

Zadeva C-42/22

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča**

Datum vložitve:

19. januar 2022

Predložitveno sodišče:

Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče,
Portugalska)

Datum predložitvene odločbe:

16. december 2021

Pritožnica:

Global — Companhia de Seguros, S.A. (zdaj Seguradoras Unidas,
S.A.)

Nasprotna stranka v pritožbenem postopku:

Autoridade Tributária e Aduaneira (davčna in carinska uprava)

Predmet postopka v glavni stvari

Družba „Global — Companhia de Seguros, SA“, zdaj Seguradoras Unidas, SA., je pri Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče) vložila pritožbo zoper sodbo Tribunal Tributário de Lisboa (davčno sodišče v Lizboni, Portugalska) z dne 30. decembra 2017, s katero je bila tožba v upravnem sporu zoper odločbo davčne in carinske uprave v zvezi z nekaterimi odmerami DDV, s pripadajočimi obrestmi, v skupnem znesku 18.715,86 EUR, razglašena za nedopustno.

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 13(B)(a) in (c) Direktive 77/388/EGS ter členov 135(1)(a) in 136(a) Direktive 2006/112/ES, ki sta ga nadomestila, da bi se ugotovilo, ali pojem „zavarovalne in pozavarovalne transakcije“ kot glavna dejavnost zavarovalnice vključuje tudi povezane ali

dopolnilne dejavnosti, zlasti nakup in prodajo razbitin poškodovanih vozil, ter ali je v tem obsegu tudi ta dejavnost oproščena davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV). Predložitveno sodišče se sprašuje tudi, ali je to oprostitev mogoče izpeljati iz dejstva, da je zavarovalnica subjekt, ki je oproščen tega davka, če za zadevno blago ni nastala pravica do odbitka DDV. Nazadnje želi izvedeti, ali je v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti, da prodaja razbitin poškodovanih vozil ni oproščena plačila DDV.

Vprašanja za predhodno odločanje

Predložitveno sodišče Sodišču Evropske unije na podlagi člena 267 PDEU postavlja ta vprašanja za predhodno odločanje:

„A. Ali je treba člen 13(B)(a) Šeste direktive o DDV in posledično zdajšnji člen 135(1)(a) Direktive o DDV razlagati tako, da pojem ‚zavarovalne in pozavarovalne transakcije‘ za namene oprostitve DDV vključuje povezane ali dopolnilne dejavnosti, kot sta nakup in prodaja razbitin poškodovanih vozil?

B. Ali je treba člen 13(B)(c) Šeste direktive o DDV in posledično poznejši člen 136(a) Direktive o DDV razlagati tako, da se nakup in prodaja razbitin poškodovanih vozil obravnavata kot v celoti namenjena oproščenemu subjektu, če za to blago ni nastala pravica do odbitka DDV?

C. Ali je v nasprotju z načelom nevtralnosti DDV, da prodaja razbitin poškodovanih vozil s strani zavarovalnic ni oproščena plačila DDV, če ni nastala pravica do odbitka DDV?“

Navedene določbe prava Unije

Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS, v nadaljevanju: Šesta direktiva o DDV): člen 13(B)(a) in (c).

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV): člena 135(1)(a) in 136(a) (ki ustrezata členu 13(B)(a) in (c) navedene Šeste direktive o DDV).

Navedene določbe nacionalnega prava

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) (zakonik o davku na dodano vrednost (DDV), v nadaljevanju: zakonik o DDV), ki je bil potrjen z uredbo-zakonom št. 394 B/84 z dne 26. decembra 1984 in kodificiran z uredbo-zakonom št. 102/2008 z dne 20. junija 2008 (Diário da República št. 118/2008, serija I, z dne 20. junija 2008), kakor je bil spremenjen: člen 9(29) (zdaj odstavek 28) in (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 (uredba-zakon št. 94-B/98 z dne 17. aprila 1998 o pogojih za začetek opravljanja in opravljanje dejavnosti zavarovanja in pozavarovanja na ozemlju Evropske skupnosti, vključno z institucionalnim področjem prostih con) (Diário da República št. 90/1998, 2. dodatek, serija I-A z dne 17. aprila 1998): člen 8(1).

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka

- 1 Obravnavana pritožba je bila vložena zoper sodbo, s katero je bila za nedopustno razglašena tožba v upravnem sporu, ki jo je družba Global — Companhia de Seguros, S.A., zdaj Seguradoras Unidas, S.A., vložila zoper odločbe o odmeri DDV št. 09172471, ki se nanaša na obdobje 07/03T, št. 09172473, ki se nanaša na obdobje 07/06T, št. 09172475, ki se nanaša na obdobje 07/09T, in št. 09172477, ki se nanaša na obdobje 07/12T, ter ustrezne odločbe o odmeri obresti št. 09172472, ki se nanaša na obdobje 07/03T, št. 09172474, ki se nanaša na obdobje 07/06T, št. 09172476, ki se nanaša na obdobje 07/09T, in št. 09172478, ki se nanaša na obdobje 07/12T.
- 2 Pritožnica je zavarovalnica, ki v okviru svoje dejavnosti kupuje razbitine vozil, ki izvirajo iz škodnih dogodkov, v katerih so bili udeleženi njeni zavarovanci, in jih nato prodaja.
- 3 Po inšpekcijskem pregledu, ki so ga opravile službe Divisão de Inspeção a Seguradoras e Sociedades Financeiras (oddelek za inšpekcijski nadzor zavarovalnic in finančnih subjektov), ki je del Direção de Serviços de Inspeção Tributária (direktorat za davčni inšpekcijski nadzor) takratne Direção Geral dos Impostos (generalni davčni direktorat), so bili izvedeni popravki davka na dodano vrednost (DDV) za leto 2007 v višini 17.213,70 EUR z obrestmi.
- 4 Ti popravki izhajajo iz presoje davčne uprave v zvezi s prodajo razbitin iz škodnih dogodkov, ki je v poročilu o inšpekcijskem pregledu povzeta tako:

„Davčni zavezanec ni obračunal DDV za prenos blaga (razbitin poškodovanih vozil).

Prodaja razbitin poškodovanih vozil je transakcija, ki je v skladu s členom 3 [zakonika o DDV] predmet DDV, saj se v skladu s členom 18(c) tega zakonika šteje za odplačen prenos premičnin, za katerega se uporablja 21-odstotna davčna stopnja.“
- 5 Davčna uprava je zato izdala odločbe o odmeri DDV, navedene v točki 1, skupaj z obrestmi, v skupnem znesku 18.715,86 EUR.
- 6 Pritožnica je 23. novembra 2009 plačala znesek iz spornih odločb.

Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari

Pritožnica meni, da je treba v nasprotju s tem, kar izhaja iz izpodbijane sodbe, prodajo razbitin poškodovanih vozil šteti za oproščeno plačila DDV.

V skladu s členom 9(29) zakonika o DDV (zdaj člen 9(28) zakonika o DDV) so DDV oproščene „zavarovalne in pozavarovalne transakcije ter povezane storitve, ki jih opravljajo zavarovalni posredniki in zavarovalni zastopniki“, ta določba pa izhaja iz točke a člena 13(B) („Druge oprostitve“) Šeste direktive o DDV, ki je bila nadomeščena s sedanjim členom 135(1)(a) Direktive o DDV.

Razlogi za to oprostitve naj bi bili predvsem tehnični in naj bi se nanašali na konceptualno težavo vključitve dejavnosti zavarovanja v logiko davka, če se uporablja metoda odbitka davka, saj je le majhen del premij, ki jih plačajo stranke, namenjen kritju upravnih stroškov, in na dejstvo, da zavarovalnice opravljajo nekatere finančne dejavnosti, ki so konkurenčne drugim bančnim in finančnim dejavnostim, ki so prav tako oproščene davka v skladu z navedeno direktivo.

V določbi prava Unije, ki je podlaga za oprostitve iz zakonika o DDV, je določena oprostitve za zavarovalne in pozavarovalne transakcije, ne da bi bila predvidena kakršna koli izjema ali omejitev njenega področja uporabe.

Sklicevanje na povezane storitve, ki jih opravljajo zavarovalni posredniki in zavarovalni zastopniki, naj bi bilo namreč vključeno zaradi razjasnitve obsega uporabe oprostitve in naj nikakor ne bi pomenilo, da za opravljanje drugih povezanih storitev ta oprostitve ne velja.

V skladu s členom 8(1) uredbe-zakona št. 94 B/98 z dne 17. aprila 1998 so zavarovalnice „finančne institucije, katerih izključni namen je opravljanje dejavnosti neposrednega zavarovanja in pozavarovanja ter ki lahko opravljajo tudi dejavnosti, povezane z zavarovanjem in pozavarovanjem, zlasti v zvezi z ravnanji in pogodbami v zvezi z razbitinami poškodovanih vozil [...]“, tako da naj bi bilo iz besedila te določbe jasno razvidno, da se v skladu z zakonom za dejavnosti, povezane z glavno zavarovalno dejavnostjo, štejejo dejavnosti v zvezi s transakcijami z razbitinami poškodovanih vozil, ki jih opravljajo družbe v tem sektorju.

Teh transakcij naj ne bi bilo mogoče ločiti od običajne dejavnosti pogajanj o odškodnini in njenega izplačila v primeru škode, ker se znesek odškodnine razlikuje glede na to, ali zavarovalnica v zameno prejme poškodovano vozilo (ali njegove razbitine) ali ne, in ker naj v večini primerov ta transakcija za zavarovalnico ne bi pomenila dobička. Glede na to dopolnilnost, ki se odraža tudi v zakonodaji, ki ureja ta sektor, pritožnica ne razume, kako je mogoče prodajo razbitin poškodovanih vozil izključiti s področja zavarovalnih transakcij za namene uporabe oprostitve iz člena 9(29) zakonika o DDV.

Pritožnica poleg tega meni, da glede na določbe člena 9(29) zakonika o DDV ne bi bilo smiselno, če bi se zakonodajalec odločil, da transakcije, ki so tradicionalno

povezane z dejavnostjo zavarovanja, ne spadajo na področje uporabe oprostitve, nanj pa bi vključil transakcije zastopanja in posredovanja, ki jih opravljajo tretje osebe in ki so dejavnost, popolnoma ločena od pobiranja premij in izplačevanja odškodnin, ter za katere, kot se zdi, ne velja noben od navedenih tehničnih razlogov za oprostitev. Zakonodajalec naj bi namreč pri tem, ko je želel oprostiti davka vso dejavnost zavarovanja v širšem smislu, le v zvezi z zadnjenaavedenimi transakcijami menil, da je treba oprostitev izrecno določiti, tako da naj bi bile take transakcije, če zakonodajalec v zvezi z njimi ne bi določil ničesar, v vsakem primeru obdavčljive. Zato naj bi bilo treba oprostitev iz člena 9(29) zakonika o DDV uporabiti tudi na tej podlagi.

Te ugotovitve naj ne bi omajalo stališče, sprejeto v delu novejši sodne prakse upravnih in davčnih sodišč – ki je v nasprotju z dotlej bolj ali manj ustaljeno sodno prakso [sklicevanje na sodno prakso Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče)] –, v skladu s katerim povezane dejavnosti, kot sta nakup in prodaja razbitin poškodovanih vozil, ne spadajo v pojem zavarovalne transakcije.

Prvič, pritožnica meni, da ni mogoče sprejeti razlage, v skladu s katero člen 9(29) zakonika o DDV za opredelitev pojma „zavarovalne in pozavarovalne transakcije“ napotuje na člen 8 uredbe-zakona št. 94 B/98, ker gre za avtonomen pojem prava Unije, ki ga je treba razlagati ob upoštevanju določbe Unije, iz katere izvira.

Poleg tega naj domnevna razširitev oprostitve na povezane storitve, ki jih opravljajo zavarovalni posredniki in zastopniki, ne bi pomenila, da so vse povezane zavarovalne storitve izključene iz pravila o oprostitvi, saj naj bi bil po mnenju pritožnice izraz „vključno“ uporabljen za uvedbo pojasnitve, ki se je zakonodajalcu Unije zdela potrebna. Dalje, pritožnica na podlagi navedenega meni, da je treba zadevne transakcije priznati kot oproščene na podlagi člena 9(29) zakonika o DDV, zaradi česar je treba izpodbijano sodbo razveljaviti in ugoditi vloženi upravni tožbi.

V nasprotnem primeru in glede na to, da se je pojavilo vprašanje razlage prava Evropske unije, ki vzbuja dvome in je upoštevno za rešitev spora, naj bi bilo treba to vprašanje predložiti Sodišču Evropske unije, ki je na podlagi člena 267 Pogodbe o delovanju Evropske unije (PDEU) pristojno za predhodno odločanje o razlagi prava Unije.

Ob upoštevanju dejstva, da je treba razložiti določbi prava Unije – člen 13(B)(a) Šeste direktive o DDV in člen 135(1)(a) Direktive o DDV – in da gre očitno za vprašanje, ki vzbuja dvome, zlasti ker, kot je znano, pravna teorija in sodna praksa upravnih in davčnih sodišč na tem področju nista enotni, čeprav besedilo zadevnih določb ni bilo spremenjeno, je treba zadevo dejansko predložiti Sodišču.

Tudi če bi se štelo, da transakcije prodaje razbitin poškodovanih vozil niso oproščene plačila DDV v smislu, kot je navedeno zgoraj, naj bi zanje v vsakem primeru morala veljati oprostitev iz člena 9(33) zakonika o DDV, tako da naj bi

bile izpodbijane odločbe o odmeri DDV in pripadajočih obresti tudi iz tega razloga nezakonite.

V izpodbijani sodbi naj bi bila torej v zvezi s tem storjena tudi napaka pri presoji in naj bi jo bilo treba razveljaviti. V skladu s to določbo so namreč v delu, ki je upošteven v tej zadevi, DDV oproščene „dobave blaga, ki se v celoti uporabi za oproščeno dejavnost, če za to blago ni bilo mogoče uveljavljati pravice do odbitka, in dobave blaga, če za to blago ob pridobitvi ali uporabi ni bilo mogoče uveljavljati pravice do odbitka na podlagi člena 21(1)“, pri čemer gre za določbo, ki prav tako izhaja iz določbe prava Skupnosti, in sicer iz člena 13(B)(c) Šeste direktive o DDV in s tem iz člena 136(a) Direktive o DDV.

Namen te določbe, ki je temeljna za logiko sistema DDV, naj bi bil izogniti se kumulativnim učinkom davka, ki bi neizogibno nastali, če bi bil nakup blaga opravljen brez pravice do odbitka, bodisi ker gre za nakupe, ki jih opravijo oproščeni davčni zavezanci, bodisi ker gre za blago, naštetu v členu 21(1) zakonika o DDV. Da bi se dosegla navedena nevtrálnost, naj bi se za transakcije prodaje „razbitin poškodovanih vozil“, ki jih je opravila takratna tožeča stranka, zdaj pritožnica, uporabljal prvi del tega pravila o oprostitvi. Ker naj bi bilo zadevno blago „proizvodno sredstvo“, ki se nanaša samo na dejavnost zavarovanja, naj bi ga bilo treba nujno obravnavati kot blago, ki se uporablja izključno za oproščeno dejavnost, s čimer naj bi bil izpolnjen prvi od pogojev iz te določbe.

Na drugi strani, tudi če bi lastniki teh vozil v zvezi z njimi uveljavljali pravico do odbitka, tako da bi ob njihovem prenosu na pritožnico nastala obveznost za odmero davka, naj ta subjekt kot oproščeni davčni zavezanec nikoli ne bi mogel odbiti davka, s čimer naj bi bil izpolnjen drugi pogoj iz te določbe za priznanje oprostitve, ki jo določa, in sicer da za blago, vključeno v oproščeno dejavnost, ni bilo mogoče uveljavljati pravice do odbitka.

Skratka, ugotoviti naj bi bilo torej treba, da tudi če se šteje, da transakcije prodaje „razbitin poškodovanih vozil“ niso oproščene davka na podlagi člena 9(29) zakonika o DDV, je treba za te transakcije v vsakem primeru uporabiti oprostitve iz člena 9(33) tega zakonika, kot je odločilo Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče) [sklicevanje na sodno prakso Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče)]. Izpodbijane odločbe o odmeri naj bi bile zato nezakonite, ker naj bi kršile člen 9(33) zakonika o DDV, in naj bi jih bilo zato treba razglasiti za nične.

Ta ugotovitev naj bi bila še toliko bolj prepričljiva, ker naj bi zakon sam, podprt in potrjen z upravno teorijo – [sklicevanje na nacionalno upravno teorijo] – določal mehanizem obrnjene davčne obveznosti za DDV, ki ga uporabi pridobitelj v primeru, da mu je razbitine poškodovanih vozil prodala zavarovalnica. Pritožnica meni, da ta zakonska določba, ki jo potrjuje zdajšnja upravna teorija, kaže na namen zakonodajalca, da se zavarovalnice ne obdavčijo, kar je treba upoštevati v

obravnavani zadevi, zato je treba na podlagi te iste utemeljitve izpodbijano sodbo razveljaviti in ugoditi vloženi upravni tožbi.

Državno tožilstvo je pred tem sodiščem podalo mnenje, da je vložitev predloga za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU utemeljena, in v ta namen so postavljena vprašanja v zvezi z dvomi o naravi transakcij iz obravnavane zadeve glede na določbi člena 13(B)(a) in (c), Šeste direktive, ki sta bili v nacionalno pravo preneseni z odstavkoma 29 in 33 [člena 9] zakonika o DDV.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe

Glavno vprašanje, ki ga je treba rešiti, je, ali je prodaja „razbitin poškodovanih vozil“ s strani podjetij, ki opravljajo zavarovalno dejavnost, oproščena DDV glede na določbe člena 9(29) in (33) zakonika o DDV.

V skladu s členom 9(29) in (33) zakonika o DDV v različici, ki je veljala leta 2007, so bile davka oproščene „zavarovalne in pozavarovalne transakcije ter povezane storitve, ki jih opravljajo zavarovalni posredniki in zavarovalni zastopniki“ in „dobave blaga, ki se v celoti uporabi za oproščeno dejavnost, če za to blago ni bilo mogoče uveljavljati pravice do odbitka, in dobave blaga, če za to blago ob pridobitvi ali uporabi ni bilo mogoče uveljavljati pravice do odbitka na podlagi člena 21(1)“.

Ti določbi izhajata iz prenosa člena 13(B)(a) in (c) Šeste direktive, njuna razlaga pa je privedla do nesoglasja: v sodni praksi Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče), kot je navedena v sodbi občne seje z dne 7. novembra 2012, je sprejeto stališče, ki je v nasprotju s stališčem, ki je večinsko zastopano v pravni teoriji [sklicevanje na nacionalno pravno teorijo].

V sodbi občne seje senata za davčne spore Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče) je bila namreč dobesedno uporabljena sodna praksa, izoblikovana v sodbi z dne 19. aprila 2012, v skladu s katero je bila v položaju, primerljivem z obravnavano zadevo, uporaba člena 9(29) in (33) zakonika o DDV izključena, kar pomeni, da je bilo ugotovljeno, da je odsvojitev tako imenovanih „razbitin poškodovanih vozil“ s strani zavarovalnic obdavčena. [sklicevanje na nacionalno pravno teorijo]

To pomeni, da obstaja očitno nesoglasje glede pravilne razlage člena 9(29) in (33) zakonika o DDV ter s tem člena 13(B)(a) in (c) Šeste direktive, ki je bil s tema določbama prenesen v nacionalno pravo.

Glede na navedeno in brez poseganja v sodno prakso Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče) se zdi primerno, da se v skladu s predlogom pritožnice Sodišču Evropske unije predloži predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU za zagotovitev enotne uporabe evropskega prava v Uniji.

V obravnavani zadevi gre za očitno nesoglasje glede razlage in uporabe prava Unije, kot je bilo navedeno zgoraj, kar izključuje vsakršno uporabo teorije „*acte clair*“. Zato mora Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče) kot sodišče, zoper odločitve katerega ni pravnega sredstva, v skladu s členom 267 PDEU vložiti tak predlog, da bi preprečilo izoblikovanje nacionalne sodne prakse, ki morda ne bi bila v skladu z duhom Šeste direktive.

Tako je Sodišče razsodilo med drugim v nedavni [sodbi z dne 4. oktobra 2018 v zadevi C-416/17], v kateri je napoteno na [sodbo z dne 15. marca 2017, izdano v zadevi C-3/16 (EU:C:2017:209)], iz katere navajamo naslednje ugotovitve, navedene v točkah od 32 do 34:

„32 Dolžnost predložitve vprašanja za predhodno odločanje Sodišču, ki jo določa člen 267, tretji odstavek, PDEU, spada v okvir sodelovanja, ki je bilo uvedeno zaradi zagotavljanja pravilne uporabe in enotne razlage prava Unije v vseh državah članicah, med nacionalnimi sodišči kot sodišči, ki so zadolžena za uporabo prava Unije, in Sodiščem (glej v tem smislu sodbo z dne 9. septembra 2015, *X in van Dijk*, C- 72/14 in C- 197/14, EU:C:2015:564, točka 54).

33 Poleg tega je namen te dolžnosti predložitve iz člena 267, tretji odstavek, PDEU med drugim preprečiti, da bi se v kateri koli državi članici izoblikovala nacionalna sodna praksa, ki ne bi bila skladna s predpisi prava Unije (glej v tem smislu sodbo z dne 15. septembra 2005, *Intermodal Transports*, C- 495/03, EU:C:2005:552, točka 29).

34 Kot je Sodišče že večkrat poudarilo, je sodišče, ki odloča na zadnji stopnji, po definiciji zadnja instanca, pred katero lahko posamezniki uveljavljajo svoje pravice, ki jim jih priznava pravo Unije. Sodišča, ki odločajo na zadnji stopnji, so v nacionalnem sistemu zadolžena za enotno razlago pravnih pravil (glej v tem smislu sodbi z dne 30. septembra 2003, *Köbler*, C- 224/01, EU:C:2003:513, točka 34, in z dne 13. junija 2006, *Traghetti del Mediterraneo*, C- 173/03, EU:C:2006:391, točka 31).“