

Věc C-42/22

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

19. ledna 2022

Předkládající soud:

Supremo Tribunal Administrativo (Portugalsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

16. prosince 2021

Účastnice řízení podávající kasační opravný prostředek (navrhovatelka):

Global – Companhia de Seguros, S.A. (nyní Seguradoras Unidas, S.A.)

Odpůrce v řízení o kasačním opravném prostředku:

Autoridade Tributária e Aduaneira

Předmět původního řízení

Společnost „Global - Companhia de Seguros, S.A.“, nyní „Seguradoras Unidas, S.A.“, podala k Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud, Portugalsko) kasační opravný prostředek proti rozsudku Tribunal Tributário de Lisboa (soud pro daňové věci v Lisabonu, Portugalsko) ze dne 30. prosince 2017, na jehož základě byla správní žaloba podaná proti rozhodnutí Autoridade Tributária e Aduaneira (daňový a celní úřad, Portugalsko) týkajícímu se určitých výměrů DPH, navýšených o úroky, v celkové výši 18 715,86 eur považována za nedůvodnou.

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 13 části B písm. a) a c) směrnice 77/388/EHS a čl. 135 odst. 1 písm. a) a čl. 136 písm. a) směrnice 2006/112/ES, které jej nahradily, s cílem určit, zda pojem „pojišťovací a zajišťovací činnosti“, jakožto hlavní činnost pojišťovny, zahrnuje také související

nebo vedlejší činnosti, zejména nákup a prodej vraků havarovaných vozidel, a zda je v tomto rozsahu tato činnost rovněž osvobozena od daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Předkládající soud se rovněž táže, zda lze toto osvobození odvodit od skutečnosti, že pojišťovna je subjektem osvobozeným od této daně, pokud u dotčeného zboží nevznikl nárok na odpočet DPH. Konečně se táže, zda je v rozporu se zásadou daňové neutrality skutečnost, že prodej vraků havarovaných vozidel není osvobozen od DPH.

Předběžné otázky

Předkládající soud na základě článku 267 SFEU předkládá Soudnímu dvoru Evropské unie následující předběžné otázky:

„A. Musí být čl. 13 část B písm. a) šesté směrnice o DPH a v důsledku toho i stávající čl. 135 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že pojem ‚pojišťovací a zajišťovací operace‘, resp. ‚pojišťovací a zajišťovací činnosti‘ zahrnuje pro účely osvobození od DPH i související nebo vedlejší činnosti, jako je nákup a prodej vraků havarovaných vozidel?

B. Musí být čl. 13 část B písm. c) šesté směrnice o DPH a následně čl. 136 písm. a) směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že nákup a prodej vraků havarovaných vozidel je třeba považovat za vztahující se výlučně k osobě osvobozené od daně, pokud u tohoto zboží nevznikl nárok na odpočet DPH?

C. Je skutečnost, že prodej vraků havarovaných vozidel pojišťovnami není osvobozen od DPH, pokud neexistuje nárok na odpočet DPH, v rozporu se zásadou neutrality DPH?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva

Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (šestá směrnice o DPH): čl. 13 část B písm. a) a c).

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“): čl. 135 odst. 1 písm. a) a čl. 136 písm. a) [které odpovídají výše uvedenému čl. 13 části B písm. a) a c) šesté směrnice o DPH].

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) (zákoník o dani z přidané hodnoty - DPH; dále jen „zákoník o DPH“), schválený nařízením vlády s mocí zákona č. 394 B/84 ze dne 26. prosince 1984 a konsolidovaný nařízením vlády s mocí zákona č. 102/2008 ze dne 20. června 2008 (Diário da República č.

118/2008, řada I, ze dne 20. června 2008), ve znění pozdějších změn: čl. 9 odst. 29 (nyní 28) a 33.

Decreto-Lei n. 94-B/98, de 17 de abril, que regula as condições de acesso e de exercício da atividade seguradora e resseguradora no território da Comunidade Europeia, incluindo a exercida no âmbito institucional das zonas francas (nařízení vlády s mocí zákona č. 94-B/98, ze dne 17. dubna 1998, kterým se upravují podmínky pro přístup k pojišťovací a zajišťovací činnosti a pro výkon takových činností na území Evropského společenství, včetně činnosti vykonávané v institucionální působnosti svobodných pásem) (Diário da República č. 90/1998, 2. Dodatek, řada I-A, ze dne 17. dubna 1998): čl. 8 odst. 1.

Stručný popis skutkového stavu a původního řízení

- 1 Tento kasační opravný prostředek byl podán proti rozsudku, který zamítl jako nedůvodnou žalobu podanou společností Global - Companhia de Seguros, S.A., nyní Seguradoras Unidas, S.A., proti výměrům DPH č. 09172471, týkajícímu se období 07/03T; č. 09172473, týkajícímu se období 07/06T; č. 09172475, týkajícímu se období 07/09T, a č. 09172477, týkajícímu se období 07/12T, a příslušným výměrům úroků č. 09172472, týkajícímu se období 07/03T; č. 09172474, týkajícímu se období 07/06T; č. 09172476, týkajícímu se období 07/09T, a č. 09172478, týkajícímu se období 07/12T.
- 2 Navrhovatelkou je pojišťovna, která v rámci své podnikatelské činnosti pořizuje vraky vozidel po nehodách, kterých se účastnili její pojištění, a následně je prodává.
- 3 Na základě kontroly provedené útvary Divisão de Inspeção a Seguradoras e Sociedades Financeiras (Oddělení pro kontrolu pojišťoven a finančních subjektů), které je součástí Direção de Serviços de Inspeção Tributária (Ředitelství daňové kontroly) tehdejšího Direção Geral dos Impostos (Generální ředitelství pro daně), byly provedeny opravy daně z přidané hodnoty (DPH) za rok 2007 ve výši 17 213,70 eur plus úroky.
- 4 Tyto opravy vyplývají z posouzení daňových orgánů v souvislosti s prodejem havarovaných vraků, které se v kontrolní zprávě odráží takto:
 „Osoba povinná k dani neodvedla DPH z převodu zboží (vraku havarovaného vozidla).
 Prodej vraků havarovaných vozidel je plněním podléhajícím DPH podle článku 3 [zákoníku o DPH] jako úplatný převod movitého majetku se sazbou 21 %, jak je stanoveno v čl. 18 písm. c) zákoníku o DPH“.
- 5 Správce daně tedy vyměřil DPH uvedenou v bodě 1 výše, navýšenou o příslušné úroky, v celkové výši 18 715,86 eur.

- 6 Navrhovatelka uhradila sporné výměry dne 23. listopadu 2009.

Hlavní argumenty účastníků původního řízení

Podle navrhovatelky je na rozdíl od toho, co vyplývá z napadeného rozsudku, prodej vraků havarovaných vozidel třeba považovat za osvobozený od DPH.

Podle čl. 9 odst. 29 zákoníku o DPH (nyní čl. 9 odst. 28 zákoníku o DPH) jsou od DPH osvobozeny „pojišťovací a zajišťovací činnosti, včetně souvisejících služeb poskytovaných pojišťovacími makléři a pojišťovacími agenty“, přičemž toto ustanovení vychází z čl. 13 části B písm. a) („Ostatní případy osvobození“) šesté směrnice o DPH, který byl nahrazen současným čl. 135 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH.

Důvody pro toto osvobození byly převážně technického rázu a souvisely s koncepčními obtížemi při zahrnutí pojišťovací činnosti do logiky daně, pokud je provozována za použití metody odpočtu daně, neboť pouze malá část pojistného placeného zákazníky je určena na pokrytí administrativních nákladů, a se skutečností, že pojišťovny vykonávají některé finanční činnosti, které konkurují jiným bankovním a finančním plněním, jež jsou podle směrnice rovněž osvobozeny od daně.

Ustanovení unijního práva, které slouží jako základ pro osvobození stanovené v zákoníku o DPH, stanoví osvobození pro pojišťovací a zajišťovací činnosti, aniž stanoví jakékoli osvobození nebo omezení rozsahu své působnosti.

Odkaz na související služby poskytované pojišťovacími makléři a pojišťovacími agenty je uveden za účelem vyjasnění rozsahu použití osvobození a v žádném případě neznamená, že by se osvobození nevztahovalo na jiné související služby.

Podle čl. 8 odst. 1 nařízení vlády s mocí zákona č. 94 B/98 ze dne 17. dubna 1998 jsou pojišťovny „finanční instituce, jejichž jediným účelem je provozování přímého pojištění a zajištění a které mohou rovněž vykonávat činnosti související nebo doplňkové k pojištění a zajištění, zejména pokud jde o úkony a smlouvy týkající se vraků havarovaných vozidel [...]“, takže ze znění tohoto ustanovení je zřejmé, že podle zákoníku představují operace s vraky havarovaných vozidel, které jsou zahrnuty do předmětu činnosti podniků v tomto odvětví, činnosti související s hlavní pojišťovací činností.

Tyto operace nelze oddělit od běžné činnosti sjednávání a vyplácení pojistného plnění v případě pojistné události, a to vzhledem k tomu, že výše pojistného plnění se bude lišit v závislosti na tom, zda pojišťovna obdrží výměnou havarované vozidlo (nebo jeho vrak), a že ve většině případů tato operace nevede k zisku pojišťovny. S ohledem na tuto komplementaritu, která se odráží i v odvětvových pravidlech, navrhovatelka nerozumí tomu, jak může být prodej vraků havarovaných vozidel vyloučen z okruhu pojišťovacích činností pro účely uplatnění osvobození stanoveného v čl. 9 odst. 29 zákoníku o DPH.

Kromě toho navrhovatelka tvrdí, že s ohledem na čl. 9 odst. 29 zákoníku o DPH nedává smysl, aby se zákonodárce rozhodl považovat tyto operace, které jsou tradičně spojeny s pojišťovací činností, za operace, které nespádají do oblasti působnosti osvobození od daně, a naopak do ní zahrnul zprostředkovatelské a makléřské operace prováděné třetími osobami, které představují činnost zcela oddělitelnou od výběru pojistného a výplaty pojistného plnění, u níž se žádný z výše uvedených technických důvodů nejeví jako použitelný pro účely osvobození od daně. Zákonodárce totiž ve svém záměru osvobodit od daně veškerou pojišťovací činnost v širším slova smyslu cítil potřebu výslovně stanovit osvobození pouze ve vztahu k posledně uvedeným operacím, takže pokud by zákonodárce v tomto ohledu nic nestanovil, tyto operace by v každém případě podléhaly zdanění. V důsledku toho by se osvobození od daně stanovené v čl. 9 odst. 29 zákoníku o DPH mělo uplatnit také na tomto základě.

Tento závěr není zpochybněn postojem zaujatým v nedávné judikatuře správních a daňových soudů – který je v rozporu s dosud víceméně ustálenou judikaturou [odkaz na judikaturu Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud)] – podle něhož související činnosti, jako je nákup a prodej havarovaných vozidel, nespádají pod pojem „pojišťovací činnosti“.

Zprvce podle navrhovatelky nelze přijmout výklad, podle něhož čl. 9 odst. [29] zákoníku o DPH odkazuje na článek 8 nařízení vlády s mocí zákona č. 94 B/98 za účelem vymezení pojmu „pojišťovací a zajišťovací činnosti“, neboť se jedná o autonomní pojem unijního práva, který musí být vykládán s ohledem na unijní ustanovení, z něhož vychází.

Kromě toho údajné rozšíření osvobození na související služby poskytované pojišťovacími makléři a agenty neznámá, že všechny související pojišťovací služby jsou na základě pravidla o osvobození vyloučeny, neboť podle navrhovatelky je výraz „včetně“ použit k upřesnění, které unijní normotvůrce považoval za nezbytné. Na základě výše uvedeného se navrhovatelka dále domnívá, že dotčená plnění musí být uznána jako osvobozená od daně podle čl. 9 odst. 29 zákoníku o DPH, což musí vést ke zrušení napadeného rozsudku a vyhovění podané správní žalobě.

V případě, že se dospěje k opačnému závěru, a s ohledem na skutečnost, že vyvstala otázka výkladu unijního práva, která vyvolává pochybnosti a je relevantní pro řešení sporu, musí být tato otázka předložena Soudnímu dvoru Evropské unie, který má podle článku 267 Smlouvy o fungování Evropské unie (SFEU) pravomoc rozhodovat o předběžných otázkách týkajících se výkladu unijního práva.

Vzhledem k tomu, že je třeba vyložit ustanovení unijního práva – čl. 13 část B písm. a) šesté směrnice o DPH a čl. 135 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH – a že je zřejmé, že se jedná o otázku, která vzbuzuje pochybnosti, tím spíše, že jak známo, doktrína a judikatura správních a daňových soudů není v této oblasti jednotná, a to

i přesto, že znění směrnice nebylo v podstatě změněno, je vhodné předložit věc Soudnímu dvoru.

I pokud by bylo připuštěno, že prodej vraků havarovaných vozidel není osvobozen od DPH ve výše uvedeném smyslu, v každém případě by se na něj mělo vztahovat osvobození stanovené v čl. 9 odst. 33 zákoníku o DPH, takže napadené výměry DPH a příslušné úroky z nich by byly nezákonné také z tohoto důvodu.

Napadený rozsudek je tedy i v tomto ohledu stižen nesprávným posouzením a musí být zrušen. Podle tohoto ustanovení, v části relevantní pro účely projednávané věci, jsou od DPH osvobozena „*dodání zboží použitého výlučně na činnost, která je osvobozena od daně, pokud u tohoto zboží nevznikl nárok na odpočet daně, jakož i dodání zboží, při jehož pořízení nebo použití v souladu s čl. 21 odst. 1 nevznikl nárok na odpočet daně*“, což je ustanovení, které rovněž vychází z ustanovení unijního práva, konkrétně z čl. 13 části B písm. c) šesté směrnice o DPH, potažmo z čl. 136 písm. a) směrnice o DPH.

Cílem tohoto ustanovení – které má zásadní význam pro logiku systému DPH – je zabránit kumulativním účinkům daně, které by nevyhnutelně vznikly v případě, že by pořízení zboží bylo uskutečněno s vyloučením nároku na odpočet daně, a to buď proto, že bylo pořízeno osobami osvobozenými od daně, nebo proto, že se jedná o zboží uvedené v čl. 21 odst. 1 zákoníku o DPH. První část tohoto pravidla o osvobození je část vztahující se na prodej „vraků havarovaných vozidel“ tehdejší žalobkyně a nyní navrhovatelkou za účelem dosažení výše uvedené neutrality. Dotyčné zboží, které je „výrobním prostředkem“, jež má význam pouze pro pojišťovací činnost, musí pro účely splnění první z podmínek stanovených v tomto ustanovení být totiž nutně považováno za zboží používané výhradně k činnosti osvobozené od daně.

Na druhou stranu, i kdyby tato vozidla zakládala nárok na odpočet daně ve prospěch příslušných vlastníků, takže by při jejich převodu na navrhovatelku vznikl nárok na vyměření daně, nemohl by tento subjekt jakožto osoba osvobozená od daně nikdy daň odečíst, čímž by byla splněna druhá podmínka stanovená v tomto ustanovení pro přiznání osvobození od daně, které stanoví, že zboží použité pro činnost osvobozenou od daně nesmí být předmětem nároku na odpočet daně.

V souhrnu je tedy třeba dospět k závěru, že i kdyby se mělo za to, že prodej „vraků havarovaných vozidel“ není osvobozen od daně podle čl. 9 odst. 29 zákoníku o DPH, v každém případě by se na takové operace mělo vztahovat osvobození podle čl. 9 odst. 33, jak rozhodl Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud) [odkaz na judikaturu Nejvyššího správního soudu]. Z tohoto důvodu jsou sporné výměry nezákonné z důvodu porušení čl. 9 odst. 33 zákoníku o DPH, a v důsledku toho musí být zrušeny.

Tento závěr je o to přesvědčivější, že je to samotný zákoník, podpořený a potvrzený částí správní doktríny – [odkaz na vnitrostátní správní doktrínu] – který

zavádí mechanismus podávání přiznání k DPH kupujícím v případě prodeje vraků havarovaných vozidel pojišťovnami. Navrhovatelka má za to, že toto zákonné ustanovení, potvrzené současnou správní doktrínou, prokazuje úmysl zákonodárce, aby pojišťovny nebyly zdaňovány, přičemž tento úmysl musí být v projednávané věci zohledněn, takže na základě téhož odůvodnění musí být napadený rozsudek zrušen a správní žalobě musí být vyhověno.

Státní zastupitelství při zdejším soudu předložilo vyjádření poukazující na vhodnost podání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle článku 267 SFEU, přičemž za tímto účelem formulovalo otázky, které jsou základem sporu o povaze plnění dotčených v projednávané věci, a to s ohledem na ustanovení čl. 13 části B písm. a) a c) šesté směrnice, která byla do vnitrostátního práva provedena [článkem 9] odst. 29 a 33 zákoníku o DPH.

Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Hlavní otázkou, kterou je třeba vyřešit, je, zda prodej tzv. „vraků havarovaných vozidel“ pojišťovnami je či není osvobozen od DPH podle čl. 9 odst. 29 a 33 zákoníku o DPH.

Podle čl. 9 odst. 29 a 33 zákoníku o DPH ve znění platném v roce 2007 byly od daně osvobozeny „pojišťovací a zajišťovací činnosti, včetně souvisejících služeb poskytovaných pojišťovacími makléři a pojišťovacími agenty“ a „dodání zboží použitého výlučně na činnost, která je osvobozena od daně, pokud u tohoto zboží nevznikl nárok na odpočet daně, jakož i dodání zboží, při jehož pořízení nebo použití v souladu s čl. 21 odst. 1 nevznikl nárok na odpočet daně“.

Tato ustanovení vyplývají z provedení čl. 13 části B písm. a) a c) šesté směrnice a jejich výklad vyvolal polemiku: judikatura Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud), jak je uvedena v rozsudku pléna ze dne 7. listopadu 2012, zaujímá postoj, který je v rozporu s postojem zastávaným většinovou doktrínou [odkaz na vnitrostátní doktrínu].

Rozsudek pléna senátu pro daňové spory Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud) totiž doslovně uplatnil judikaturu vytvořenou v rozsudku ze dne 19. dubna 2012, na základě které byla v situaci obdobné situaci v projednávané věci vyloučena aplikace jak odstavce 29, tak odstavce 33 článku 9 zákoníku o DPH, tedy byl vysloven závěr, že prodej tzv. „vraků havarovaných vozidel“ pojišťovnami podléhá dani. [odkaz na vnitrostátní doktrínu]

Z toho vyplývá, že existuje zřejmý spor o správný výklad čl. 9 odst. 29 a 33 zákoníku o DPH, a tedy i čl. 13 části B písm. a) a c) šesté směrnice, který byl těmito ustanoveními proveden do vnitrostátního právního řádu.

S ohledem na výše uvedené, aniž je tím dotčena judikatura Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud), je vhodné, jak navrhuje navrhovatelka, předložit Soudnímu dvoru Evropské unie žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

podle článku 267 SFEU, aby bylo zajištěno jednotné uplatňování unijního práva v Unii.

V projednávané věci se nepochybně jedná o zřejmý spor o výklad a použití unijního práva, jak bylo uvedeno výše, což zcela vylučuje použití doktríny *acte clair*. V důsledku toho musí Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud) jakožto soud, proti jehož rozhodnutí není přípustný opravný prostředek, podat žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podle článku 267 SFEU, aby nedošlo k ustálení vnitrostátní judikatury, která by nemusela být v souladu s duchem šesté směrnice.

To konstatoval Soudní dvůr zejména v nedávném [rozsudku ze dne 4. října 2018 ve věci C-416/17], který zase odkazuje na [rozsudek ze dne 15. března 2017 ve věci C-3/16 (EU:C:2017:209)], z něhož lze uvést následující úvahy stanovené v bodech 32 až 34:

„32 Povinnost předložit Soudnímu dvoru předběžnou otázku, stanovená v čl. 267 třetím pododstavci SFEU, totiž spadá do rámce spolupráce zavedené za účelem zajistit řádné používání a jednotný výklad unijního práva ve všech členských státech mezi vnitrostátními soudy, při výkonu jejich pravomoci používat unijní právo, a Soudním dvorem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. září 2015, X a van Dijk, C- 72/14 a C- 197/14, EU:C:2015:564, bod 54).

33 Kromě toho je cílem této povinnosti předložení předběžné otázky stanovené v čl. 267 třetím pododstavci SFEU zejména předcházet tomu, aby se v jakémkoli členském státě zaváděla vnitrostátní judikatura, která není v souladu s pravidly unijního práva (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. září 2005, Intermodal Transports, C- 495/03, EU:C:2005:552, bod 29).

34 Jak Soudní dvůr několikrát zdůraznil, soud, který rozhoduje v posledním stupni, je již z definice orgánem v posledním stupni, u něhož mohou jednotlivci uplatnit práva, která jim unijní právo přiznává. Soudy rozhodující v posledním stupni jsou pověřeny zajistit na vnitrostátní úrovni jednotný výklad právních pravidel (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 30. září 2003, Köbler, C- 224/01, EU:C:2003:513, bod 34, a ze dne 13. června 2006, Traghetti del Mediterraneo, C- 173/03, EU:C:2006:391, bod 31).“