



## Teismo praktikos rinkinys

### TEISINGUMO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2023 m. kovo 9 d.\*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – Neapmokestinimas PVM – 135 straipsnio 1 dalies a punktas – Draudimo ir perdraudimo sandorių neapmokestinimas – 136 straipsnio a punktas – Prekių, naudojamų tik neapmokestinamai veiklai, tiekimo neapmokestinimas – Sąvoka „draudimo sandoriai“ – Apgadintų transporto priemonių dalių, įsigytų iš apdraustųjų, perpardavimas – Mokesčių neutralumo principas“

Byloje C-42/22

dėl *Supremo Tribunal Administrativo* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Portugalija) 2021 m. gruodžio 16 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2022 m. sausio 19 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Generali Seguros SA**, buvusi *Global – Companhia de Seguros SA*,

prieš

**Autoridade Tributária e Aduaneira**

TEISINGUMO TEISMAS (devintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkė L. S. Rossi, teisėjai J.-C. Bonichot ir O. Spineanu-Matei (pranešėja),

generalinis advokatas G. Pitruzzella,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Generali Seguros SA*, atstovaujamos *advogado* P. Braz,
- Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos P. Barros da Costa, C. Bento, R. Campos Laires ir A. Rodrigues,
- Europos Komisijos, atstovaujamos P. Caro de Sousa ir J. Jokubauskaitės,

\* Proceso kalba: portugalų.

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

### Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant draudimo įmonės *Generali Seguros SA*, buvusios *Global – Companhia de Seguros SA*, ir *Autoridade Tributária e Aduaneira* (mokesčių ir muitų institucija, Portugalija) dėl šios įmonės vykdytų transporto priemonių dalių perpardavimo sandorių apmokestinimo ar neapmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (PVM).

### Teisinis pagrindas

#### *Sąjungos teisė*

- 3 PVM direktyvos 66 konstatuojamojoje dalyje nustatyta:

„Prievolė perkelti šios direktyvos nuostatas į nacionalinę teisę turėtų apsiriboti tomis nuostatomis, kurios pakeistos iš esmės lyginant su ankstesnėmis direktyvomis. Prievolė perkelti nepakitusias nuostatas į nacionalinę teisę nustatyta ankstesnėse direktyvose.“

- 4 Šios direktyvos 1 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„Pagal bendros PVM sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra proporcingas prekių bei paslaugų kainai, nors daugelis sandorių vykdomi gamybos ir paskirstymo metu iki to etapo, kai skaičiuojamas mokestis.

Už kiekvieną sandorį PVM apskaičiuojamas taip – iš PVM, apskaičiuoto prekių ar paslaugų kainai taikant toms prekėms arba paslaugoms nustatytą PVM tarifą, atimama įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtino PVM suma.

<...>“

- 5 Tos direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

- a) prekių tiekimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.“

- 6 Tos pačios direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Prekių tiekimas“ – teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.“

- 7 PVM direktyvos 24 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:  
„Paslaugų teikimas“ – sandoris, kuris nėra prekių tiekimas.“
- 8 Šios direktyvos 135 straipsnio 1 dalies a punkte nurodyta:  
„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:  
a) draudimo ir perdraudimo sandoriai, įskaitant su jais susijusias paslaugas, kurias teikia draudimo brokeriai ir draudimo agentai.“
- 9 Šios direktyvos 136 straipsnio a punkte įtvirtinta:  
„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:  
a) prekių, naudotų tik veikloje, neapmokestinamoje pagal 132, 135, 371, 375, 376 ir 377 straipsnius, 378 straipsnio 2 dalį, 379 straipsnio 2 dalį ir 380–390 straipsnius, tiekimas, jei tiekiant šias prekes nebuvo taikoma PVM atskaita.“
- 10 Šio sprendimo 8 ir 9 punktuose nurodytos nuostatos atitinka atitinkamai 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių kalba 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) 13 straipsnio B dalies a punktą ir 13 straipsnio B dalies c punktą.

### ***Portugalijos teisė***

- 11 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikytinos redakcijos 1984 m. gruodžio 26 d. *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (Pridėtinės vertės mokesčio kodeksas), patvirtinto 1984 m. gruodžio 26 d. *decreto-lei n.o 394-B/84* (Dekretas įstatymas Nr. 394-B/84) (1984 m. gruodžio 26 d. *Diário da República I*, serija I-A, Nr. 297, toliau – PVM kodeksas), 9 straipsnio 29 ir 33 punktuose nustatyta:  
„Neapmokestinama:  
<...>  
29) draudimo ir perdraudimo sandoriai ir su jais susijusios paslaugos, kurias teikia draudimo brokeriai ir draudimo agentai.  
<...>  
33) prekių, kurios buvo naudojamos tik neapmokestinamai veiklai, perdavimas, jei už tas prekes nebuvo taikoma atskaita, taip pat prekių, dėl kurių įsigijimo ar naudojimo nebuvo taikoma atskaita pagal 21 straipsnio 1 dalį, perdavimas.“

## Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 12 *Generali Seguros* yra draudimo įmonė, kuri, vykdydama savo veiklą, įsigyja per draudžiamuosius įvykius, dėl kurių nukentėjo jos draudėjai, apgadintų transporto priemonių dalis ir perparduoda jas trečiosioms šalims, neskaičiuodama PVM už šiuos pardavimo sandorius.
- 13 Atlikusi 2007 finansinių metų patikrinimą, mokesčių ir muitų institucija laikėsi nuomonės, kad už *Generali Seguros* vykdomą transporto priemonių dalių pardavimą, kaip materialiojo turto perdavimą už atlygį, turėjo būti mokamas PVM pagal PVM kodeksą ir negalėjo būti taikomas joks šiame kodekse numatytas neapmokestinimo atvejis. Todėl ji apskaičiavo 17 213,70 EUR PVM už šiuos pardavimo sandorius kartu su delspinigiais.
- 14 *Generali Seguros* šią sumą sumokėjo, tačiau ginčijo savo prievolę ją mokėti pateikdama skundą *Tribunal Tributário de Lisboa* (Lisabonos mokesčių bylų teismas, Portugalija).
- 15 Šiame teisme *Generali Seguros* tvirtino, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamomis aplinkybėmis transporto priemonių dalių pardavimas turėtų būti laikomas PVM neapmokestinamu sandoriu. Ji rėmėsi, pirma, PVM kodekso 9 straipsnio 29 punktu, pagal kurį neapmokestinami „draudimo ir perdraudimo sandoriai ir su jais susijusios paslaugos, kurias teikia draudimo brokeriai ir draudimo agentai“, ir, antra, šio kodekso 9 straipsnio 33 punktu, pagal kurį neapmokestinamas „prekių, kurios buvo naudojamos tik neapmokestinamai veiklai, perdavimas, jei už tas prekes nebuvo taikoma atskaita“.
- 16 2017 m. gruodžio 30 d. sprendimu minėtas teismas atmetė *Generali Seguros* skundą.
- 17 Ši įmonė dėl šio sprendimo pateikė apeliacinį skundą *Supremo Tribunal Administrativo* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Portugalija), kuris yra prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.
- 18 Šiame teisme *Generali Seguros* tvirtina, kad pagrindinė draudimo veikla ir jos vykdoma transporto priemonių dalių perpardavimo veikla yra susijusios, kad pastaroji neatsiejama nuo įprastinės derybų dėl žalos atlyginimo ir jo išmokėjimo draudžiamąjo įvykio atveju veiklos, todėl patenka į šios įmonės veiklos objektą.
- 19 Šis teismas pabrėžia, kad klausimas, ar toks sandoris yra neapmokestinamas PVM pagal PVM kodekso 9 straipsnio 29 ar 33 punktus, t. y. nuostatas, kuriomis siekiama perkelti Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies atitinkamai a ir c punktus į Portugalijos teisės sistemą, Portugalijoje yra didelių doktrininų ir teisminių ginčų objektas. Todėl jis mano, kad privalo pateikti Teisingumo Teismui prašymą priimti prejudicinį sprendimą, kad būtų patikrintas šio sandorio kvalifikavimas pagal atitinkamas šios direktyvos ir PVM direktyvos nuostatas.
- 20 Šiomis aplinkybėmis *Supremo Tribunal Administrativo* (Aukščiausiasis administracinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
  - „1. Ar Šeštosios <...> direktyvos 13 straipsnio B dalies a punktas ir todėl PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies a punktas turi būti aiškinami taip, kad sąvoka „draudimo ir perdraudimo sandoriai“ neapmokestinimo PVM tikslais apima ir susijusių arba papildomą veiklą, pavyzdžiui, [transporto priemonių] dalių pirkimą ir pardavimą?

2. Ar Šeštosios <...> direktyvos 13 straipsnio B dalies c punktas ir todėl PVM direktyvos 136 straipsnio a punktas turi būti aiškinami taip, kad [transporto priemonių] dalių pirkimas ir pardavimas laikomas išimtinai susijusiu su neapmokestinama [veikla], jei dėl šių prekių nebuvo taikoma PVM atskaita?
3. Ar PVM neutralumo principui prieštarauja tai, kad draudikai neatleidžia įmonių vykdomo [transporto priemonių] dalių pardavimo nuo PVM, jei nebuvo taikoma PVM atskaita?“

### **Dėl prejudicinių klausimų**

21. Savo klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, kokio pobūdžio atsižvelgiant į bendrą PVM sistemą yra sandoriai, kuriuos sudaro draudimo įmonės vykdomas transporto priemonių, apgadintų per draudžiamąjį įvykį, nuo kurio ši įmonė buvo apdraudusi, dalių perpardavimas tretiesiems asmenims.
22. Pirmiausia, kalbant apie pagrindinėje byloje *ratione temporis* taikytiną Sąjungos teisę, reikia pažymėti, kad iš PVM direktyvos 413 straipsnio matyti, kad ji įsigaliojo 2007 m. sausio 1 d. Šios direktyvos 66 konstatuojamojoje dalyje nurodyta, kad prievolė perkelti šios direktyvos nuostatas į nacionalinę teisę turėtų apsiriboti tomis nuostatomis, kurios pakeistos iš esmės lyginant su ankstesnėmis direktyvomis, ir prievolė perkelti nepakitusias nuostatas į nacionalinę teisę yra nustatyta ankstesnėse direktyvose.
23. Taigi, PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies a punktas ir 136 straipsnio a punktas atitinkamai Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies a punktą ir 13 straipsnio B dalies c punktą, todėl prievolė perkelti į nacionalinę teisę kyla pagal pastarąją direktyvą. Vadinasi, kadangi ginčas pagrindinėje byloje yra susijęs su 2007 m. priminimais sumokėti PVM, šiam ginčui taikytina PVM direktyva (pagal analogiją žr. 2017 m. spalio 4 d. Sprendimo *Federal Express Europe*, C-273/16, EU:C:2017:733, 30 ir 31 punktus).
24. Be to, reikia pažymėti, kad nors pateikti klausimai yra susiję su sandoriais, kuriuos sudaro draudimo įmonės vykdomas jos apdraustiesiems priklausančių apgadintų transporto priemonių dalių pirkimas ir šių dalių perpardavimas tretiesiems asmenims, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad ginčas pagrindinėje byloje siejamas tik su tokio perpardavimo sandorio vertinimu PVM tikslais.
25. Vadinasi, siekiant prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui pateikti naudingą atsakymą, kad jis galėtų išspręsti šį ginčą, reikia performuluoti pateiktus klausimus kaip susijusius tik su draudimo įmonės vykdomais iš jos apdraustųjų įsigytų apgadintų transporto priemonių dalių perpardavimo tretiesiems asmenims sandoriais.

### **Dėl pirmojo klausimo**

26. Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad sandoriai, kuriuos sudaro draudimo įmonės vykdomas transporto priemonių, apgadintų per draudžiamąjį įvykį, nuo kurio ši įmonė buvo apdraudusi, dalių, įsigytų iš jos apdraustųjų, pardavimas tretiesiems asmenims, patenka į šios nuostatos taikymo sritį, todėl pagal ją yra neapmokestinami.

- 27 Visų pirma reikia pažymėti, pirma, kad iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, jog pagal Portugalijos privalomojo motorinių transporto priemonių valdytojų civilinės atsakomybės draudimo sistemą draudžiamąjį įvykių, dėl kurio transporto priemonė visiškai prarandama, atveju apdraustasis ir draudimo įmonė turi galimybę nuspręsti dėl šios transporto priemonės dalių nuosavybės teisės perleidimo šiai įmonei. Šiuo tikslu ji privalo pranešti apdraustajam vertę, už kurią yra pasirengusi nupirkti tas dalis, kad šis galėtų priimti sprendimą. Tuomet, jei šis perdavimas įvykdomas, minėta įmonė, kaip ir pagrindinės bylos aplinkybėmis, perparduoda minėtas dalis trečiajam asmeniui. Draudimo įmonės apdraustajam mokama suma apima taip nustatytą dalių vertę.
- 28 Antra, reikia priminti, kad PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalyje numatyti neapmokestinimo atvejai yra autonomiškos Sąjungos teisės sąvokos, kurių tikslas – išvengti skirtumų taikant PVM sistemą įvairiose valstybėse narėse (2018 m. liepos 25 d. Sprendimo *DPAS, C-5/17*, EU:C:2018:592, 28 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija), todėl jas visų valstybių narių teritorijoje reikia aiškinti vienodai.
- 29 Be to, sąvokos, vartojamos PVM direktyvos 135 straipsnyje numatytiems neapmokestinimo atvejams apibrėžti, turi būti aiškinamos siaurai, nes jie yra bendrojo principo, pagal kurį PVM apmokestinamas kiekvienas apmokestinamojo asmens prekių tiekimas ir paslaugų teikimas už atlygį, išimtis. Tačiau šių sąvokų aiškinimas turi atitikti tokiais neapmokestinimo atvejais siekiamus tikslus ir nepažeisti mokesčių neutralumo principo, būdingo bendrai PVM sistemai, reikalavimų. Taigi ši siauro aiškinimo taisyklė nereiškia, kad sąvokos, vartojamos minėtiems neapmokestinimo atvejams apibrėžti, turi būti aiškinamos taip, kad šie atvejai netektų savo poveikio (2013 m. sausio 17 d. Sprendimo *Woningstichting Maasdriel, C-543/11*, EU:C:2013:20, 25 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 30 Būtent atsižvelgiant į šias pirmines pastabas reikia nustatyti, ar sandoriai, kuriuos sudaro draudimo įmonės vykdomas transporto priemonių, apgadintų per draudžiamąjį įvykį, nuo kurio ši įmonė buvo apdraudusi, dalių, įsigytų iš jos apdraustųjų, pardavimas tretiesiems asmenims, patenka į PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies a punkto taikymo sritį.
- 31 Pagal šią nuostatą valstybės narės neapmokestina „draudimo ir perdraudimo sandorių, įskaitant su jais susijusias paslaugas, kurias teikia draudimo brokeriai ir draudimo agentai“.
- 32 Šio neapmokestinimo tikslas iš esmės susijęs sunkumu nustatyti teisingą PVM apmokestinamąją vertę už draudimo įmokas, susijusias su rizikos draudimu (šiuo klausimu žr. 2020 m. spalio 8 d. Sprendimo *United Biscuits (Pensions Trustees) ir United Biscuits Pension Investments, C-235/19*, EU:C:2020:801, 32 punktą).
- 33 Pirma, kalbant apie „draudimo sandorių“ sąvoką, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies a punktą, pažymėtina, kad tokiems sandoriams paprastai būdinga tai, kad draudikas, iš anksto gavęs draudimo įmoką, įsipareigoja įvykus draudžiamajam įvykiui išmokėti apdraustajam išmoką, sutartą sudarant sutartį (1999 m. vasario 25 d. Sprendimo *CPP, C-349/96*, EU:C:1999:93, 17 punktą ir 2020 m. spalio 8 d. Sprendimo *United Biscuits (Pensions Trustees) ir United Biscuits Pension Investments, C-235/19*, EU:C:2020:801, 30 punktą). Pati šių sandorių esmė ta, kad apdraustasis apsaugo nuo rizikos ateityje patirti neapibrėžtų, bet galbūt didelių finansinių nuostolių, sumokėdamas tam tikrą apibrėžtą, bet ribotą įmoką (2015 m. liepos 16 d. Sprendimo *Mapfre asistencia ir Mapfre warranty, C-584/13*, EU:C:2015:488, 42 punktą).

- 34 Be to, asmens, kuriam teikiama paslauga, tapatybė yra svarbi apibrėžiant draudimo sandorius, kurie pagal savo pobūdį reiškia, kad egzistuoja sutartinis ryšys tarp draudimo paslaugos teikėjo ir asmens, kurio rizika apdraudžiama, t. y. apdraustojų (pagal analogiją žr. 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Skandia*, C-240/99, EU:C:2001:140, 41 punktą ir 2009 m. spalio 22 d. Sprendimo *Swiss Re Germany Holding*, C-242/08, EU:C:2009:647, 36 punktą).
- 35 Reikia konstatuoti, kad apgadintų transporto priemonių dalių pardavimo sandoriai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, vykdomi pagal kitas sutartis nei draudimo sutartys, apimančios šias transporto priemones; draudimo įmonė pirmąsias sutartis sudaro su kitais asmenimis nei apdraustieji ir jos nėra susijusios su draudimo santykiais.
- 36 Iš tiesų prekės pardavimas nesusijęs su rizikos apdraudimu, o kaina atitinka tam tikro turto vertę pardavimo momentu. Tokiu atveju nustatant PVM apmokestinamąją vertę nekyla sunkumų.
- 37 Šiuo klausimu neturi reikšmės tai, kad, kaip buvo nurodyta šio sprendimo 27 punkte, toks sandoris yra susijęs su transporto priemonės, apgadintos per draudžiamąjį įvykį, nuo kurio buvo apdraudusi draudimo įmonė, dalimis, parduodamomis tos draudimo įmonės, ir kad į apdraustajam dėl šio draudžiamąjo įvykio mokėtinos išmokos sumą įskačiuota šių dalių pirkimo kaina. Iš tiesų dalių vertė yra apdraustos transporto priemonės likutinė vertė po draudžiamąjo įvykio, todėl savaime nėra apdraustojų patirtos žalos dalis. Vadinasi, ši kaina nėra pačios draudimo išmokos dalis, nes apdraustajam sumokama pagal pardavimo sutartį, kuri skiriasi nuo draudimo sutarties ir gali būti atskirta nuo jos.
- 38 Vadinasi, transporto priemonių dalių pardavimo sandoris, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, nėra „draudimo sandoris“, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies a punktą.
- 39 Galiausiai reikia konstatuoti, kad toks pardavimo sandoris negali būti laikomas neatsiejamai susijusiu su atitinkamos transporto priemonės draudimo sutartimi, todėl jam turi būti taikomas toks pats mokestinis vertinimas kaip ir šiai sutarčiai.
- 40 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad tam tikromis aplinkybėmis keli formaliai atskiri paslaugų teikimai, kurie gali būti vykdomi atskirai, todėl atskirai apmokestinami arba neapmokestinami, turi būti laikomi vienu sandoriu, kai jie nėra savarankiški. Kai du ar daugiau elementų ar veiksmų, teikiamų apmokestinamojo asmens, yra taip glaudžiai susiję, kad objektyviai sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą paslaugą, kurią išskaidyti būtų nenatūralu, laikoma, kad teikiama viena paslauga. Taip yra ir tuo atveju, kai viena ar kelios dalys turi būti laikomos sudarančiomis pagrindinį paslaugų teikimą, o kita dalis ar dalys, atvirkščiai, turi būti laikomos vienu ar keliais šalutiniais teikimais, kuriems taikoma pagrindinio teikimo mokestinė schema (2015 m. balandžio 16 d. Sprendimo *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, EU:C:2015:229, 31 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 41 Vis dėlto Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad nors pagal savo pobūdį visi draudimo sandoriai susiję su turtu, kuriam jie taikomi, todėl egzistuoja tam tikras ryšys tarp šio sandorio ir kito su tuo pačiu turtu susijusio sandorio, vien tokio ryšio nepakanka, kad būtų nustatyta, ar PVM tikslais egzistuoja vienas sudėtinis teikimas (šiuo klausimu žr. 2013 m. sausio 17 d. Sprendimo *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, 36 punktą).

- 42 Nagrinėjamu atveju, kaip konstatuota šio sprendimo 35 punkte, pagrindinėje byloje aptariamų apgadintų transporto priemonių dalių pardavimo sandoriai buvo sudaryti pagal kitas sutartis nei draudimo sutartys, pagal kurias apdraustos šios transporto priemonės; pirmąsias sutartis draudimo įmonė sudaro su kitais asmenimis nei apdraustieji. Be to, iš šio sprendimo 27 punkto matyti, kad pastarieji, kaip šių dalių pirminiai savininkai, neprivalo jų perleisti šiai įmonei, todėl šių apdraustųjų sprendimas nepriklauso nuo šių draudimo sutarčių ir yra priimamas po tokių sutarčių sudarymo ir net po draudžiamąjo įvykio.
- 43 Taigi tai, kad tokius pardavimo sandorius, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, vykdo draudimo įmonė ir jie yra susiję su per šios įmonės apdraustus draudžiamuosius įvykius apgadintų transporto priemonių dalimis, negali reikšti, kad šie pardavimo sandoriai ir su šiomis transporto priemonėmis susijusios draudimo sutartys yra taip glaudžiai susiję, kad objektyviai ekonominiu požiūriu sudaro visumą, kurios atskyrimas yra dirbtinis.
- 44 Antra, kalbant apie „su [draudimo ir perdraudimo sandoriais] susijusių paslaugų, kurias teikia draudimo brokeriai ir draudimo agentai“ sąvoką, kaip apibrėžta PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies a punkte, reikėtų pažymėti, kad „paslaugų teikimas“ šios direktyvos 24 straipsnio 1 dalyje apibrėžiamas kaip bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas.
- 45 Transporto priemonių dalių pardavimas yra „prekių tiekimas“, kaip tai suprantama pagal minėtos direktyvos 14 straipsnio 1 dalį, kuri susijusi su teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimu. Vadinasi, toks pardavimas negali patekti į šio sprendimo pirmesniame punkte nurodytą sąvoką.
- 46 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti: PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad į šios nuostatos taikymo sritį nepatenka sandoriai, kuriuos sudaro draudimo įmonės vykdomas transporto priemonių, apgadintų per draudžiamąjį įvykį, nuo kurio ši įmonė buvo apdraudusi, dalių, įsigytų iš jos apdraustųjų, pardavimas tretiesiems asmenims.

### ***Dėl antrojo klausimo***

- 47 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 136 straipsnio a punktas turi būti aiškinamas taip, kad sandoriai, kuriuos sudaro draudimo įmonės vykdomas transporto priemonių, apgadintų per draudžiamąjį įvykį, nuo kurio ši įmonė buvo apdraudusi, dalių, įsigytų iš jos apdraustųjų, perpardavimas tretiesiems asmenims, patenka į šios nuostatos taikymo sritį, todėl pagal ją nėra apmokestinami.
- 48 PVM direktyvos 136 straipsnio a punkte numatyta, kad prekių, naudotų tik veikeliai, be kita ko, neapmokestinamai pagal šios direktyvos 135 straipsnį, tiekimas neapmokestinamas, jei tiekiant šias prekes nebuvo taikoma PVM atskaita.
- 49 Pagal PVM direktyvos 136 straipsnio a punktą sąvoka „naudotų“ susijusi su tuo, kad prekės skirtos konkrečiam tikslui, šiuo atveju – naudoti veikeliai, kurią sudaro draudimo sandorių vykdymas, kaip apibrėžta šio sprendimo 33 ir 34 punktuose.
- 50 Vis dėlto taip nėra tuo atveju, kai draudimo įmonė jas įsigyja draudžiamąjo įvykio, nuo kurio buvo apdraudusi, atveju ir kai jos skirtos ne draudimo veikeliai, o būti perparduotoms tretiesiems asmenims esamos būklės prieš tai jų nepanaudojus. Be to, šios aplinkybės pakanka įrodyti, kad tokios prekės nėra svarbios vykdant šią draudimo veiklą.



- 51 Taigi į antrąjį klausimą reikia atsakyti: PVM direktyvos 136 straipsnio a punktas turi būti aiškinamas taip, kad į šios nuostatos taikymo sritį nepatenka sandoriai, kuriuos sudaro draudimo įmonės vykdomas transporto priemonių, apgadintų per draudžiamąjį įvykį, nuo kurio ši įmonė buvo apdraudusi, dalių, įsigytų iš jos apdraustųjų, pardavimas tretiesiems asmenims.

### ***Dėl trečiojo klausimo***

- 52 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar mokesčių neutralumo principas, būdingas bendrai PVM sistemai, turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiama apmokestinti sandorius, kuriuos sudaro draudimo įmonės vykdomas transporto priemonių, apgadintų per draudžiamąjį įvykį, nuo kurio ši įmonė buvo apdraudusi, dalių, įsigytų iš jos apdraustųjų, pardavimas tretiesiems asmenims, kai dėl šio įsigijimo nebuvo taikoma atskaita.
- 53 Mokesčių neutralumo principas atsispindi atskaitos sistemoje, t. y. sistemoje, kuria siekiama atleisti verslininką nuo vykdant bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema yra užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatą, jeigu pati ši veikla iš esmės apmokestinama PVM (2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, 41 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 54 Nors, kaip matyti iš šio sprendimo 29 punkto, PVM direktyvos nuostatų, kuriose numatyti neapmokestinimo atvejai, aiškinimas turi atitikti mokesčių neutralumo principo reikalavimus, vis dėlto juo remiantis negalima išplėsti neapmokestinimo taikymo srities, nesant aiškiai suformuluotos nuostatos. Iš tiesų minėtas principas yra ne pirminės teisės norma, kurioje gali būti nustatytas neapmokestinimo teisėtumas, o aiškinimo principas, kuris turi būti taikomas kartu su principu, pagal kurį neapmokestinimas aiškinamas siaurai (2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *Deutsche Bank*, C-44/11, EU:C:2012:484, 45 punktas ir 2021 m. liepos 8 d. Sprendimo *Rádío Popular*, C-695/19, EU:C:2021:549, 44 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 55 Vadinas, sandorių, kaip antai nagrinėjamų pagrindinėje byloje, neįtraukimas į PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies a punkte ir 136 straipsnio a punkte numatytų neapmokestinimo atvejų taikymo sritį negali būti ginčijamas remiantis tuo, kad tai prieštarauja mokesčių neutralumo principui.
- 56 Taigi į trečiąjį klausimą reikia atsakyti: mokesčių neutralumo principas, būdingas bendrai PVM sistemai, turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį nedraudžiama apmokestinti sandorių, kuriuos sudaro draudimo įmonės vykdomas transporto priemonių, apgadintų per draudžiamąjį įvykį, nuo kurio ši įmonė buvo apdraudusi, dalių, įsigytų iš jos apdraustųjų, pardavimas tretiesiems asmenims, kai dėl šio įsigijimo nebuvo taikoma atskaita.

### **Dėl bylinėjimosi išlaidų**

- 57 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (devintoji kolegija) nusprendžia:

**1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 135 straipsnio 1 dalies a punktas**

**turi būti aiškinamas taip:**

**į šios nuostatos taikymo sritį nepatenka sandoriai, kuriuos sudaro draudimo įmonės vykdomas transporto priemonių, apgadintų per draudžiamąjį įvykį, nuo kurio ši įmonė buvo apdraudusi, dalių, įsigytų iš jos apdraustųjų, pardavimas tretiesiems asmenims.**

**2. Direktyvos 2006/112 136 straipsnio a punktas**

**turi būti aiškinamas taip:**

**į šios nuostatos taikymo sritį nepatenka sandoriai, kuriuos sudaro draudimo įmonės vykdomas transporto priemonių, apgadintų per draudžiamąjį įvykį, nuo kurio ši įmonė buvo apdraudusi, dalių, įsigytų iš jos apdraustųjų, pardavimas tretiesiems asmenims.**

**3. Mokesčių neutralumo principas, būdingas bendrai pridėtinės vertės mokesčio sistemai,**

**turi būti aiškinamas taip:**

**pagal jį nedraudžiama apmokestinti sandorių, kuriuos sudaro draudimo įmonės vykdomas transporto priemonių, apgadintų per draudžiamąjį įvykį, nuo kurio ši įmonė buvo apdraudusi, dalių, įsigytų iš jos apdraustųjų, pardavimas tretiesiems asmenims, kai dėl šio įsigijimo nebuvo taikoma atskaita.**

Parašai.