



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (deveto vijeće)

9. ožujka 2023.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Oslobođenje od PDV-a – Članak 135. stavak 1. točka (a) – Oslobođenje transakcija osiguranja i reosiguranja – Članak 136. točka (a) – Oslobođenje isporuka robe koja se koristi isključivo za aktivnost koja je oslobođena – Pojam ‚transakcije osiguranja‘ – Preprodaja ostataka oštećenih motornih vozila kupljenih od osiguranika – Načelo porezne neutralnosti”

U predmetu C-42/22,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Supremo Tribunal Administrativo (Visoki upravni sud, Portugal), odlukom od 16. prosinca 2021., koju je Sud zaprimio 19. siječnja 2022., u postupku

Generali Seguros SA, prije Global – Companhia de Seguros SA,

protiv

Autoridade Tributária e Aduaneira

SUD (deveto vijeće),

u sastavu: L. S. Rossi, predsjednica vijeća, J.-C. Bonichot i O. Spineanu-Matei (izvjestiteljica), suci,

nezavisni odvjetnik: G. Pitruzzella,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Generali Seguros SA, P. Braz, *advogado*,
- za portugalsku vladu, P. Barros da Costa, C. Bento, R. Campos Laires i A. Rodrigues, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, P. Caro de Sousa i J. Jokubauskaitė, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: portugalski

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,
donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Generali Seguros SA, prije Global – Companhia de Seguros SA, osiguravajućeg društva, i Autoridade Tributária e Aduaneira (Porezna i carinska uprava, Portugal), u vezi s tim jesu li transakcije preprodaje ostataka oštećenih vozila koje je izvršio taj poduzetnik oporezive ili su oslobođene od oporezivanja u svrhu poreza na dodanu vrijednost (PDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 U skladu s uvodnom izjavom 66. Direktive o PDV-u:
„Obveze prenošenja ove Direktive u nacionalno pravo treba ograničiti na one odredbe koje predstavljaju značajnu promjenu u usporedbi s prethodnim Direktivama. Obveza prenošenja u nacionalno pravo nepromijenjenih odredaba proizlazi iz ranijih Direktiva.”
- 4 Članak 1. stavak 2. Direktive određuje:
„Načelo zajedničkog sustava PDV-a podrazumijeva primjenu na robu i usluge općeg poreza na potrošnju koji je točno razmjernan cijeni roba i usluga, bez obzira na broj transakcija koje se odvijaju u postupku proizvodnje i distribucije prije faze u kojoj se porez obračunava.
Pri svakoj transakciji se PDV, izračunat na temelju cijene robe ili usluga po stopi koja se primjenjuje na takvu robu ili usluge, obračunava po odbitku iznosa PDV-a koji otpada izravno na pojedine troškovne komponente.
[...].”
- 5 Članak 2. stavak 1. točka (a) te direktive predviđa:
„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:
(a) isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje.”
- 6 U skladu s člankom 14. stavkom 1. iste direktive:
„Isporuka robe' znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.”

- 7 Članak 24. stavak 1. Direktive o PDV-u glasi kako slijedi:
„Isporuka usluga' znači svaka transakcija koja ne čini isporuku robe.”
- 8 Članak 135. stavak 1. točka (a) te direktive određuje:
„Države članice obvezne su izuzeti [osloboditi] sljedeće transakcije:
(a) transakcije osiguranja i reosiguranja, uključujući povezane usluge koje provode posrednici i zastupnici u osiguranju”.
- 9 Članak 136. točka (a) navedene direktive glasi:
„Države članice obvezne su izuzeti [osloboditi] sljedeće transakcije:
(a) isporuku robe koja se koristi isključivo za aktivnost koja je izuzeta [oslobodena] u skladu s člancima 132., 135., 371., 375., 376. i 377., člankom 378. stavkom 2., člankom 379. stavkom 2. te člancima od 380. do 390., ako za tu robu nije moguće koristiti pravo na odbitak.”
- 10 Odredbe navedene u točkama 8. i 9. ove presude odgovaraju članku 13. dijelu B točki (a) Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.; u daljnjem tekstu: Šesta direktiva).

Portugalsko pravo

- 11 Članak 9. točke 29. i 33. Códiga do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Zakonik o porezu na dodanu vrijednost), koji je odobren decretom-lei n.o 394-B/84 (Uredba sa zakonskom snagom br. 394-B/84) od 26. prosinca 1984. (*Diário da República* I, serija I-A, br. 297 od 26. prosinca 1984.), u verziji primjenjivoj na činjenice u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Zakonik o PDV-u), određuje:
„Od poreza su oslobođene:
[...]
29. Transakcije osiguranja i reosiguranja, uključujući povezane usluge koje provode posrednici i zastupnici u osiguranju;
[...]
33. Isporuke robe koja se koristi isključivo za aktivnost koja je oslobođena, ako za tu robu nije moguće koristiti pravo na odbitak, kao i isporuke robe na čije stjecanje ili primjenu nije bilo moguće koristiti pravo na odbitak na temelju članka 21. stavka 1.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

- 12 Društvo Generali Seguros je osiguravajuće društvo koje u okviru svoje aktivnosti kupuje ostatke motornih vozila oštećenih prilikom nastupa osiguranih slučajeva u kojima su sudjelovali njegovi osiguranici i zatim ih preprodaje trećima, a da ne obračunava PDV na te prodaje.
- 13 Nakon nadzora provedenog u vezi s poreznim razdobljem 2007., Porezna i carinska uprava smatrala je da se na prodaje ostataka motornih vozila koje je izvršilo društvo Generali Seguros, a koje su naplatni prijenosi materijalne imovine, plaća PDV na temelju Zakonika o PDV-u i da se na njih ne može primijeniti oslobođenje predviđeno tim zakonikom. Posljedično, obračunala je PDV na te prodaje u iznosu od 17 213,70 eura, koji je uvećan za kompenzacijske kamate.
- 14 Društvo Generali Seguros platilo je taj iznos, ali je u okviru tužbe koju je podnijelo Tribunalu Tributário de Lisboa (Porezni sud u Lisabonu, Portugal) osporavalo da ga je dužno platiti.
- 15 Društvo Generali Seguros je pred tim sudom tvrdilo da se u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku prodaja ostataka vozila mora smatrati transakcijom oslobođenom od PDV-a. S jedne strane, pozvalo se na članak 9. točku 29. Zakonika o PDV-u, koji oslobađa „transakcije osiguranja i reosiguranja, kao i povezane usluge koje provode posrednici i zastupnici u osiguranju” i, s druge strane, na članak 9. točku 33. tog zakonika, koji oslobađa „isporuke robe koja se koristi isključivo za aktivnost koja je oslobođena, ako za tu robu nije moguće koristiti pravo na odbitak”.
- 16 Navedeni je sud presudom od 30. prosinca 2017. odbio tužbu društva Generali Seguros.
- 17 To je društvo podnijelo žalbu protiv te presude pred Supremom Tribunal Administrativo (Vrhovni upravni sud, Portugal), sudom koji je uputio zahtjev.
- 18 Društvo Generali Seguros pred tim sudom tvrdi da je transakcija preprodaje ostataka motornih vozila od strane poduzetnika čija je glavna aktivnost osiguranje povezana s tom aktivnošću te se ne može odvojiti od uobičajene aktivnosti pregovaranja i plaćanja odštete u slučaju nastupa osiguranog slučaja, tako da je obuhvaćena predmetom poslovanja tog poduzetnika.
- 19 Navedeni sud ističe da je pitanje je li takva transakcija oslobođena od plaćanja PDV-a na temelju članka 9. točke 29. ili članka 9. točke 33. Zakonika o PDV-u, odredbi kojima se prenosi članak 13. dio B točke (a) i (c) Šeste direktive u portugalski pravni poredak, izrazito kontroverzno u pravnoj teoriji i sudskoj praksi u Portugalu. Stoga smatra da je dužan Sudu uputiti zahtjev za prethodnu odluku kako bi provjerio kvalifikaciju te transakcije s obzirom na relevantne odredbe te direktive i Direktive o PDV-u.
- 20 U tim je okolnostima Supremo Tribunal Administrativo (Visoki upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1 Treba li članak 13. dio B. [...] točku (a) Šeste direktive [...] i, posljedično, [č]lanak 135. stavak 1. točku (a) Direktive o PDV-u tumačiti na način da pojam „transakcije osiguranja i reosiguranja” za potrebe oslobođenja od PDV-a obuhvaća povezane ili dodatne aktivnosti poput kupnje i prodaje ostataka [motornih vozila]?”

2. Treba li članak 13. dio B. [...] točku (c) Šeste direktive [...] i, posljedično, [č]lanak 136. točku (a) Direktive o PDV-u tumačiti na način da se kupnja i prodaja ostataka [motornih vozila] isključivo smatraju oslobođenim [aktivnostima], ako za tu robu nije moguće koristiti pravo na odbitak PDV-a?
3. Je li načelu neutralnosti PDV-a protivno to da prodaja ostataka [motornih vozila] koju provode osiguravajuća društva nije oslobođena od PDV-a ako nije moguće koristiti pravo na odbitak PDV-a?"

O prethodnim pitanjima

- 21 Svojim pitanjima sud koji je uputio zahtjev nastoji doznati, s obzirom na zajednički sustav PDV-a, koja je sudbina transakcija koje se sastoje u tome da osiguravajuće društvo preprodaje trećima ostatke motornih vozila oštećenih prilikom nastupa osiguranih slučajeva koje taj poduzetnik osigurava, a koje je stekao od svojih osiguranika.
- 22 Uvodno, kad je riječ o pravu Unije koje se primjenjuje *ratione temporis* u glavnom postupku, valja istaknuti da iz članka 413. Direktive o PDV-u proizlazi da je ona stupila na snagu 1. siječnja 2007. U uvodnoj izjavi 66. te direktive navodi se da obveze njezina prenošenja u nacionalno pravo treba ograničiti na one odredbe koje predstavljaju značajnu promjenu u usporedbi s prethodnim direktivama i da obveza prenošenja u nacionalno pravo nepromijenjenih odredbi proizlazi iz prijašnjih direktiva.
- 23 Međutim, članak 135. stavak 1. točka (a) i članak 136. točka (a) Direktive o PDV-u odgovaraju članku 13. dijelu B točki (a) i članku 13. dijelu B točki (c) Šeste direktive, tako da obveza prenošenja koja se odnosi na njih proizlazi iz te potonje direktive. Stoga, s obzirom na to da se glavni postupak odnosi na rješenja o naknadnim obračunima PDV-a koja se odnose na 2007. godinu, Direktiva o PDV-u primjenjiva je na ovaj spor (vidjeti po analogiji, presudu od 4. listopada 2017., *Federal Express Europe*, C-273/16, EU:C:2017:733, t. 30. i 31.).
- 24 Osim toga, valja također istaknuti da, iako se postavljena pitanja odnose na transakcije koje se sastoje od toga da osiguravajuće društvo kupuje ostatke oštećenih vozila koja pripadaju njegovim osiguranicima te preprodaje i ostatke trećima, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da se glavni postupak odnosi isključivo na porezni tretman takve transakcije preprodaje s obzirom na PDV.
- 25 Posljedično, kako bi se sudu koji je uputio zahtjev dao koristan odgovor koji bi mu omogućio rješavanje tog spora, postavljena pitanja valja preoblikovati tako da se odnose samo na transakcije u kojima osiguravajuće društvo preprodaje trećima ostatke oštećenih motornih vozila koje je steklo od svojih osiguranika.

Prvo pitanje

- 26 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 135. stavak 1. točku (a) Direktive o PDV-u tumačiti na način da su transakcije koje se sastoje u tome da osiguravajuće društvo prodaje trećima ostatke motornih vozila oštećenih prilikom nastupa osiguranih slučajeva koje to društvo osigurava, a koje je steklo od svojih osiguranika, obuhvaćene područjem primjene te odredbe te da su stoga oslobođene na temelju te odredbe.

- 27 Najprije valja istaknuti da, s jedne strane, iz elemenata spisa kojim raspolaže Sud proizlazi da u okviru portugalskog sustava obveznog osiguranja od građanskopravne odgovornosti za upotrebu motornih vozila, u slučaju nastupa osiguranog slučaja koji dovodi do potpunog gubitka osiguranog vozila, osiguranik i osiguravajuće društvo imaju mogućnost odlučiti o prijenosu vlasništva nad ostacima tog vozila na tog poduzetnika. U tu svrhu on je dužan priopćiti vrijednost koju je spreman platiti osiguraniku za kupnju tih ostataka kako bi mu se omogućilo donošenje odluke. U slučaju da se taj prijenos izvrši, navedeni poduzetnik zatim, kao što se to dogodilo u situacijama o kojima je riječ u glavnom postupku, preprodaje navedene ostatke trećoj osobi. Iznos koji osiguravajuće društvo isplaćuje osiguraniku uključuje vrijednost ostataka, kako je utvrđena.
- 28 S druge strane, valja podsjetiti da oslobođenja iz članka 135. stavka 1. Direktive o PDV-u predstavljaju autonomne pojmove prava Unije s ciljem izbjegavanja razilaženja u primjeni sustava PDV-a među državama članicama (presuda od 25. srpnja 2018., DPAS, C-5/17, EU:C:2018:592, t. 28. i navedena sudska praksa), koje stoga treba ujednačeno tumačiti na području svih država članica.
- 29 Osim toga, izraze upotrijebljene za utvrđivanje oslobođenja u članku 135. Direktive o PDV-u treba usko tumačiti jer je riječ o odstupanjima od općeg načela prema kojem se PDV naplaćuje na svaku naplatnu isporuku robe i isporuku usluga poreznog obveznika. Međutim, tumačenje tih uvjeta treba biti u skladu s ciljevima navedenih oslobođenja i treba poštovati zahtjeve načela porezne neutralnosti svojstvenog zajedničkom sustavu PDV-a. Stoga to pravilo uskog tumačenja ne znači da izraze upotrijebljene za utvrđivanje navedenih oslobođenja treba tumačiti na način koji bi ih lišio njihovih učinaka (presuda od 17. siječnja 2013., Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, t. 25. i navedena sudska praksa).
- 30 S obzirom na ta uvodna razmatranja valja utvrditi jesu li transakcije koje se sastoje od toga da osiguravajuće društvo prodaje trećima ostatke vozila oštećenih prilikom nastupa osiguranih slučajeva koje taj poduzetnik osigurava, koje je stekao od svojih osiguranika, obuhvaćene područjem primjene članka 135. stavka 1. točke (a) Direktive o PDV-u.
- 31 U skladu s tom odredbom, države članice obvezne su osloboditi „transakcije osiguranja i reosiguranja, uključujući povezane usluge koje provode posrednici i zastupnici u osiguranju”.
- 32 Cilj tog oslobođenja u biti se odnosi na poteškoće pri utvrđivanju točne osnovice PDV-a za premije osiguranja povezane s pokrivanjem rizika (vidjeti u tom smislu presudu od 8. listopada 2020., United Biscuits (Pensions Trustees) i United Biscuits Pension Investments, C-235/19, EU:C:2020:801, t. 32.).
- 33 Što se tiče, kao prvo, pojma „transakcije osiguranja” u smislu članka 135. stavka 1. točke (a) Direktive o PDV-u, takve transakcije obilježava činjenica da se osiguravatelj obvezuje za unaprijed plaćenu premiju ispuniti osiguranju osobi, u slučaju ostvarenja osiguranog rizika, činidbu ugovorenu prilikom zaključenja ugovora (presude od 25. veljače 1999., CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, t. 17. i od 8. listopada 2020., United Biscuits (Pensions Trustees) i United Biscuits Pension Investments, C-235/19, EU:C:2020:801, t. 30. i navedena sudska praksa). Sama bit tih transakcija jest u činjenici da se osiguranik štiti od rizika financijskih gubitaka koji su nesigurni, ali mogu biti visoki, u zamjenu za premiju čije je plaćanje u odnosu na osiguranika sigurno, ali ograničeno (presuda od 16. srpnja 2015., Mapfre asistencia i Mapfre warranty, C-584/13, EU:C:2015:488, t. 42.).

- 34 Osim toga, identitet primatelja usluge ima veliku važnost za definiciju transakcija osiguranja, koje po svojoj naravi podrazumijevaju postojanje ugovornog odnosa između pružatelja usluge osiguranja i osobe čiji se rizici pokrivaju osiguranjem, odnosno osiguranika (vidjeti po analogiji presude od 8. ožujka 2001., *Skandia*, C-240/99, EU:C:2001:140, t. 41. i od 22. listopada 2009., *Swiss Re Germany Holding*, C-242/08, EU:C:2009:647, t. 36.).
- 35 Međutim, valja utvrditi da do prodaje ostataka motornih vozila oštećenih prilikom nastupa osiguranog slučaja, poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, dolazi na temelju ugovora koji nisu ugovori o osiguranju tih vozila te da te ugovore osiguravajuće društvo sklapa s osobama koje nisu osiguranici i koje nisu obuhvaćene odnosom koji proizlazi iz osiguranja.
- 36 Naime, prodaja robe nema veze s pokrićem rizika, a cijena odgovara vrijednosti robe o kojoj je riječ u trenutku te prodaje. Utvrđivanje osnovice PDV-a u takvom slučaju ne predstavlja poteškoću.
- 37 U tom pogledu nije važna činjenica da se, kao što je to istaknuto u točki 27. ove presude, takva transakcija odnosi na ostatke motornog vozila oštećenog prilikom nastupa osiguranog slučaja koji osigurava osiguravajuće društvo koje ih prodaje i da iznos naknade koji pripada osiguraniku nakon nastupa tog osiguranog slučaja uključuje prodajnu cijenu tih ostataka. Naime, vrijednost ostataka predstavlja preostalu vrijednost osiguranog vozila nakon nastupa osiguranog slučaja i stoga po definiciji nije dio štete koju je osiguranik pretrpio. Slijedom toga, ta cijena nije dio naknade štete od osiguranja u pravom smislu riječi, s obzirom na to da se plaća osiguraniku na temelju ugovora o kupoprodaji koji je različit i odvojitiv od ugovora o osiguranju.
- 38 Prema tome, transakcija prodaje ostataka motornog vozila poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku ne predstavlja „transakciju osiguranja” u smislu članka 135. stavka 1. točke (a) Direktive o PDV-u.
- 39 Naposljetku, valja utvrditi da se ne može smatrati da je takva transakcija prodaje neodvojivo povezana s ugovorom o osiguranju koji se odnosi na vozilo o kojem je riječ i da zbog toga ima isti porezni tretman kao i taj ugovor.
- 40 Točno je da iz sudske prakse Suda proizlazi da se u određenim okolnostima, više formalno različitih usluga, koje bi mogle biti isporučene odvojeno i na taj način dovesti, odvojeno, do oporezivanja ili oslobođenja od poreza, mora smatrati jednom transakcijom kada nisu neovisne. Riječ je o jedinstvenoj transakciji, pogotovo kada su dva ili više elemenata ili akata koje je dostavio porezni obveznik tako usko povezani da tvore, objektivno, jednu ekonomski nedjeljivu isporuku čije bi razdvajanje bilo umjetno. To je također slučaj kada jedna ili više usluga čini glavnu uslugu, a jedna ili više usluga čini jednu ili više pomoćnih usluga koje dijele porezni tretman glavne usluge (presuda od 16. travnja 2015., *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, EU:C:2015:229, t. 31. i navedena sudska praksa).
- 41 Međutim, Sud je također presudio da, iako je svaka transakcija osiguranja po svojoj prirodi povezana s predmetom koji osigurava, tako da postoji određena povezanost između te transakcije i druge transakcije koja se odnosi na tu istu robu, takva veza ne može sama po sebi biti dovoljna za utvrđivanje postoji li složena jedinstvena usluga u svrhe PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 17. siječnja 2013., *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, t. 36.).

- 42 U ovom slučaju, kao što je to utvrđeno u točki 35. ove presude, do prodaje ostataka motornih vozila oštećenih prilikom nastupa osiguranog slučaja o kojoj je riječ u glavnom postupku dolazi na temelju ugovora koji nisu ugovori o osiguranju kojima se osiguravaju ta vozila i koje je osiguravajuće društvo sklopilo s osobama koje nisu osiguranici. Štoviše, iz točke 27. ove presude proizlazi da potonji, izvorni vlasnici tih ostataka, nisu dužni prenijeti ih na tog poduzetnika, tako da je odluka tih osiguranika neovisna o tim ugovorima o osiguranju te je donesena nakon njihova sklapanja, pa čak i nakon ostvarenja osiguranog rizika.
- 43 Stoga se ne može smatrati da činjenica da prodaje poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku obavlja osiguravajuće društvo i da se odnose na ostatke motornih vozila oštećenih prilikom nastupa osiguranog slučaja koja je taj poduzetnik osiguravao ima za posljedicu to da su te prodaje i ugovori o osiguranju koji se odnose na ta vozila toliko usko povezani da s gospodarskog stajališta objektivno čine cjelinu čije bi razdvajanje bilo umjetno.
- 44 Kao drugo, kad je riječ o pojmu „usluge povezane s transakcijama [osiguranja i reosiguranja] koje provode posrednici i zastupnici u osiguranju”, u smislu članka 135. stavka 1. točke (a) Direktive o PDV-u, valja istaknuti da je „isporuka usluga” definirana u članku 24. stavku 1. te direktive kao svaka transakcija koja ne čini isporuku robe.
- 45 Međutim, prodaja ostataka motornog vozila predstavlja „isporuku robe” u smislu članka 14. stavka 1. navedene direktive, koji se odnosi na prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom u svojstvu vlasnika. Stoga takva prodaja ne može biti obuhvaćena pojmom iz prethodne točke.
- 46 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članak 135. stavak 1. točku (a) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da transakcije koje se sastoje u tome da osiguravajuće društvo prodaje trećima ostatke motornih vozila oštećenih prilikom nastupa osiguranih slučajeva koje taj poduzetnik osigurava, a koje je stekao od osiguranika, nisu obuhvaćene područjem primjene te odredbe.

Drugo pitanje

- 47 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 136. točku (a) Direktive o PDV-u tumačiti na način da su transakcije osiguravajućeg društva koje se sastoje u tome da osiguravajuće društvo prodaje trećima ostatke motornih vozila oštećenih prilikom nastupa osiguranog slučaja koje taj poduzetnik osigurava, a koje je stekao od osiguranika, obuhvaćene područjem primjene te odredbe te da su stoga oslobođene na temelju nje.
- 48 Članak 136. točka (a) Direktive o PDV-u propisuje oslobođenje isporuke robe koja se koristi isključivo za aktivnost koja je oslobođena u skladu s, među ostalim, člankom 135. te direktive, ako za tu robu nije moguće koristiti pravo na odbitak.
- 49 U okviru članka 136. točke (a) Direktive o PDV-u, pojam „koja se koristi” odnosi se na činjenicu da je roba namijenjena određenoj uporabi, u ovom slučaju da se koristi za potrebe aktivnosti koja se sastoji od obavljanja transakcija osiguranja, kako su definirane u točkama 33. i 34. ove presude.
- 50 Međutim, to nije slučaj s robom koju osiguravajuće društvo stekne prilikom nastupa osiguranog slučaja koji pokriva, a koja nije namijenjena korištenju u okviru njegove aktivnosti osiguranja, nego preprodaji trećima, u stanju u kojem se nalazi, a da nije korištena. Ta je potonja okolnost uostalom dostatna kako bi se utvrdilo da takva roba nije važna u okviru te aktivnosti osiguranja.

- 51 Stoga na drugo pitanje valja odgovoriti tako da članak 136. točku (a) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da transakcije osiguravajućeg društva koje se sastoje u tome da osiguravajuće društvo prodaje trećima ostatke motornih vozila oštećenih prilikom nastupa osiguranih slučajeva koje taj poduzetnik osigurava, a koje je stekao od osiguranika, nisu obuhvaćene područjem primjene te odredbe.

Treće pitanje

- 52 Svojim trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li načelo porezne neutralnosti koje je svojstveno zajedničkom sustavu PDV-a tumačiti na način da mu se protivi to da transakcije koje se sastoje u tome da osiguravajuća društva prodaju trećim osobama ostatke motornih vozila oštećenih prilikom nastupa osiguranih slučajeva koje taj poduzetnik osigurava, a koje je stekao od osiguranika nisu oslobođene ako ta stjecanja nisu dovela do prava na odbitak.
- 53 Načelo porezne neutralnosti odražava se u sustavu odbitaka, tj. sustavu čiji je cilj u potpunosti osloboditi poduzetnika od tereta PDV-a koji je dužan platiti ili je platio u okviru svih svojih gospodarskih aktivnosti. Zajednički sustav PDV-a stoga osigurava savršenu neutralnost u odnosu na porezni teret svih gospodarskih aktivnosti, neovisno o ciljevima ili rezultatima tih aktivnosti, pod uvjetom da navedene aktivnosti same podliježu PDV-u (presuda od 13. ožujka 2014., Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, t. 41. i navedena sudska praksa).
- 54 Iako, kao što to proizlazi iz točke 29. ove presude, tumačenje odredbi Direktive o PDV-u koje predviđaju oslobođenja mora poštovati zahtjeve načela porezne neutralnosti, ono ipak ne dopušta proširenje područja primjene oslobođenja ako ne postoji jednoznačna odredba. Naime, to načelo nije pravilo primarnog prava na temelju kojeg se može odrediti valjanost oslobođenja, nego načelo tumačenja koje treba primjenjivati usporedno s načelom da se oslobođenja moraju usko tumačiti (presude od 19. srpnja 2012., Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, t. 45. i od 8. srpnja 2021., Rádio Popular, C-695/19, EU:C:2021:549, t. 44. i navedena sudska praksa).
- 55 Isključenje transakcija poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku iz područja primjene oslobođenja predviđenih člankom 135. stavkom 1. točkom (a) i člankom 136. točkom (a) Direktive o PDV-u stoga se ne može dovesti u pitanje zbog toga što bi bilo protivno načelu porezne neutralnosti.
- 56 Stoga na treće pitanje valja odgovoriti da načelo porezne neutralnosti koje je svojstveno zajedničkom sustavu PDV-a treba tumačiti na način da mu se ne protivi to da transakcije koje se sastoje u tome da osiguravajuća društva prodaju trećim osobama ostatke motornih vozila oštećenih prilikom nastupa osiguranih slučajeva koje taj poduzetnik osigurava, a koje je stekao od osiguranika, nisu oslobođene ako ta stjecanja nisu dovela do prava na odbitak.

Troškovi

- 57 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (deveto vijeće) odlučuje:

1. Članak 135. stavak 1. točku (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

treba tumačiti na način da:

transakcije koje se sastoje u tome da osiguravajuće društvo prodaje trećima ostatke motornih vozila oštećenih prilikom nastupa osiguranih slučajeva koje taj poduzetnik osigurava, a koje je stekao od osiguranika, nisu obuhvaćene područjem primjene te odredbe.

2. Članak 136. točku (a) Direktive 2006/112

treba tumačiti na način da:

transakcije osiguravajućeg društva koje se sastoje u tome da osiguravajuće društvo prodaje trećima ostatke motornih vozila oštećenih prilikom nastupa osiguranih slučajeva koje taj poduzetnik osigurava, a koje je stekao od osiguranika, nisu obuhvaćene područjem primjene te odredbe.

3. Načelo porezne neutralnosti koje je svojstveno zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

treba tumačiti na način da mu se:

ne protivi to da transakcije koje se sastoje u tome da osiguravajuća društva prodaju trećim osobama ostatke motornih vozila oštećenih prilikom nastupa osiguranih slučajeva koje taj poduzetnik osigurava, a koje je stekao od osiguranika, nisu izuzete ako ta stjecanja nisu dovela do prava na odbitak.

Potpisi