

Дело C-42/22

**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

19 януари 2022 г.

Запитваща юрисдикция:

Supremo Tribunal Administrativo (Португалия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

16 декември 2021 г.

Жалбоподател:

Global — Companhia de Seguros SA (понастоящем Seguradoras Unidas SA)

Ответник:

Autoridade Tributária e Aduaneira

Предмет на главното производство

„Global — Companhia de Seguros, S.A., понастоящем „Seguradoras Unidas, S.A.“, подава жалба до Supremo Tribunal Administrativo (Върховен административен съд, Португалия) срещу решението на Tribunal Tributário de Lisboa (Данъчен съд, Лисабон, Португалия) от 30 декември 2017 г., с което се отхвърля като неоснователна жалбата за отмяна на решението на Autoridade Tributária e Aduaneira (Данъчен и митнически орган, Португалия) относно начисляването на ДДС, заедно с компенсаторни лихви, на обща стойност 18 715,86 EUR.

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 13, параграф 1, част Б, букви а) и в) от Директива 77/388/ЕИО и на членове 135, параграф 1, буква а) и член 136, буква а) от Директива 2006/112/ЕО, приета впоследствие, що се отнася до въпроса дали понятието „застрахователни и

презастрахователни сделки“ като основна дейност на застрахователно дружество, обхваща и спомагателни или допълнителни дейности, по-специално придобиване и продажба на останки от претърпели произшествие превозни средства и дали в този смисъл тази дейност също е освободена от данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“). Запитващата юрисдикция иска също така да се установи дали такова освобождаване може да произтича от факта, че застрахователното дружество е субект, освободен от този вид данъчно облагане, когато тези стоки не са породили право на приспадане на ДДС. На последно място, тази юрисдикция иска да се установи дали липсата на освобождаване от ДДС върху продажбите на вторични суровини от претърпели произшествие превозни средства противоречи на принципа на данъчен неутралитет.

Преюдициални въпроси

Запитващата юрисдикция отправя следните преюдициални въпроси до Съда на Европейския съюз на основание член 267 ДФЕС:

А. Трябва ли член 13, параграф 1, част Б, буква а) от Шеста директива за ДДС и съответно действащият член 135, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС да се тълкуват в смисъл, че понятието „застрахователни и презастрахователни сделки“ включва, за целите на освобождаването от ДДС, свързани или допълнителни дейности като придобиването и продажбата на вторични суровини от претърпели произшествие превозни средства?

В. Трябва ли член 13, параграф 1, част Б, буква в) от Шеста директива и съответно приетият впоследствие член 136, буква а) от Директивата за ДДС да се тълкуват в смисъл, че придобиването и продажбата на вторични суровини от претърпели произшествие превозни средства се считат за свързани изключително с освободен от данъчно облагане субект, тъй като тези стоки не са породили право на приспадане на ДДС?

С. Противоречи ли на принципа на неутралност на ДДС неосвобождаването от ДДС на продажбата на вторични суровини от претърпели произшествие превозни средства от застрахователи, когато не е възникнало право на приспадане на ДДС?

Релевантни разпоредби на правото на Съюза

Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година за хармонизирането на законодателствата на държавите членки, свързани с данъците върху оборота — Обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (Шеста директива за ДДС): член 13, параграф 1, част Б, буква а) и член 13, параграф 1, част В, буква в);

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“), член 135, параграф 1, буква а) и член 136, буква а) (съответстващи на горепосочения член 13, параграф 1, част В, букви а) и в) от Шеста директива за ДДС).

Релевантни разпоредби на националното право

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Кодекс за данъка върху добавената стойност (ДДС), одобрен с Decreto Lei n.º 394 B/84, de 26 de dezembro, e republicado pelo Decreto Lei n.º 102/2008, de 20 de junho (Diário da República n.º 118/2008, Série I de 2008-06-20) com as sucessivas alterações (Декрет-закон № 394 B/84 от 26 декември 1984 г., препубликуван с Декрет-закон № 102/2008 от 20 юни 2008 г. (Diário da República, бр.118/2008, серия I от 20 юни 2008 г.), с последващи изменения: член 9, параграфи 29 (понастоящем параграф 28]) и 33.

Decreto Lei n.º 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 (Diário da República n.º 90/1998, 2.º Suplemento, Série I-A de 1998-04-17) (Декрет-закон № 94 B/98 от 17 април 1998 г. за определяне на условия за достъп и упражняване на застрахователна и презастрахователна дейност на територията на Европейската общност, включително упражнявана в институционалната рамка на свободните зони (Diário da República, бр. 90/1998, втора притурка, серия I-A от 17 април 1998 г.): член 8, параграф 1

Кратко представяне на фактическата обстановка и на главното производство

- 1 Настоящата жалба е подадена срещу решението, с което се отхвърля като неоснователна жалбата, подадена по съдебен ред от Global — Companhia de Seguros, S.A., понастоящем Seguradoras Unidas, S.A., срещу актове за установяване на задължение за ДДС № 09172471, за периода 07/03Т, № 09172473, за периода 07/06Т, № 09172475, за периода 07/09Т, и № 09172477, за периода 07/12Т, и съответните актове за установяване на задължения за компенсаторни лихви № 09172472, за периода 07/03Т, № 09172474, за периода 07/06Т, № 09172476, за периода 07/09Т, и № 09172478, за периода 07/12Т.
- 2 Жалбоподателят е застрахователно предприятие, което извършва дейност, в рамките на която придобива вторични суровини от претърпели произшествие превозни средства на неговите застраховани лица, които впоследствие продава.

- 3 В резултат на проверка, извършена от службите на отдела за инспекция на застрахователните и финансовите дружества към дирекция „Данъчна инспекция“ на тогавашната Генерална дирекция „Данъци“ за финансовата година 2007, са предложени корекции по отношение на данъка върху добавената стойност (ДДС) в размер на 17 213,70 EUR заедно с компенсаторна лихва.
- 4 Тези корекции са резултат от тълкуването на данъчната администрация относно продажбата на вторични суровини от претърпели производствени превозни средства, което е отразено в доклада, по специално в следната форма:

„Данъчно задълженото лице не е начислило ДДС върху прехвърлянето на стоки (вторични суровини от претърпели производствени превозни средства).

Продажбата на вторични суровини от претърпели производствени превозни средства съгласно член 3 от CIVA (Кодекса за ДДС) е облагаема сделка по ДДС тъй като се счита за възмездно прехвърляне на материални активи, със ставка 21 % съгласно член 18, буква в) от същия кодекс“.
- 5 В резултат на това данъчните органи начисляват ДДС, посочен в точка 1, заедно с компенсаторна лихва, на обща стойност 18 715,86 евро.
- 6 На 23 ноември 2009 г. жалбоподателят плаща спорните суми.

Основни доводи на страните в главното производство

Според жалбоподателя продажбата на вторични суровини от претърпели производствени превозни средства трябва да се квалифицира като сделка, освободена от ДДС, обратно на постановеното в обжалваното решение.

Съгласно член 9, параграф 29 от CIVA (Кодекса за ДДС) (понастоящем член 9, параграф 28 от Кодекса за ДДС) освободени от ДДС са „застрахователните и презастрахователните сделки и свързаните с тях услуги, извършвани от застрахователни брокери и застрахователни агенти“, разпоредба, която води началото си от член 13, част Б (други освобождавания), буква а) от Директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 г. (наричана по-нататък „Шеста директива за ДДС“), последван от настоящия член 135, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС.

Причините за това освобождаване са преди всичко от техническо естество и се дължат на концептуалните затруднения поради включването на застрахователната дейност в логиката на данъка, когато тя се осъществява чрез метода на данъчния кредит, доколкото само малка част от премиите, платени от клиентите, са предназначени за покриване на административните разходи, както и с факта, че застрахователните дружества извършват определени финансови дейности в конкуренция с други банкови и

финансови операции, които също са освободени от данък по силата на тази директива.

Разпоредбата от правото на ЕС, на която се основава освобождаването, предвидено в CIVA (Кодекса за ДДС), установява освобождаване от данък за застрахователни и презастрахователни сделки, без да установява каквито и да било изключения или ограничения в приложното му поле.

Следователно посочването на доставките на свързани услуги, извършвани от застрахователни брокери и застрахователни посредници, цели да се изясни обхватът на прилагане на освобождаването, без това да означава, че не са включени други доставки на свързани услуги.

В съответствие с разпоредбата на член 8, параграф 1 от Декрет-закон 94 В/98 от 17 април 1998 г. застрахователните дружества „са финансови институции, чийто изключителен предмет на дейност е извършването на пряка застрахователна и/или презастрахователна дейност, като могат да извършват и дейности, свързани или допълващи застрахователната или презастрахователната дейност, по-специално по отношение на действия и договори, свързани с вторични суровини от претърпели произшествие превозни средства ([...])“], като по този начин от текста на посочената разпоредба става ясно, че сделките, свързани с вторични суровини от претърпели произшествие превозни средства се считат от закона за свързани дейности [с] основната застрахователна дейност, интегрирана в предмета на дейност на предприятията от сектора.

Тези операции са неразделни от обичайната дейност по договаряне и изплащане на обезщетения в случай на застрахователно събитие, след като размерът на обезщетението може да бъде по-голям или по-малък в зависимост от това дали застрахователното дружество ще получи в замяна повреденото превозно средство (вторичната суровина), като в повечето случаи балансът на операцията не се изразява в печалба за застрахователя. С оглед на това допълване, залегнало освен това в законодателството на самия сектор, жалбоподателят не разбира как продажбата на вторични суровини от претърпели произшествие превозни средства може да бъде изключена от обхвата на застрахователните сделки за целите на прилагането на освобождаването съгласно член 9, параграф 29 от CIVA (Кодекса за ДДС).

Освен това, с оглед на разпоредбите на член 9, параграф 29 от CIVA (Кодекса за ДДС), не би било логично законодателят да реши да разглежда тези сделки, които са исторически свързани със застрахователната дейност, като излизащи извън обхвата на освобождаването и в същото време да разшири този обхват по отношение на посреднически и брокерски сделки, извършвани от трети лица, дейност, която е напълно отделима от събирането на премии и изплащането на обезщетения и за чието освобождаване не изглежда да е налице нито една от горепосочените причини от техническо естество. Всъщност с оглед на намерението си да освободи от данък цялата

застрахователна дейност в широкия смисъл на понятието, законодателят е сметнал за необходимо да установи изрично освобождаване само по отношение на последната, така че ако законодателят не е предвидил нищо, тези сделки биха били облагаеми при всички положения. Поради това и на това основание би било необходимо да се приложи освобождаването, предвидено в член 9, параграф 29 от CIVA (Кодекса за ДДС).

Този извод не се опровергава от становището, възприето в част от по-новата съдебна практика на административните и данъчните съдилища — в противоречие с повече или по-малко установената дотогава съдебна практика [позоваване на съдебната практика на STA (Върховен административен съд)] — че свързаните дейности като придобиването/продажбата на вторични суровини от претърпели произшествие превозни средства не попадат в обхвата на понятието за застрахователни сделки.

На първо място, според жалбоподателя не може да се приеме тълкуването, че член 9, параграф 9 от CIVA (Кодекса за ДДС) препраща към член 8 от Декрет-закон № 94 В/98 по отношение на понятието „застрахователни и презастрахователни сделки“, тъй като то е автономно понятие на правото на ЕС и трябва да се тълкува в светлината на общностната разпоредба, от която произхожда.

На следващо място, твърдяното разширяване на обхвата на освобождаването на доставките на свързани услуги, извършвани от застрахователни брокери и застрахователни посредници, не означава, че всички доставки на свързани услуги са изключени от правилото за освобождаване, тъй като използването на думата „включително“ според жалбоподателя цели да внесе уточнение, което общностният законодател е сметнал за необходимо да направи. Ето защо и на това основание жалбоподателят счита, че освобождаването на въпросните сделки не може да не бъде признато при условията на член 9, параграф 29 от CIVA (Кодекса за ДДС), поради което обжалваното решение трябва да бъде отменено, а жалбата - уважена.

Ако това разбиране не се възприеме и тъй като е става въпрос за тълкуване на правото на Европейския съюз, което поражда съмнения и е от значение за решаване на делото, е необходимо да се отправи съответното запитване до Съда на Европейския съюз, който е компетентен да се произнася в преюдициално производство по тълкуването на правото на Европейския съюз съгласно член 267 от Договора за функционирането на Европейския съюз (ДФЕС).

Ето защо, тъй като става въпрос за тълкуване на норми на правото на Съюза - член 13, параграф 1, буква б), подточка а) от Шеста директива за ДДС и член 135, параграф 1, буква а) от Шеста директива за ДДС - и тъй като е очевидно, че това е въпрос, който поражда съмнения, още повече че както е известно доктрината и съдебната практика на административните и

данъчните съдилища не е единна по този въпрос, независимо че текста на разпоредбите остава без промяна, има основания за отправяне на запитване до СЕС.

Дори да се приеме, че сделките по продажба на вторични суровини от претърпели произшествие превозни средства не са освободени от ДДС при посочените по-горе условия, те все пак биха били освободени съгласно предвиденото в същия член 9, параграф 33 от CIVA (Кодекса за ДДС), така че и поради тази причина спорните актове за установяване на задължение за ДДС и компенсаторни лихви са незаконосъобразни.

Поради това и в това отношение обжалваното решение е неправилно и следва да бъде отменено. Следователно съгласно посочената разпоредба в частта, която е от значение за разглеждания случай, освободени от ДДС са *„прехвърлянията на стоки, предназначени изключително за освободена дейност, когато не са били предмет на право на приспадане, както и прехвърлянията на стоки, за чието придобиване или използване не е ползвано право на приспадане на данъчен кредит съгласно член 21, параграф 1“*. Това правило също произхожда от съответната общностна разпоредба, а именно член 13, параграф 1, част Б, буква в) от Шеста директива за ДДС и съответно член 136, буква а) от Директивата за ДДС.

Това правило принцип, което е основополагащо в логиката на системата на ДДС, цели да се избегнат кумулативните ефекти на данъка, които неизбежно биха настъпили, когато за придобиването на стоката не е ползвано правото на приспадане на данъчен кредит, независимо дали става въпрос за придобивания, извършени от освободени данъчнозадължени лица, или за стоки, предвидени в член 21, параграф 1 от CIVA (Кодекса за ДДС). Именно първата част на тази разпоредба за освобождаване намира приложение при сделките за продажба на „вторични суровини от претърпели произшествие превозни средства“, извършени от жалбоподателя в първоначалното производство и настоящ въззивник, за да се гарантира гореспоменатият неутралитет. Всъщност въпросните стоки, които са „средства за производство“, представляващи интерес само за застрахователната дейност, не могат да не се считат за стоки, предназначени изключително за освободена дейност, за да се изпълни първото от предвидени в тази разпоредба изисквания.

Освен това, дори за тези превозни средства да е възникнало право на приспадане на данъчен кредит в полза на съответните собственици и да са породили задължение за начисляване на данък при прехвърлянето от жалбоподателя, той, в качеството си на освободено данъчнозадължено лице, не би могъл да го приспадне при никакви обстоятелства, като по този начин е изпълнено второто условие, предвидено в тази разпоредба за предоставяне на предвиденото в нея освобождаване, а именно за стоките, предназначени за освободената дейност, да не е ползвано право на приспадане на данъчен кредит.

В обобщение следва изводът, че дори да се приеме, че сделките за продажба на „вторични суровини от претърпели произшествие превозни средства“ не са освободени от данък съгласно член 9, параграф 29 от CIVA (Кодекса за ДДС), те все пак се ползват с освобождаването, предвидено в параграф 33 от същата разпоредба, каквото всъщност е тълкуването на STA (Върховен административен съд) [позоваване на съдебната практика на STA]. Следователно и поради тази причина разглежданите актове за установяване на задължения се оказват незаконосъобразни поради нарушение на разпоредбите на член 9, параграф 33 от CIVA (Кодекса за ДДС), поради което следва да бъдат отменени.

Този извод е още по-уместен предвид констатацията, че самият закон, подкрепен от определена административна доктрина — [позоваване на националната административна доктрина] — установява за продажбата на вторични суровини от претърпели произшествие превозни средства от застрахователи механизъм на обратно начисляване на ДДС от купувача. Жалбоподателят счита, че горепосочената правна разпоредба, подкрепена от действащата административна доктрина, свидетелства за законодателно намерение да не се облагат застрахователите, което не може да не бъде взето предвид в конкретния случай, а това налага на това основание и отмяната на обжалваното съдебно решение и уважаването на жалбата.

Прокуратурата към запитващата юрисдикция дава становище, че е необходимо отправянето на преюдициално запитване по член 267 ДФЕС, като за целта се формулират въпроси, на които се основава спорът относно естеството на разглежданите в главното производство сделки в светлината на разпоредбите на член 13, буква б), подточки а) и в) от Шеста директива, транспонирани в националното право с [член 9], параграфи 29 и 33 от CIVA (Кодекса за ДДС).

Кратко изложение на мотивите за преюдициалното запитване

Основният въпрос, който трябва да се реши, е дали продажбата на т.нар. „вторични суровини от претърпели произшествие превозни средства“ от предприятия, извършващи застрахователна дейност, е освободена от ДДС съгласно член 9, параграфи 29 и 33 от CIVA (Кодекса за ДДС).

Съгласно член 9, параграфи 29 и 33 от CIVA (Кодекса за ДДС) в редакцията, действаща през 2007 г., освободени от данък са „застрахователните и презастрахователните сделки и свързаните с тях услуги, предоставяни от застрахователни брокери и застрахователни посредници“ и „прехвърлянията на стоки, предназначени изключително за освободена дейност, когато не са били предмет на право на приспадане, както и прехвърлянията на стоки, за чието придобиване или използване не е ползвано право на приспадане на данъчен кредит съгласно член 21, параграф 1“.

Тези разпоредби произтичат от транспонирането на член 13, буква б), подточки а) и в) от Шеста директива и тяхното тълкуване предизвиква спорове, доколкото практиката на Върховния административен съд, установена с Решение на пленума от 7 ноември 2012 г., възприема становище, противоположно на защитаваното от преобладаващата доктрина [позоваване на националната доктрина].

Всъщност в решението на пленума на отделението по данъчни спорове на СТА (Върховен административен съд) се следва изцяло съдебната практика, установена в Решение от 19 април 2012 г., в което в положение, подобно на разглежданото, се изключва прилагането на разпоредбите както на член 9, параграф 29, така и на член 9, параграф 33 от CIVA (Кодекс за ДДС), т.е. възприема се становището, че продажбата на така наречените „вторични суровини от претърпели произшествие превозни средства“ от застрахователи е облагаема. [позоваване на националната доктрина]

Това означава, че съществува очевидно противоречие относно правилното тълкуване на член 9, параграфи 29 и 33 от CIVA (Кодекс за ДДС) и едновременно с това на член 13, част Б, подточки а) и в) от Шеста директива, който се транспонира във вътрешното право с тези разпоредби.

С оглед на гореизложеното, без да се засяга посоченото в практиката на Supremo Tribunal Administrativo (Върховен административен съд), считаме за уместно, както е предложено от жалбоподателя, да сезираме Съда на Европейския съюз на основание член 267 ДФЕС, за да се гарантира еднаквото прилагане на правото на Съюза.

В настоящия случай със сигурност сме изправени пред явно противоречие относно тълкуването и прилагането на правото на Съюза, както беше споменато по-горе, което напълно изключва така наречената теория за „act clair“. При това положение Supremo Tribunal Administrativo (Върховен административен съд), в качеството си на юрисдикция, чието решение не подлежи на обжалване, е длъжен да отправи преюдициално запитване съгласно член 267 ДФЕС, за да бъде затвърдена национална съдебна практика, която може да не отчита правилно духа на Шеста директива.

Такова е разбирането на СЕС, по-специално в неотдавнашното му [Решение от 4 октомври 2018 г., C-416/17], което на свой ред препраща към [Решение от 15 март 2017 г., постановено по дело C-3/16 (EU:C:2017:209)], от което сме избрали следните съображения, съдържащи се в точки 32—34:

„32 Наистина задължението за сезиране на Съда с преюдициален въпрос, предвидено в член 267, трета алинея ДФЕС, се вписва в рамките на сътрудничеството между националните юрисдикции, в качеството им на съдилища, на които е възложено прилагането на правото на Съюза, и Съда, установено с цел да се гарантира правилното прилагане и еднаквото тълкуване на правото на Съюза във всички държави членки (вж. в този

смисъл решение от 9 септември 2015 г., X и van Dijk, C-72/14 и C-197/14, EU:C:2015:564, т. 54).

33 Впрочем целта на това задължение за сезиране на Съда, предвидено в член 267, трета алинея ДФЕС, е да се предотврати установяването в която и да е държава членка на национална съдебна практика, която не е в съответствие с разпоредбите на правото на ЕС (вж. в този смисъл решение от 15 септември 2005 г., Intermodal Transports, C-495/03, EU:C:2005:552, т. 29).

34 Както Съдът многократно е подчертавал, юрисдикция, която се произнася като последна инстанция, по дефиниция представлява последната инстанция, пред която частноправните субекти могат да отстояват правата, които правото на Съюза им признава. Юрисдикциите, които се произнасят като последна инстанция, имат задачата да осигурят на национално равнище еднаквото тълкуване на правните норми (вж. в този смисъл решения от 30 септември 2003 г., Köbler, C-224/01, EU:C:2003:513, т. 34 и от 13 юни 2006 г., Traghetti del Mediterraneo, C-173/03, EU:C:2006:391, т. 31)⁶⁶.