

Mål C-487/19**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Inlämningsdatum:**

den 20 september 2019

Hänskjutande domstol:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

den 10 september 2019

Sökande:

Rádio Popular – Electrodomésticos, S.A.

Motpart:

Autoridade Tributária e Aduaneira (Skatte- och tullmyndigheten)

Saken i det nationella målet

Målet rör krav på betalning av mervärdesskatt jämte ränta från Autoridade Tributária e Aduaneira (nedan kallad skattemyndigheten) för åren 2014, 2015, 2016 och 2017 avseende den verksamhet som bedrevs av sökanden Rádio Popular, S.A. på området tilläggsgarantier.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Begäran om förhandsavgörande, som framställts med stöd av artikel 267 FEUF, syftar till att få klarlagt huruvida situationen för sökanden, Rádio Popular S.A., vad gäller verksamheten på området tilläggsgarantier, kan omfattas av artikel 23.5 i Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (mervärdesskattelagen) och därmed undantas vid beräkningen av den avdragsgilla andelen.

Fråga som har hänskjutits för förhandsavgörande

Utgör förmedling av försäljning av tilläggsgarantier för hushållsapparater, som genomförs av en person som är beskattningsbar för mervärdesskatt och vars huvudsakliga verksamhet är försäljning av hushållsapparater till konsumenter, finansiella transaktioner – alternativt är att likställa med sådana transaktioner enligt principerna om neutralitet och icke-snedvridning av konkurrensen – och därmed är undantagna vid beräkningen av den avdragsgilla andelen enligt artikel 135.1 b och/eller c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006?

Anförda unionsbestämmelser

Artiklarna 135, 173 och 174 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

Anförda nationella bestämmelser

Artikel 23 i mervärdesskattelagen.

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet

- 1 Rádio Popular – Electrodomésticos, S.A. (nedan kallad sökanden), med hemvist i Maia (Portugal), är ett företag vars verksamhet består i försäljning av hushållsapparater och it- och telekommunikationsartiklar. I samband med försäljningen av hushållsapparater säljer sökanden även, på kundens begäran, tilläggsgarantier som ger kunden en förlängning av den ursprungliga garantin, för leverantörens räkning. Sökanden agerar alltså som mellanhand mellan försäkringsbolaget och den slutliga kunden.
- 2 Sökanden betalar inte mervärdesskatt avseende försäljningen av tilläggsgarantier, men drar av hela den ingående mervärdesskatten på de varor och tjänster som förvärvas i verksamheten som helhet.
- 3 Skattemyndigheten genomförde en mervärdesskattekontroll för åren 2014 och 2015, som senare utvidgades till att även omfatta åren 2016 och 2017.
- 4 I protokollet från kontrollen drog skattemyndigheten slutsatsen att eftersom sökandens transaktioner avseende tilläggsgarantier inte anses utgöra finansiella transaktioner, är artikel 23.5 i mervärdesskattelagen inte tillämplig, och dessa transaktioner är därmed inte undantagna från beräkningen av den avdragsgilla andelen enligt artikel 23.1 b i samma lag. Skattemyndigheten tillade att denna bestämmelse inte i något fall kan tillämpas på grund av att transaktionerna avseende tilläggsgarantier är av regelmässig karaktär, vilket helt utesluter att de kan anses kringtjänster till den beskattningsbara personens verksamhet.

Följaktligen, och i enlighet med artikel 23.1 b i mervärdesskattelagen, är den ingående skatten på förvärv av varor och tjänster med blandad användning endast avdragsgill med avseende på den proportionella andel som motsvarar det årliga beloppet för de transaktioner som medför avdrag.

- 5 Till följd av kontrollerna beslutade skattemyndigheten att sökanden skulle erlägga sammanlagt 356 433,05 euro (328 107,08 euro i mervärdesskatt plus 28 325,97 euro i ränta).
- 6 Den 24 januari 2019 begärde sökanden att den hänskjutande domstolen skulle upphäva mervärdesskatten jämte ränta för åren 2014, 2015, 2016 och 2017 och förplikta skattemyndigheten att betala ränta till sökanden.
- 7 Skattemyndigheten har yrkat att talan ska ogillas att processen ska vilandeförklaras tills EU-domstolen har yttrat sig om de grundläggande frågor som ställts.

Parternas huvudargument

- 8 Sökanden har hävdats att förmedlingsverksamheten är en ren kringtjänst i förhållande till företagets verksamhet och spelar en marginell roll: åren 2014, 2015, 2016 och 2017 utgjorde den 4, 4, 5 respektive 4 procent av företagets sammanlagda omsättning. Endast en obetydlig andel av företagets personalresurser och en praktiskt taget obefintlig andel av de materiella resurserna ägnas åt detta.
- 9 Begreppet finansiell transaktion i den mening som avses i artikel 23.5 i mervärdesskattelagen ska tolkas brett och inkludera försäkrings- och återförsäkringstransaktioner, i enlighet med principen om mervärdesskattens neutralitet. Försäkringstransaktioner ingår bland finansiella transaktioner, bland annat enligt Classificacao das Actividades Económicas Portuguesas (CAE) (klassificeringssystemet för ekonomiska verksamheter i Portugal), och försäkringsgivarna betraktas som finansinstitut i vid bemärkelse, med hänsyn till de tre beståndsdelarna i det portugisiska finansiella systemet: bank, börs och försäkring.
- 10 Undantaget för finansiella transaktioner, inbegripet försäkrings- och återförsäkringstransaktioner, återfinns numera i artikel 135.1 i mervärdesskattedirektivet.
- 11 Rätten till avdrag för mervärdesskatt är en grundläggande rättighet som endast kan begränsas i de fall som uttryckligen är tillåtna enligt de unionsrättsliga bestämmelserna eller genom erkända allmänna rättsprinciper på detta område, såsom principen om rättsmissbruk.
- 12 För att ge avdragsrätt måste den förmedlingsverksamhet som sökanden bedriver som en kringtjänst kvalificeras som en finansiell transaktion som inte beaktas vid

beräkningen av den avdragsgilla andelen. Begreppet finansiell transaktion ska därvidlag ges en vid tolkning, för att inte åsidosätta den grundläggande principen om mervärdesskattens neutralitet.

- 13 Skattemyndigheten har för sin del anfört att man måste följa EU-domstolens praxis enligt domen EDM (C-77/01, EU:C:2004:243), om begreppet kringtjänst och anser att sökandens omtvistade verksamhet inte kan kvalificeras som en kringtjänst, eftersom ”även om försäljningen av tilläggsgarantier endast utgör 4 eller 5 procent av omsättningen, var vinsten från denna verksamhet (cirka 35 procent) under åren 2014 och 2015 högre än företagets totala vinst”. Enligt skattemyndigheten är sökandeföretaget beroende av försäljningen av tilläggsgarantier för att över huvud taget vara lönsamt.
- 14 Vidare går det inte likställa försäljning av tilläggsgarantier med finansiella transaktioner. I artikel 135 i mervärdesskattedirektivet görs en tydlig åtskillnad mellan försäkringstransaktioner och finansiella transaktioner. Försäkringstransaktioner nämns i punkt a och finansiella transaktioner i punkterna b–g. Skillnaden mellan ”försäkringstransaktioner” och ”finansiella transaktioner” framgår tydligt av undantaget för försäkringstransaktioner enligt artikel 174.2 c i mervärdesskattedirektivet, som definierar metoden för beräkning av den avdragsgilla andelen fastställs och som stått modell för artikel 23 i mervärdesskattelagen.
- 15 Mervärdesskattedirektivet föreskriver att man vid beräkningen av den avdragsgilla andelen inte ska ta hänsyn till den omsättning som kan hänföras till de transaktioner som avses i artikel 135.1 b–g (det vill säga finansiella transaktioner), så länge det rör sig om kringtjänster, vilket utesluter sådana transaktioner som avses i punkt a (det vill säga försäkringstransaktioner).
- 16 Vidare ingår inte försäljningen av tilläggsgarantier i begreppet finansiell transaktion, såsom krävs i artikel 23.5 i mervärdesskattelagen. Enligt skattemyndigheten strider den tolkning som sökanden förespråkar även mot den portugisiska grundlagen, eftersom den åsidosätter principerna om rättvisa och likabehandling i skattefrågor, om sökanden jämförs med försäkringsförmedlare som inte kan dra av mervärdesskatt trots att de har finansieringskostnader.
- 17 Enligt skattemyndigheten ger sökandens ståndpunkt också upphov till illojal konkurrens med försäkringsförmedlare, vilket kan leda till snedvridningar i beskattningen av beskattningsbara personer.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 18 Den hänskjutande domstolen ska bedöma och besluta om den verksamhet som sökanden bedriver inom ramen för utvidgningen av garantin kan omfattas av tillämpningsområdet för artikel 23.5 i mervärdesskattelagen.

- 19 Sökandeföretaget säljer hushållsapparater, en verksamhet för vilken det betalar mervärdesskatt. Som en följd av försäljningen av hushållsapparater säljer sökanden även, när kunden begär det, tilläggsgarantier som ger kunden en förlängning av den ursprungliga garantin. Denna försäljning sker för leverantörens räkning, och sökanden agerar alltså som mellanhand mellan försäkringsbolaget och den slutliga kunden.
- 20 Sökanden betalar inte mervärdesskatt för försäljningen av tilläggsgarantier men drar av hela den ingående mervärdesskatten på de varor och tjänster som företaget förvärvar för att driva sin verksamhet som helhet.
- 21 Det är ostridigt mellan parterna att denna försäljning av tilläggsgarantier omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 9.28 i mervärdesskattelagen, avseende ”försäkrings- och återförsäkringstransaktioner samt närstående tjänster som utförs av försäkringsmäklare och försäkringsagenter”.
- 22 Eftersom denna verksamhet är undantagen från skatteplikt, medför den inte någon avdragsrätt mot bakgrund av artikel 20.1 i mervärdesskattelagen.
- 23 Det rör sig således om en situation som kan omfattas av tillämpningsområdet för artikel 23.1 b i mervärdesskattelagen, eftersom sökanden använder varor och tjänster för transaktioner inom en sådan ekonomisk verksamhet som avses i artikel 2.1 a, vilka inte ger rätt till avdrag och i vilken ”skatten dras av enligt den procentsats som motsvarar det årliga beloppet för de transaktioner som medför avdrag”.
- 24 Artikel 23.4 i mervärdesskattelagen föreskriver att ”[d]et procenttal med vilket avdrag får göras enligt punkt 1 b ska beräknas genom ett allmänt bråk, där täljaren består av det årliga beloppet, exklusive skatt, som kan hänföras till de transaktioner som ger upphov till avdragsrätt enligt artikel 20.1, och där nämnaren består av det årliga beloppet, exklusive skatt, avseende samtliga transaktioner som genomförts av den beskattningsbara personen i en sådan ekonomisk verksamhet som avses i artikel 2.1 a, samt sådana subventioner som inte beskattats och som inte utgör utrustningsbidrag.”
- 25 I artikel 23.5 i denna lag gör emellertid undantag från den regeln genom att från beräkningen utesluta ”finansiella transaktioner som är av underordnad betydelse i förhållande till den verksamhet som bedrivs av den beskattningsbara personen”, vilket betyder att all ingående mervärdesskatt på förvärv av varor eller tjänster som används för dessa två typer av transaktioner kan dras av i dessa situationer.
- 26 Tvisten mellan parterna rör denna klassificering av transaktionerna, eftersom sökanden har gjort gällande att dess situation omfattas av tillämpningsområdet för nämnda artikel 23.5, i den mån som försäljningen av tilläggsgarantier ska anses utgöra ”finansiella transaktioner” och att de är av underordnad betydelse i förhållande till den huvudsakliga verksamheten, som består i försäljning av

hushållsapparater, medan skattemyndigheten anser att dessa transaktioner varken kan kvalificeras som ”finansiella” eller är av underordnad betydelse.

- 27 Eftersom målet rör tolkningen av unionsrättsliga bestämmelser, har parterna övervägt om det krävs ett förhandsavgörande från EU-domstolen.
- 28 När det uppkommer en fråga om tolkning och tillämpning av unionsrätten, är de nationella domstolarna skyldiga att begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen. Om läget i unionsrätten är klart eller om det redan finns ett prejudikat i domstolens praxis krävs det emellertid inte någon sådan begäran.
- 29 Det framgår av protokollet från skattekontrollen att skattemyndighetens grund för kraven på betalning av mervärdesskatt är dubbel, såtillvida som den anser att anledningen till att det är omöjligt att undanta den del av omsättningen som avser försäljning av tilläggsгарantier vid beräkningen av från den avdragsgilla andelen inte bara är för att sådana transaktioner inte utgör finansiella transaktioner, utan även för att de inte är av underordnad karaktär, i enlighet med artikel 23.5 i mervärdesskattelagen och artikel 174.2 b och c i mervärdesskattedirektivet.
- 30 Således ska lagenligheten av båda de grunder för mervärdesbeskattning som skattemyndigheten anfört prövas. För att avgöra om det finns anledning att begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen ska det prövas om det är nödvändigt att tillämpa unionsrätten för att avgöra målet, om det inte föreligger en tydlig lösning på frågan och om frågan redan har prövats i EU-domstolens praxis. I de fallen är en begäran om förhandsavgörande inte nödvändig, enligt vad som slås fast i domen av den 6 oktober 1982, CILFIT (283/81, EU:C:1982:335).
- 31 Enligt domstolens fasta praxis ska en tjänst ”anses som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan då den endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänst som tjänsteföretaget tillhandahåller” (dom av den 25 februari 1999, Card Protection Plan Ltd (CPP), C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 30).
- 32 Domstolen har funnit att en ekonomisk verksamhet inte kan betraktas som en ”kringtjänst” i den mening som avses i artikel 19.2 i sjätte direktivet när den utgör en direkt, bestående och nödvändig förlängning av ett företags skattepliktiga verksamhet (dom av den 11 juli 1996 i mål C-306/94, Régie dauphinoise, REG 1996, s. I-3695, punkt 22) eller om den innebär en omfattande användning av skattepliktiga varor och tjänster (dom av den 29 april 2004 i mål C-77/01, EDM, EU:C:2004:243, punkt 76, och dom av den 29 oktober 2009 i mål C-174/08, NCC Construction Danmark, EU:C:2009:669).
- 33 I förevarande mål består sökandens huvudsakliga ekonomiska verksamhet i att tillhandahålla hushållsapparater. De kompletterande verksamheterna (såsom kredittjänster, transport, installering/montering och demonstration i hemmet liksom försäljning av tilläggsгарantier) är inte ett mål i sig för kunden, utan är medel för att kunden på bästa möjliga sätt ska kunna dra nytta av den

huvudsakliga tjänsten, som är att tillhandahålla hushållsapparater med ursprunglig garanti.

- 34 Såsom noteras i den ovannämnda domen EDM: ”Oavsett att omfattningen av de inkomster som genererats av de finansiella transaktioner som omfattas av tillämpningsområdet för sjätte direktivet kan indikera att dessa transaktioner inte skall anses utgöra kringtjänster i den mening som avses i nämnda bestämmelse, kan den omständigheten att de inkomster som genereras av sådana transaktioner överstiger inkomsterna från den verksamhet som av företaget har angetts vara den huvudsakliga emellertid inte i sig utesluta att dessa klassificeras som kringtjänster.” (Punkt 78)
- 35 Det framgår av det sett till unionsrätten saknar grund att som skattemyndigheten gjort hävda att ”den regelmässiga karaktären hos dessa transaktioner ... utesluter att de anses underordnade i den beskattningsbara personens verksamhet” och att dessa transaktioner inte kan kvalificeras som underordnade för att de ”utförs regelmässigt och utgör en betydande del av vinsten från verksamheten, utan vilka företagets lönsamhet skulle äventyras”.
- 36 I detta fall är det uppenbart att de resurser med blandad användning som läggs på försäljningen av tilläggsgarantier – uppskattningsvis 0,62 procent av det sammanlagda värdet på de varor och tjänster för vilka mervärdesskatt har förfallit till betalning – uppenbart är högst begränsade, varför det är motiverat att betrakta försäljningen av tilläggsgarantier som underordnad i förhållande till den huvudsakliga verksamheten, det vill säga försäljningen av hushållsapparater.
- 37 Skattemyndighetens ståndpunkt att försäljningen av tilläggsgarantier inte är av underordnad karaktär grundar sig således på ett fel avseende de faktiska omständigheterna, eftersom myndigheten anser att ”företagets lönsamhet skulle äventyras” utan försäljningen av tilläggsgarantier, vilket inte stämmer med verkligheten. I sitt avgörande rörande de faktiska omständigheterna konstaterade den hänskjutande domstolen att ”det inte har visats att sökandens lönsamhet är beroende av försäljningen av tilläggsgarantier eller att sökandens affärsmodell inte är genomförbar utan försäljning av tilläggsgarantier”.
- 38 Detta räcker dock inte för att konstatera att beskattningsbesluten ska ogiltigförklaras, eftersom skattemyndigheten även grundat sina beslut på att försäljningen av tilläggsgarantier inte kan kvalificeras som ”finansiella transaktioner” i den mening som avses i artikel 23.5 i mervärdesskattelagen och artikel 174.2 i mervärdesskattedirektivet.
- 39 Har det väl konstaterats att försäljningen av tilläggsgarantier är av underordnad betydelse i förhållande till sökandens verksamhet i form av försäljning av hushållsapparater, ska det fastställas huruvida det rör sig om ”finansiella transaktioner”, eftersom artikel 23.5 i mervärdesskattelagen undantar den typen av transaktioner från beräkningen av den avdragsgilla andelen.

- 40 Även om målet i direkt mening rör tolkningen av en nationell bestämmelse, aktualiserar målet en tolkning av unionsrätten, eftersom artikel 23.5 i mervärdesskattelagen införlivar artikel 174.2 b i mervärdesskattedirektivet med nationell rätt.
- 41 Eftersom det inte finns någon tidigare rättspraxis från EU-domstolen om huruvida transaktioner avseende tilläggsgarantier utgör finansiella transaktioner, tycks denna fråga inte ha någon tydlig lösning.
- 42 Sökandens argument för att försäkringsförmedlingen omfattas av begreppet ”finansiella transaktioner”, eller åtminstone att den är att likställa med ”finansiella transaktioner”, framstår också som relevanta, med tanke på principerna om mervärdesskattens neutralitet och om icke-snedvridning av konkurrensen.
- 43 Den omständigheten, som skattemyndigheten har åberopat, att artikel 174.2 c i mervärdesskattedirektivet hänvisar till de ”transaktioner som avses i artikel 135.1 b–g”, inte till dem i artikel 135.1 a, som föreskriver undantag för ”försäkrings- och återförsäkringstransaktioner, inbegripet tjänster med anknytning till sådana transaktioner som utförs av försäkringsmäklare och försäkringsagenter”, kan tolkas som ett uttryck för en avsikt från lagstiftarens sida att vid beräkningen av den avdragsgilla andelen inte undanta den omsättning som avser försäkringstransaktioner.
- 44 Av det ovan anförda följer att en begäran om förhandsavgörande ska hänskjutas till EU-domstolen. Den hänskjutande domstolen har vid formuleringen av tolkningsfrågan beaktat vad den redan har beslutat rörande den underordnade karaktären av försäljningen av tilläggsgarantier.