

Zadeva C-695/19**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

20. september 2019

Predložitveno sodišče:Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa
— CAAD) (Portugalska)**Datum predložitvene odločbe:**

10. september 2019

Tožeča stranka:

Rádio Popular — Electrodomésticos, S.A.

Tožena stranka:

Autoridade Tributária e Aduaneira

Predmet postopka v glavni stvari

Postopek v glavni stvari se nanaša na odmero DDV in ustreznih obresti, ki jo je Autoridade Tributária e Aduaneira (davčni in carinski organ, v nadaljevanju: AT) izvedel za leta 2014, 2015, 2016 in 2017 v zvezi z dejavnostjo, ki jo je tožeča stranka, družba Rádio Popular SA, opravljala v okviru transakcij podaljšanja garancij.

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

Predmet predloga za sprejetje predhodne odločbe, ki je bil vložen na podlagi člena 267 PDEU, je vprašanje, ali položaj tožeče stranke, družbe Rádio Popular SA, kar zadeva dejavnost, ki jo ta opravlja na področju podaljšanja garancij, spada na področje uporabe člena 23(5) Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zakonik o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: CIVA) za namene izključitve iz izračuna odbitnega deleža.

Vprašanje za predhodno odločanje

Ali transakcije posredovanja pri prodaji podaljšanja garancije za gospodinjske aparate, ki jih opravi davčni zavezanec za DDV, čigar glavna dejavnost je prodaja gospodinjskih aparatov potrošniku, pomenijo finančne transakcije oziroma so z njimi primerljive z vidika načel nevtralnosti in prepovedi izkrivljanja konkurence za namene izključitve njihovega zneska iz izračuna odbitnega deleža v skladu s členom 135(1)(b) in/ali (c) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006?

Navajane določbe prava Unije

Členi 135, 173 in 174 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

Navajane določbe nacionalnega prava

Člen 23 CIVA.

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari

- 1 Rádio Popular – Electrodomésticos, S.A. (v nadaljevanju: tožeča stranka), s sedežem v kraju Maia, je družba, ki opravlja dejavnost prodaje gospodinjskih aparatov ter izdelkov s področja informacijske tehnologije in telekomunikacij. Tožeča stranka poleg gospodinjskih aparatov na zahtevo stranke proda tudi podaljšanje garancije, ki strankam omogočajo daljše trajanje prvotne garancije, za račun dobavitelja znamke, tako da tožeča stranka deluje kot posrednik med zavarovalnico in končnim potrošnikom.
- 2 Tožeča stranka za dejavnost prodaje podaljšanja garancije ne obračunava DDV, vendar v celoti odbije vstopni DDV, ki ga plača za blago in storitve, ki jih naroča zaradi opravljanja svoje celotne dejavnosti.
- 3 AT je pri tožeči stranki opravila inšpekcijski nadzor glede DDV za leti 2014 in 2015, ki se je nato razširil na leti 2016 in 2017.
- 4 V poročilu o inšpekcijskem nadzoru je AT ugotovila, da glede na to, da se transakcije podaljšanja garancij, ki jih izvaja družba Rádio Popular, ne štejejo za finančne transakcije, se člen 23(5) CIVA ne uporablja, tako da te transakcije niso izključene iz izračuna odbitnega deleža iz odstavka 1(b) navedenega člena. Dodala je, da tega predpisa nikakor ni mogoče uporabiti, ker so transakcije podaljšanja garancij, ki jih izvaja tožeča stranka, običajne, kar popolnoma izključuje možnost, da bi se štele za priložnostne glede na dejavnost davčnega zavezanca. Zato se v skladu s členom 23(1)(b) CIVA davek, plačan ob nakupu blaga in storitev, ki so predmet mešane uporabe, odbije le v delu, ki ustreza letnemu znesku transakcij, ki omogočajo odbitek.

- 5 Po inšpekcijskem nadzoru so bile izdane odločbe o odmeri DDV, skupaj z obrestmi (*juros compensatórios*), v skupnem znesku 356.433,05 EUR (328.107,08 EUR iz naslova DDV in 28.325,97 EUR iz naslova obresti (*juros compensatórios*)).
- 6 Tožeča stranka je 24. januarja 2019 pri predložitvenem sodišču vložila predlog, naj se odločba o odmeri DDV in obresti (*juros compensatórios*) za leta 2014, 2015, 2016 in 2017 odpravi ter naj se AT naloži plačilo zamudnih obresti.
- 7 AT je v odgovoru predlagala, naj se predlog za izdajo arbitražne odločbe zavrne in naj se postopek prekine, dokler Sodišče Evropske unije ne odloči o ključnih pravnih vprašanjih, ki so bila postavljena.

Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari

- 8 Tožeča stranka trdi, da je dejavnost posredovanja v primerjavi z njeno celotno dejavnostjo zgolj obrobna in postranskega pomena, saj je v letih 2014, 2015, 2016 in 2017 predstavljala zgolj 4 %, 4 %, 5 % in 4 % skupnega letnega prometa, ter da je tej dejavnosti namenjen zgolj minimalen odstotek njenih človeških virov, to je odstotek, ki je praktično neznaten kar zadeva materialne vire.
- 9 Pojem finančne transakcije v smislu člena 23(5) CIVA je treba v skladu z načelom nevtralnosti DDV razlagati široko, in sicer tako, da zajema tudi zavarovalne in pozavarovalne transakcije; zavarovalne transakcije se zlasti glede na klasifikacijo portugalskih gospodarskih dejavnosti (CAE) štejejo za finančne transakcije, zavarovalnice pa se štejejo za finančne ustanove v širšem smislu, ob upoštevanju trojne konfiguracije portugalskega finančnega sistema: bančništvo, borza in zavarovalništvo.
- 10 Oprostitev finančnih transakcij, vključno z zavarovalnimi in pozavarovalnimi transakcijami, je zdaj določena v členu 135(1) Direktive o DDV.
- 11 Pravica do odbitka DDV je temeljna pravica, ki jo je mogoče omejiti le v primerih, ki so izrecno dovoljeni na podlagi predpisov prava Unije ali splošnih pravnih načel, ki se priznavajo na tem področju, kot je načelo zlorabe pravic.
- 12 Za namene izvajanja pravice do odbitka je treba dejavnost posredovanja, ki jo tožeča stranka opravlja postransko, opredeliti kot priložnostno finančno transakcijo, ki se ne upošteva pri izračunu odbitnega deleža, pri čemer je treba pojem finančne transakcije razlagati široko, sicer je to v nasprotju s temeljnim načelom nevtralnosti DDV.
- 13 AT pa zagovarja stališče, da je treba uporabiti sodno prakso Sodišča, ki izhaja iz sodbe EDM (C-77/01, EU:C:2004:243) v zvezi s pojmom priložnostne dejavnosti, in meni, da sporne dejavnosti tožeče stranke ni mogoče opredeliti kot priložnostne, kajti „čeprav prodaja podaljšanja garancije predstavlja le 4 % ali 5 % prometa, je bil dobiček, ki se ustvari zaradi te dejavnosti (približno 35 %), v letih

2014 in 2015 višji od skupnega dobička podjetja“. Po mnenju AT je sam obstoj tožeče stranke odvisen od prodaje podaljšanja garancije.

- 14 Po drugi strani naj ne bi bilo vzporednic med prodajo podaljšanja garancije in finančnimi transakcijami. Člen 135 Direktive o DDV jasno razlikuje med zavarovalnimi transakcijami in finančnimi transakcijami, pri čemer se na zavarovalne transakcije sklicuje v točki (a), na finančne pa v točkah od (b) do (g). Tako je razlikovanje med „zavarovalnimi transakcijami“ in „finančnimi transakcijami“ jasno razvidno na podlagi izključitve zavarovalnih transakcij v členu 174(2)(c) Direktive o DDV, pri čemer je bila ta ureditev, ki opredeljuje formulo za izračun odbitnega deleža, določena v členu 23 CIVA.
- 15 Direktiva o DDV določa, da se pri izračunu odbitnega deleža ne upošteva znesek prometa od transakcij, navedenih v členu 135(1), od (b) do (g), (torej finančnih transakcij), če so te priložnostne, tako da izključuje transakcije, navedene v točki (a) (torej zavarovalne transakcije).
- 16 Po drugi strani prodaja podaljšanja garancije ni zajeta s pojmom „finančna transakcija“, kot to zahteva člen 23(5) CIVA. Po mnenju AT je razlaga tožeče stranke tudi v nasprotju s portugalsko ustavo, ker pomeni kršitev načel davčne pravičnosti in enakosti, če se tožečo stranko primerja z zavarovalnimi posredniki, ki ne morejo odbiti DDV, čeprav nosijo stroške financiranja.
- 17 AT meni, da stališče, ki ga zagovarja tožeča stranka, ustvarja tudi položaj nelojalne konkurence z zavarovalnimi posredniki, ki lahko pripelje do izkrivljanj pri obdavčitvi davčnih zavezancev.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 18 Predložitveno sodišče mora presoditi in odločiti, ali dejavnost, ki jo tožeča stranka opravlja v okviru podaljšanja garancij, spada na področje uporabe člena 23(5) CIVA.
- 19 Tožeča stranka se ukvarja s prodajo gospodinjskih aparatov in za to dejavnost obračunava DDV. V okviru prodaje gospodinjskih aparatov tožeča stranka na zahtevo stranke proda tudi podaljšanje garancije, ki strankam omogoča daljše trajanje prvotne garancije, za račun dobavitelja znamke, tako da tožeča stranka deluje kot posrednik med zavarovalnico in končnim potrošnikom.
- 20 Tožeča stranka za dejavnost prodaje podaljšanja garancije ne obračunava DDV, vendar v celoti odbije vstopni DDV, ki ga plača za blago in storitve, ki jih naroča zaradi opravljanja svoje celotne dejavnosti.
- 21 Med strankama ni sporno, da se za to dejavnost podaljševanja garancij uporablja oprostitev iz člena 9(28) CIVA, ki se nanaša na „zavarovalne in pozavarovalne transakcije ter povezane storitve, ki jih opravljajo zavarovalni posredniki in zavarovalni zastopniki“.

- 22 Ker za to dejavnost podaljševanja garancij velja oprostitev, ta glede na določbe člena 20(1) CIVA ne daje pravice do odbitka.
- 23 Gre torej za položaj, ki lahko spada na področje uporabe člena 23(1)(b) CIVA, saj tožeča stranka uporablja blago in storitve za izvedbo transakcij, ki izhajajo iz opravljanja gospodarske dejavnosti, določene v členu 2(1)(a), pri čemer za del teh transakcij ne velja pravica do odbitka in gre za primer, v katerem „*se davek odbije v odstotku, ki ustreza letnemu znesku transakcij, ki omogočajo odbitek*“.
- 24 Člen 23(4) CIVA določa, da je „*odbitni delež iz odstavka 1(b) rezultat ulomka, ki ima v števcu znesek letnega prometa brez davka od transakcij, pri katerih je davek odbiten na podlagi člena 20(1), in v imenovalcu znesek letnega prometa brez davka od vseh transakcij, ki jih je davčni zavezanec opravil v okviru gospodarske dejavnosti iz člena 2(1)(a), vključno z neobdavčenimi subvencijami, ki niso subvencije za opremo*“.
- 25 Vendar odstavek 5 navedenega člena 23 določa izjeme od tega pravila, pri čemer iz tega izračuna izključuje tudi „*finančne transakcije, ki so priložnostne glede na dejavnost, ki jo opravlja davčni zavezanec*.“, kar pomeni, da je v teh primerih mogoče odbiti ves DDV, ki je bil plačan za nabavo blaga ali storitev, ki se uporabljajo za izvrševanje obeh vrst transakcij.
- 26 Spor med strankama se nanaša na to določitev področja uporabe, saj tožeča stranka trdi, da njen položaj spada na področje uporabe navedenega odstavka 5, ker naj bi bilo treba transakcije prodaje podaljšanja garancije opredeliti kot „*finančne transakcije*“ in ker naj bi te bile priložnostne glede na glavno dejavnost prodaje gospodinjskih aparatov, medtem ko AT meni, da teh transakcij ni mogoče opredeliti kot „*finančne*“ in da te niso priložnostne narave.
- 27 Ker se ta zadeva nanaša na razlago določb prava Evropske unije, se stranki sprašujeta, ali je treba pri Sodišču Evropske unije vložiti predlog za sprejetje predhodne odločbe.
- 28 Kadar se postavi vprašanje razlage in izvajanja prava Unije, morajo nacionalna sodišča pri Sodišču vložiti predlog za sprejetje predhodne odločbe. Toda če je pravo Unije jasno in če že obstaja precedenčni primer v sodni praksi Sodišča, tega predloga ni treba vložiti.
- 29 Kot je razvidno iz poročila o davčnem nadzoru, ima stališče AT, na katerem temeljijo sporne odmere, dvojno podlago, ker AT meni, da to, da iz izračuna odbitnega deleža ni mogoče izključiti zneskov prometa, ki nastane s prodajo podaljšanj garancij, ne izhaja le iz dejstva, da ne gre za finančne transakcije, temveč tudi iz dejstva, da ne gre za priložnostno dejavnost za namene člena 23(5) CIVA ter člena 174(2) (b) in (c) Direktive o DDV.
- 30 Zato je treba presoditi, ali sta razloga, na katera se je AT sklicevala pri izdaji spornih odmernih odločb, zakonita. Po drugi strani je treba za odločitev, ali je treba pri Sodišču vložiti predlog za sprejetje predhodne odločbe, presoditi, ali je

uporaba prava Unije nujna za odločitev o zadevi in ali gre za primer, v katerem je rešitev jasna oziroma je že bila predmet preučitve v sodni praksi Sodišča, in če gre za tak primer, potem vložitev tega predloga v skladu s sodbo z dne 6. oktobra 1982, CILFIT (283/81, EU:C:1982:335), ni potrebna.

- 31 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča „je treba storitev šteti za priložnostno glede na glavno storitev, če za stranko nima samostojnega namena, ampak pomeni sredstvo, da ta lahko uporablja glavno storitev ponudnika storitve pod najboljšimi pogoji“ (sodba z dne 25. februarja 1999, Card Protection Plan Ltd (CPP), C-349/96, EU:C:1999:93, točka 30).
- 32 Sodišče je tudi menilo, da gospodarske dejavnosti ni mogoče opredeliti kot „priložnostne“ v smislu člena 19(2) Šeste direktive, če pomeni neposredno, trajno in nujno razširitev obdavčljive dejavnosti podjetja (sodba z dne 11. julija 1996, Régie dauphinoise, C-306/94, EU:C:1996:290, točka 22) ali če vključuje znatno uporabo blaga in storitev, ki so predmet DDV (sodbi z dne 29. aprila 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, točka 76, in z dne 29. oktobra 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669).
- 33 V obravnavani zadevi je glavna dejavnost tožeče stranke dobava gospodinjskih aparatov. Dodatne dejavnosti (kot so storitve v zvezi s pridobitvijo kredita, prevozom, nameščanjem/sestavljanjem in demonstriranjem na domu, pa tudi prodaja podaljšanja garancije) za stranke nimajo samostojnega namena, temveč so sredstva za to, da bi imela stranka v najboljših pogojih korist od glavne storitve ponudnika, in sicer dobave gospodinjskih aparatov s prvotno garancijo.
- 34 Kot je bilo navedeno v sodbi EDM, „lahko obseg dohodkov iz finančnih transakcij, ki spadajo na področje uporabe Šeste direktive, sicer pomeni kazalnik, da se te transakcije ne smejo šteti za priložnostne v smislu navedene določbe, vendar to, da dohodki iz takih transakcij presegajo dohodke iz dejavnosti, ki jo je zadevno podjetje navedlo kot glavno, ne zadostuje za izključitev njihove opredelitve kot „priložnostne transakcije““ (točka 78).
- 35 Iz te sodne prakse izhaja, da trditev, ki jo zagovarja AT, češ da „običajnost teh transakcij popolnoma izključuje možnost, da bi se štete za priložnostne glede na dejavnost davčnega zavezanca“ in da teh transakcij ni mogoče opredeliti kot priložnostne, „ker se izvajajo običajno in celo pomenijo bistven element doseženih poslovnih izidov, brez katerega bi bil lahko ogrožen sam obstoj podjetja“, v skladu s pravom Unije ni utemeljena.
- 36 V tem primeru je uporaba sredstev za mešano uporabo v okviru dejavnosti prodaje podaljšanja garancije v obsegu, ki znaša približno 0,62 % skupne vrednosti blaga ali storitev, ki jih je uporabila tožeča stranka in za katere je dolgovan davek na dodano vrednost, očitno neznatna, kar upravičuje, da se dejavnost prodaje podaljšanja garancije šteje za priložnostno glede na glavno dejavnost prodaje gospodinjskih aparatov.

- 37 Stališče AT glede nepriložnostne narave dejavnosti prodaje podaljšanja garancije tako temelji na napaki glede dejanske okoliščine, ker je AT razumela, da bi bil brez prodaje podaljšanja garancije „ogrožen sam obstoj podjetja“, kar pa ni res, zato je predložitveno sodišče v odločbi v zvezi z dejanskim stanjem ugotovilo, da „ni bilo dokazano, da je obstoj tožeče stranke odvisen od prodaje podaljšanja garancije ali da poslovni model tožeče stranke ne more biti vzpostavljen brez prodaje podaljšanja garancije“.
- 38 Vendar zgolj na podlagi te ugotovitve ni mogoče odločiti, da je treba odmerne odločbe odpraviti, saj je AT v utemeljitev teh odločb navedla tudi dejstvo, da prodaje podaljšanja garancije ni mogoče opredeliti kot „finančne transakcije“ v smislu člena 23(5) CIVA in člena 174(2) Direktive o DDV.
- 39 Zato je treba po tem, ko je bilo ugotovljeno, da je prodaja podaljšanja garancije priložnostna glede na dejavnost tožeče stranke v zvezi s prodajo gospodinjskih aparatov, ugotoviti, ali gre za „finančne transakcije“, ker je izključitev iz izračuna odbitnega deleža v členu 23(5) CIVA omejena na tovrstne transakcije.
- 40 Čeprav je neposredni predmet spora vprašanje razlage predpisa nacionalnega prava, se ta predpis odraža v vprašanju razlage prava Unije, saj je bil s členom 23(5) CIVA v nacionalno pravo prenesen člen 174(2)(b) Direktive o DDV.
- 41 Ni znano, da bi bilo v sodni praksi Sodišča obravnavano to vprašanje o finančni ali nefinančni naravi transakcij podaljšanja garancij, prav tako pa se ne zdi, da bi bil odgovor na to vprašanje jasen.
- 42 Zdi se, da so trditve tožeče stranke v zvezi z vključitvijo transakcij zavarovalnega posredovanja v pojem „finančne transakcije“ oziroma vsaj njihovo primerljivostjo s „finančnimi transakcijami“ z vidika načel nevtralnosti DDV in prepovedi izkrivljanja konkurence v resnici upoštevne.
- 43 Vendar je dejstvo – na katero se sklicuje AT – da člen 174(2)(c) Direktive o DDV napotuje na „transakcije iz člena 135(1), od (b) do (g)“, in ne na točko (a), v kateri je določena oprostitvev za „zavarovalne in pozavarovalne transakcije, vključno s povezanimi storitvami, ki jih opravljajo zavarovalni posredniki in zavarovalni zastopniki“, mogoče razlagati kot izraz volje zakonodajalca, da iz izračuna odbitnega deleža ne izključi zneska prometa, ki se nanaša na zavarovalne transakcije.
- 44 Glede na navedeno je treba pri Sodišču vložiti predlog za sprejetje predhodne odločbe. Predložitveno sodišče je pri oblikovanju vprašanja za predhodno odločanje že upoštevalo to, kar je odločilo o priložnostni naravi dejavnosti prodaje podaljšanja garancije.