

Vec C-42/22

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

19. január 2022

Vnútroštátny súd:

Supremo Tribunal Administrativo

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

16. december 2021

Odvolaťka:

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

Odporca:

Autoridade Tributária e Aduaneira

Predmet konania vo veci samej

„Global – Companhia de Seguros, S.A.“, teraz „Seguradoras Unidas, S.A.“, podala odvolanie na Supremo Tribunal Administrativo (Najvyšší správny súd) proti rozsudku, ktorý vydal Tribunal Tributário de Lisboa (Súd pre daňové veci Lisabon, Portugalsko) 30. decembra 2017, na základe ktorého bola žaloba proti rozhodnutiu Autoridade Tributária e Aduaneira (Daňový a colný úrad, Portugalsko) týkajúceho sa určitých výmerov DPH spolu s úrokmi v celkovej výške 18 715,86 eura vyhlásená za neprípustnú.

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 13 B písm. a) a c) smernice 77/388/EHS a článku 135 ods. 1 písm. a) a článku 136 písm. a) smernice 2006/112/ES, ktoré ho nahradili, na účely určenia, či pojem „poisťovacie a zaistovacie transakcie“ ako hlavná činnosť poisťovne zahŕňa aj súvisiace alebo doplnkové činnosti, konkrétne nadobudnutie a predaj vrakov poškodených vozidiel a či je v takom prípade táto činnosť tiež oslobodená od dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“). Vnútroštátny súd sa tiež pýta, či toto oslobodenie môže vyplývať zo skutočnosti, že poisťovňa je subjektom oslobodeným od tejto dane, ak uvedený tovar nezakladá právo na odpočítanie DPH. Nakoniec sa snaží objasniť, či je v rozpore so zásadou daňovej neutrality, ak predaj vrakov poškodených vozidiel nie je oslobodený od DPH.

Prejudiciálne otázky

Vnútroštátny súd kladie Súdnemu dvoru Európskej únie v súlade s článkom 267 ZFEÚ tieto prejudiciálne otázky:

„A. Majú sa článok 13 B písm. a) šiestej smernice o DPH a teda aj súčasný článok 135 ods. 1 písm. a) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že pojem „poisťovacie a zaistovacie transakcie“ zahŕňa na účely oslobodenia od DPH súvisiace alebo doplnkové činnosti, akými sú nadobudnutie a predaj vrakov poškodených vozidiel?

B. Majú sa článok 13 B písm. c) šiestej smernice o DPH a teda aj článok 136 písm. a) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že nadobudnutie a predaj vrakov poškodených vozidiel sa dotýka výhradne subjektu oslobodeného od dane, pokiaľ tento tovar nezakladá právo na odpočítanie DPH?

C. Je v rozpore so zásadou neutrality DPH, ak predaj vrakov poškodených vozidiel poisťovňami nie je oslobodený od DPH v prípade, keď nevznikol nárok na odpočítanie DPH?“

Uvedené predpisy práva Únie

Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (šiesta smernica o DPH): článok 13 B písm. a) a c).

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“): článok 135 ods. 1 písm. a) a článok 136 písm. a) [ktoré zodpovedajú už citovanému článku 13 B písm. a) a c) šiestej smernice o DPH].

Uvedené predpisy vnútroštátneho práva

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) (zákon o dani z pridanej hodnoty – DPH; ďalej len „zákon o DPH“), schválený zákonným dekrétom č. 394 B/84 z 26. decembra 1984 a zmenený zákonným dekrétom č. 102/2008 z 20. júna 2008 (Diário da República č. 118/2008, séria I z 20. júna 2008) v znení zmien: článok 9 ods. 29 (teraz odsek 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 (zákonný dekrét č. 94-B/98 zo 17. apríla 1998, ktorým sa upravujú podmienky začatia a vykonávania poisťovacej a zaistovacej činnosti na území Európskeho spoločenstva vrátane inštitucionálneho rámca voľných zón) (Diário da República č. 90/1998, 2. dodatok, séria I-A zo 17. apríla 1998): článok 8 ods. 1.

Stručné zhrnutie skutkových okolností a konania vo veci samej

- 1 Toto odvolanie bolo podané proti rozsudku, ktorým bola žaloba podaná spoločnosťou Global – Companhia de Seguros, S.A., teraz Seguradoras Unidas, S.A., proti výmerom DPH č. 09172471 za obdobie 07/03T; 09172473 za obdobie 07/06T; 09172475 za obdobie 07/09T a 09172477 za obdobie 07/12T, a príslušným výmerom na úroky č. 09172472 za obdobie 07/03T; 09172474 za obdobie 07/06T; 09172476 za obdobie 07/09T a 09172478 za obdobie 07/12T, vyhlásená za neprípustnú.
- 2 Odvolateľka je poisťovňa, ktorá v rámci svojej činnosti nadobúda vraky vozidiel pochádzajúcich z poisťných udalostí, ktorých účastníkmi boli jej poistenci a následne ich predáva.
- 3 Na základe kontroly vykonanej úradom Divisão de Inspeção a Seguradoras e Sociedades Financeiras (odbor kontroly poisťovní a finančných inštitúcií), ktorý je súčasťou Direção de Serviços de Inspeção Tributária (Riaditeľstvo úradu daňovej kontroly), vtedy pod názvom Direção Geral dos Impostos (Generálne

riadiťstvo daňovej správy), sa vykonali opravy dane z pridanej hodnoty (DPH) za zdaňovacie obdobie 2007 vo výške 17 213,70 eura spolu s úrokmi.

- 4 Tieto opravy vychádzajú z posúdenia, ktoré vykonal daňový úrad v súvislosti s predajom vrakov pochádzajúcich z poistných udalostí, ktoré je uvedené v správe o kontrole takto:

„Zdaniteľná osoba nezaplatila DPH z prevodu tovaru (vraky poškodených vozidiel).

Predaj vrakov poškodených vozidiel je transakciou podliehajúcou DPH v zmysle článku 3 [zákona o DPH], keďže sa považuje za odplatný prevod hnuťelného majetku so sadzbou 21 % podľa článku 18 písm. c) tohto zákona.“

- 5 V dôsledku toho daňový úrad vydal výmery DPH uvedené v bode 1 spolu s príslušnými úrokmi v celkovej výške 18 715,86 eura.
- 6 Odvolateľka zaplatila napadnuté daňové výmery 23. novembra 2009.

Hlavné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

Podľa odvolateľky sa predaj vrakov poškodených vozidiel, na rozdiel od toho, čo vyplýva z napadnutého rozsudku, musí považovať za oslobodený od DPH.

Podľa článku 9 ods. 29 zákona o DPH (teraz článok 9 ods. 28 zákona o DPH) sú od DPH oslobodené „poisťovacie a zaistovacie transakcie, ako aj súvisiace služby poskytované poisťovacími maklérmi a poisťovacími agentmi“, pričom ide o ustanovenie, ktoré vychádza z článku 13 B („Iné oslobodenia od dane“) písm. a) šiestej smernice o DPH, ktorý bol nahradený súčasným článkom 135 ods. 1 písm. a) smernice o DPH.

Dôvody, ktoré viedli k tomuto oslobodeniu, boli predovšetkým technického charakteru a súvisia s koncepciou náročnosťou zahrnutia poisťovacej činnosti do logiky dane, keď sa vykonáva podľa metódy započítania dane, keďže len malá časť poistného plateného klientmi je určená na pokrytie administratívnych nákladov, pričom poisťovne vykonávajú niektoré finančné činnosti, ktoré konkurujú iným bankovým a finančným transakciám, ktoré sú tiež oslobodené od dane na základe tejto smernice.

Ustanovenie práva Únie, ktoré je základom pre oslobodenie stanovené v zákone o DPH, stanovuje oslobodenie od dane pre poisťovacie a zaistovacie transakcie bez toho, aby stanovovalo akúkoľvek výnimku alebo obmedzenie jeho rozsahu pôsobnosti.

Odkaz na súvisiace služby poskytované poisťovacími maklérmi a poisťovacími agentmi je totiž zahrnutý s cieľom objasniť rozsah uplatňovania oslobodenia od

dane a v žiadnom prípade neznamena, že na iné súvisiace služby sa toto oslobodenie od dane nevzťahuje.

Podľa článku 8 ods. 1 zákonného dekrétu č. 94 B/98 zo 17. apríla 1998, poisťovne „sú finančné inštitúcie, ktorých jediným účelom je vykonávanie priamej poisťovacej a zaistovacej činnosti, a ktoré môžu vykonávať aj činnosti, ktoré súvisia alebo dopĺňajú činnosti poistenia a zaistenia, najmä pokiaľ ide o úkony a zmluvy týkajúce sa vrakov poškodených vozidiel...“, takže zo znenia tohto ustanovenia jasne vyplýva, že podľa zákona transakcie týkajúce sa vrakov poškodených vozidiel predstavujú činnosti súvisiace s hlavnou poisťovacou činnosťou, ktoré sú súčasťou predmetu činnosti spoločností v danom odvetví.

Tieto transakcie nemožno oddeliť od obvyklej činnosti obchodovania a vyplácania náhrad škôd v prípade poistnej udalosti, keďže ich výška sa bude odlišovať v závislosti od toho, či poisťovňa dostane alebo nedostane poškodené vozidlo (alebo jeho vrak) a vo väčšine prípadov sa transakcia nepremietne do kapitálového zisku pre poisťovňu. Vzhľadom na túto komplementárnosť, ktorá sa odráža aj vo vlastnej právnej úprave tohto odvetvia, odvolateľka nerozumie, ako možno vylúčiť predaj vrakov poškodených vozidiel z rozsahu poisťovacích transakcií na účely uplatnenia oslobodenia od dane stanoveného v článku 9 ods. 29 zákona o DPH.

Podľa odvolateľky je potrebné dodať, že s ohľadom na článok 9 ods. 29 zákona o DPH by nemalo zmysel, ak by zákonodarca rozhodol, že tieto transakcie, ktoré zvyčajne súvisia s poisťovacou činnosťou, nespádajú do rozsahu oslobodenia od dane, a naopak, zahrnul do tohto rozsahu transakcie zastúpenia a sprostredkovania uskutočnené tretími osobami, ktoré predstavujú činnosť, ktorá je úplne oddelená od výberu poistného a vyplácania náhrad škôd, a pre ktorej oslobodenie podľa všetkého neexistuje žiaden z vyššie uvedených dôvodov technického charakteru. Zákonodarca vo svojom úmysle oslobodiť od dane celú poisťovaciu činnosť v širšom zmysle v skutočnosti pociťoval potrebu výslovne stanoviť oslobodenie od dane len vo vzťahu k týmto posledným uvedeným transakciám, takže ak by zákonodarca v tomto ohľade nič nestanovil, tieto transakcie by v každom prípade podliehali zdaneniu. V dôsledku toho uplatnenie oslobodenia od dane stanovené v článku 9 ods. 29 zákona o DPH by sa tiež uložilo na tomto základe.

Tento záver nie je spochybnený stanoviskom prijatým v nedávnej judikatúre správnych a daňových súdov – v rozpore s dovtedy viac menej ustálenou judikatúrou [odkaz na judikatúru Supremo Tribunal Administrativo (Najvyšší správny súd)] –, podľa ktorého súvisiace činnosti, akými sú nadobudnutie a predaj vrakov poškodených vozidiel, nespádajú pod pojem poisťovacie transakcie.

V prvom rade podľa odvolateľky nemožno prijať výklad, podľa ktorého článok 9 ods. [29] zákona o DPH odkazuje na článok 8 zákonného dekrétu č. 94 B/98 pri definovaní pojmu „poisťovacie a zaistovacie transakcie“, keďže ide o autonómny pojem práva Únie, ktorý sa musí vykladať s ohľadom na ustanovenie Spoločenstva, z ktorého vychádza.

Okrem toho údajné rozšírenie oslobodenia od dane na súvisiace služby poskytované poisťovacími maklérmi a poisťovacími agentmi neznamena, že všetky súvisiace poisťovacie služby sú vylúčené na základe ustanovenia o oslobodení od dane, keďže podľa odvolateľky sa výraz „vrátane“ používa na objasnenie, ktoré normotvorca Spoločenstva považoval za potrebné vykonať. Na základe vyššie uvedeného sa odvolateľka tiež domnieva, že treba uznať, že predmetné transakcie sú oslobodené od dane podľa článku 9 ods. 29 zákona o DPH, čo by malo viesť k zrušeniu napadnutého rozsudku a k vyhoveniu podanej žaloby.

Ak sa nedospeje k tomuto záveru a keďže bola položená otázka týkajúca sa výkladu práva Európskej únie, ktorá vyvoláva pochybnosti a je relevantná pre rozhodnutie sporu, je potrebné položiť túto otázku Súdnemu dvoru Európskej únie, ktorý má právomoc rozhodovať v prejudiciálnom konaní o výklade práva Únie na základe článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ZFEÚ).

Vzhľadom na to, že treba podať výklad ustanovení práva Únie – článok 13 B písm. a) šiestej smernice o DPH a článok 135 ods. 1 písm. a) smernice o DPH – a je zrejmé, že ide o otázku, ktorá vyvoláva pochybnosti, a to tým skôr, ako je známe, že právna náuka a judikatúra správnych a daňových súdov neboli v tejto oblasti jednotné, napriek tomu, že nedošlo k zmene znenia predmetných ustanovení, je potrebné obrátiť sa na Súdny dvor.

Aj keby sa pripustilo, že transakcie predaja vrakov poškodených vozidiel nie sú oslobodené od DPH za podmienok uvedených vyššie, v každom prípade by sa malo na ne vzťahovať oslobodenie stanovené v článku 9 ods. 33 zákona o DPH, a preto by napadnuté výmery DPH a výmery ich príslušných úrokov mali byť tiež nezákonné z tohto dôvodu.

Napadnutý rozsudok preto z tohto dôvodu vychádza z nesprávneho posúdenia a musí byť zrušený. Podľa znenia uvedeného ustanovenia sú totiž v časti, ktorá je relevantná na účely prejednávanej veci, oslobodené od DPH „*dodania tovaru používaného výhradne na činnosť oslobodenú od dane, ak pri tomto tovare nie je možnosť odpočítania DPH, ako aj dodania tovaru, pri nadobudnutí alebo použití ktorého nevzniká právo na odpočítanie DPH v súlade s článkom 21 ods. 1*“, pričom ide o ustanovenie, ktoré tiež vychádza z ustanovenia práva Spoločenstva, a to z článku 13 B písm. c) šiestej smernice o DPH, a teda z článku 136 písm. a) smernice o DPH.

Toto ustanovenie, ktoré je základom logiky systému DPH, má za cieľ vyhnúť sa kumulatívnym účinkom dane, ku ktorým by nevyhnutne došlo, ak by sa nadobudnutie tovaru uskutočnilo s vylúčením práva na odpočítanie dane, a to buď z dôvodu, že ide o nadobudnutia uskutočnené zdaniteľnými osobami oslobodenými od dane, alebo preto, že ide o tovary vymenované v článku 21 ods. 1 zákona o DPH. Prvá časť tohto ustanovenia o oslobodení od dane je tá, ktorá sa vzťahuje na transakcie predaja „vrakov poškodených vozidiel“ uskutočnené žalobkyňou a v prejednávanej veci odvolateľkou, s cieľom dosiahnuť

vyššie uvedenú neutralitu. Predmetný tovar tým, že ide o „výrobný prostriedok“, ktorý sa vzťahuje len na poisťovaciu činnosť, totiž treba nevyhnutne považovať za tovar používaný výhradne na činnosť oslobodenú od dane na účely splnenia prvej z podmienok stanovených v tomto ustanovení.

Na druhej strane, hoci uvedené vozidlá zakladali právo na odpočítanie dane v prospech príslušných vlastníkov tak, že pri ich prevode na odvolateľku došlo k vyrubeniu dane, tento subjekt ako zdaniteľná osoba oslobodená od dane nemôže nikdy odpočítať daň, čím dochádza k splneniu druhej podmienky stanovenej v tomto ustanovení na priznanie oslobodenia od dane, ktorá spočíva v tom, že pri tovare používanom na činnosť oslobodenú od dane nie je možnosť odpočítania DPH.

Je preto potrebné v súhrne konštatovať, že aj keď sa dospeje k záveru, že transakcie predaja „vrakov poškodených vozidiel“ nie sú oslobodené od dane podľa článku 9 ods. 29 zákona o DPH, na tieto transakcie by sa v každom prípade malo vzťahovať oslobodenie stanovené v odseku 33 tohto ustanovenia, ako rozhodol Supremo Tribunal Administrativo (Najvyšší správny súd) [odkaz na judikatúru Supremo Tribunal Administrativo (Najvyšší správny súd)]. Z tohto dôvodu sú výmery DPH nezákonné, pretože porušujú článok 9 ods. 33 zákona o DPH, a preto musia byť zrušené.

Tento záver je o to presvedčivejší, že ide o samotný zákon, podporovaný a potvrdený správnu doktrínou [odkaz na vnútroštátnu správu doktrínu], ktorý stanovuje mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti na DPH kupujúcim v prípade predaja vrakov poškodených vozidiel poisťovňami. Odvolateľka sa domnieva, že toto právne ustanovenie, ktoré je podporené súčasnou správnu doktrínou, svedčí o zámere zákonodarcu, aby poisťovne neplatili dane, pričom ide o zámer, ktorý treba v prejednávanej veci zohľadniť, aby sa na základe toho istého odôvodnenia uložila povinnosť zrušiť napadnutý rozsudok a vyhovieť podanej žalobe.

Prokuratúra pred týmto súdom vydala stanovisko, v ktorom uviedla dôvodnosť podania návrhu na začatie prejudiciálneho konania v súlade s článkom 267 ZFEÚ, aby sa položili otázky, na ktorých je založený spor týkajúci sa povahy transakcií, o aké ide v prejednávanej veci, s ohľadom na článok 13 B písm. a) a c) šiestej smernice, ktoré boli prebraté do vnútroštátneho práva odsekmi 29 a 33 [článku 9] zákona o DPH.

Stručné zhrnutie dôvodov návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Hlavnou otázkou, o ktorej treba rozhodnúť, je, či predaj takzvaných „vrakov poškodených vozidiel“ spoločnosťami vykonávajúcimi poisťovaciu činnosť je alebo nie je oslobodený od DPH s ohľadom na článok 9 ods. 29 a 33 zákona o DPH.

Podľa článku 9 ods. 29 a 33 zákona o DPH v znení účinnom v roku 2007 boli od dane oslobodené „poisťovacie a zaistovacie transakcie, ako aj súvisiace služby poskytované poisťovacími maklérmi a poisťovacími agentmi“ a „dodania tovaru používaného výhradne na činnosť oslobodenú od dane, ak pri tomto tovare nie je možnosť odpočítania DPH, ako aj dodania tovaru, pri nadobudnutí alebo použití ktorého nevzniká právo na odpočítanie DPH v súlade s článkom 21 ods. 1“.

Tieto ustanovenia vyplývajú z prebratia článku 13 B písm. a) a c) šiestej smernice a ich výklad je sporný: judikatúra Supremo Tribunal Administrativo (Najvyšší správny súd) obsiahnutá v rozsudku pléna zo 7. novembra 2012, zaujala opačné stanovisko, ako je stanovisko, ktoré obhajuje väčšina právnej vedy, [odkaz na vnútroštátnu doktrínu]

V rozsudku pléna Supremo Tribunal Administrativo (Najvyšší správny súd) pre daňové veci sa totiž doslovne uplatnila judikatúra uvedená v rozsudku z 19. apríla 2012, podľa ktorej bolo v podobnej situácii, akou je situácia v prejednávanej veci, vylúčené uplatnenie tak odseku 29 ako aj odseku 33 článku 9 zákona o DPH, teda sa dospelo k záveru, že predaj takzvaných „vrakov poškodených vozidiel“ zo strany poisťovní podlieha dani. [odkaz na vnútroštátnu doktrínu]

To znamená, že existuje zjavný rozpor pokiaľ ide o správny výklad článku 9 ods. 29 a 33 zákona o DPH, a teda článku 13 B písm. a) a c) šiestej smernice, ktorý bol prebratý do vnútroštátneho právneho poriadku prostredníctvom týchto ustanovení.

Vzhľadom na vyššie uvedené a s výhradou judikatúry tohto Supremo Tribunal Administrativo (Najvyšší správny súd) sa považuje za potrebné, ako to navrhla odvolateľka, obrátiť sa na Súdny dvor Európskej únie s návrhom na začatie prejudiciálneho konania v súlade s článkom 267 ZFEÚ na účely zabezpečenia jednotného uplatňovania európskeho práva v Únii.

V prejednávanej veci ide nepochybne o zjavný rozpor týkajúci sa výkladu a uplatňovania práva Únie, ako bolo uvedené vyššie, ktorý úplne vylučuje uplatnenie takzvanej teórie „acte clair“. V dôsledku toho Supremo Tribunal Administrativo (Najvyšší správny súd) ako súd, proti ktorého rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok, musí podať tento návrh podľa článku 267 ZFEÚ, aby sa zabránilo ustáleniu vnútroštátnej judikatúry, ktorá by nemusela byť v súlade s účelom šiestej smernice.

Tak rozhodol Súdny dvor konkrétne v nedávnom [rozsudku zo 4. októbra 2018 vo veci C-416/17], ktorý odkazuje na [rozsudok z 15. marca 2017 vo veci C-3/16 (EU:C:2017:209)], z ktorého súd cituje tieto úvahy uvedené v bodoch 32 až 34:

„32 Povinnosť obrátiť sa na Súdny dvor s prejudiciálnou otázkou, ktorá je upravená v článku 267 tret'om odseku ZFEÚ, totiž patrí do oblasti spolupráce zavedenej s cieľom správneho uplatnenia a jednotného výkladu práva Únie vo všetkých členských štátoch medzi vnútroštátnymi súdmi pri výkone ich

právomoci uplatňovania práva Únie a Súdny dvorom (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. septembra 2015, X a van Dijk, C- 72/14 a C- 197/14, EU:C:2015:564, bod 54).

33 Okrem toho cieľom tejto povinnosti podať návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 tretieho odseku ZFEÚ je predovšetkým predísť tomu, aby sa v ktoromkoľvek členskom štáte ustálila vnútroštátna judikatúra, ktorá nie je v súlade s právnymi normami Únie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. septembra 2005, Intermodal Transports, C-495/03, EU:C:2005:552, bod 29).

34 Ako Súdny dvor niekoľkokrát zdôraznil, súd rozhodujúci v poslednom stupni predstavuje v súlade s jeho pomenovaním poslednú inštanciu, pred ktorou môže jednotlivec uplatniť práva, ktoré mu prislúchajú na základe práva Únie. Súdny rozhodujúci v poslednom stupni sú poverené zabezpečiť na vnútroštátnej úrovni jednotný výklad právnych noriem (pozri v tomto zmysle rozsudky z 30. septembra 2003, Köbler, C-224/01, EU:C:2003:513, bod 34, a z 13. júna 2006, Traghetti del Mediterraneo, C-173/03, EU:C:2006:391, bod 31).“