



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta)

2023. gada 9. martā*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Atbrīvojums no PVN – 135. panta 1. punkta a) apakšpunkts – Apdrošināšanas un pārapdrošināšanas darījumu atbrīvojums no nodokļa – 136. panta a) punkts – To preču piegāžu atbrīvojums no nodokļa, ko pilnībā izmanto darbībai, kurai piešķirts atbrīvojums – Jēdziens “apdrošināšanas darījumi” – No apdrošinātajiem iegādāto negadījumos bojāto transportlīdzekļu vraku tālākpārdošana – Nodokļu neitralitātes princips

Lietā C-42/22

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Supremo Tribunal Administrativo* (Augstākā administratīvā tiesa, Portugāle) iesniegusi ar 2021. gada 16. decembra lēmumu un kas Tiesā registrēts 2022. gada 19. janvārī, tiesvedībā

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

pret

Autoridade Tributária e Aduaneira,

TIESA (devītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja L. S. Rosi [*L. S. Rossi*], tiesneši Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] un O. Spinjana-Matei [*O. Spineanu-Matei*] (referente),

ģenerālvokāts: Dž. Pitrucella [*G. Pitruzzella*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

- *Generali Seguros SA* vārdā – *P. Braz, advogado*,
- Portugāles valdības vārdā – *P. Barros da Costa, C. Bento, R. Campos Laires* un *A. Rodrigues*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *P. Caro de Sousa* un *J. Jokubauskaitė*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – portugāļu.

ņemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklaušanās pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvu 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”).
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp apdrošināšanas sabiedrību *Generali Seguros SA*, iepriekš *Global – Companhia de Seguros SA*, un *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Nodokļu un muitas iestāde, Portugāle) par to, vai šīs sabiedrības veiktie transportlīdzekļu vraku tālākpārdošanas darījumi ir apliekami ar pievienotās vērtības nodokli (PVN) vai atbrīvojami no tā.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 Saskaņā ar PVN direktīvas 66. apsvērumu:

“Pienākums šo direktīvu transponēt attiecīgās valsts tiesību aktos būtu jāattiecina vienīgi uz noteikumiem, kas liecina par ievērojamām pārmaiņām salīdzinājumā ar iepriekšējām direktīvām. Saistība negrozītus noteikumus transponēt attiecīgās valsts tiesību aktos izriet no iepriekšējām direktīvām.”
- 4 Šīs direktīvas 1. panta 2. punktā ir noteikts:

“Kopējās PVN sistēmas princips ir piemērot precēm un pakalpojumiem vispārēju nodokli par patēriņu, kas būtu tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai neatkarīgi no to darījumu skaita, kas veikti ražošanas un izplatīšanas procesā pirms stadijas, kurā uzliek nodokli.

Par katru darījumu PVN, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenas pēc attiecīgajām precēm vai pakalpojumiem piemērojamas likmes, uzliek pēc tam, kad atskaitīts dažādām izmaksu sastāvdaļām tieši piemērotais PVN.

[..]”
- 5 Minētās direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir paredzēts:

“PVN uzliek šādiem darījumiem:

a) preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds.”
- 6 Saskaņā ar šīs pašas direktīvas 14. panta 1. punktu:

““Preču piegāde” ir tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.”

- 7 PVN direktīvas 24. panta 1. punkts ir formulēts šādi:
““Pakalpojumu sniegšana” ir jebkurš darījums, kas nav preču piegāde.”
- 8 Šīs direktīvas 135. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir noteikts:
“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:
a) apdrošināšanas un pārapdrošināšanas darījumus, tostarp ar tiem saistītus pakalpojumus, ko veic apdrošināšanas mākleri un apdrošināšanas aģenti.”
- 9 Minētās direktīvas 136. panta a) punktā ir noteikts:
“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:
a) to preču piegādi, ko pilnībā izmanto darbībai, kurai atbrīvojums piešķirts atbilstīgi 132., 135., 371., 375., 376. un 377. pantam, 378. panta 2. punktam, 379. panta 2. punktam, kā arī 380. līdz 390. pantam, ja šīs preces nav radījušas atskaitīšanas tiesības.”
- 10 Šī sprieduma 8. un 9. punktā ietvertās tiesību normas atbilst Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), attiecīgi 13. panta B daļas a) punktam un 13. panta B daļas c) punktam.

Portugāles tiesības

- 11 *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (Pievienotās vērtības nodokļa kodekss), kas apstiprināts ar 1984. gada 26. decembra *decreto-lei n.º 394-B/84* (Dekrētlukums Nr. 394-B/84; 1984. gada 26. decembra *Diário da República* I, I-A sērija, Nr. 297), redakcijā, kas piemērojama pamatlīetas faktiem (turpmāk tekstā – “PVN kodekss”), 9. panta 29. un 33. punktā ir noteikts:
“No nodokļa ir atbrīvoti:
[..]
29) apdrošināšanas un pārapdrošināšanas darījumi, kā arī saistīto pakalpojumu sniegšana, ko veic apdrošināšanas mākleri un apdrošināšanas aģenti;
[..]
33) tādu preču atsavināšana, ko pilnībā izmanto darbībai, kurai piešķirts atbrīvojums, ja šīs preces nav radījušas atskaitīšanas tiesības, kā arī tādu preču atsavināšana, kuru iegāde vai izmantošana tika veikta, izslēdzot atskaitīšanas tiesības atbilstoši 21. panta 1. punktam.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 12 *Generali Seguros* ir apdrošināšanas sabiedrība, kura kā vienu no savām darbībām veic negadījumos, kuri saistīti ar tās apdrošinātajiem, bojātu transportlīdzekļu vraku iegādi un to tālākpārdošanu trešām personām, nemaksājot PVN par šiem pārdošanas darījumiem.
- 13 Pēc pārbaudes par 2007. finanšu gadu nodokļu un muitas iestāde uzskatīja, ka *Generali Seguros* veiktie transportlīdzekļu vraku pārdošanas darījumi kā materiālā īpašuma atsavināšana par atlīdzību ir apliekami ar PVN saskaņā ar PVN kodeksu, un tiem nevarēja piemērot nevienu no šajā kodeksā paredzētajiem atbrīvojumiem no nodokļa. Tālab tā par šiem pārdošanas darījumiem samaksāja PVN 17 213,70 EUR apmērā, kam pieskaitīti kompensācijas procenti.
- 14 *Generali Seguros* samaksāja šo summu, bet apstrīdēja savu pienākumu to maksāt, iesniedzama prasību *Tribunal Tributário de Lisboa* (Lisabonas Nodokļu tiesa, Portugāle).
- 15 Šajā tiesā *Generali Seguros* apgalvoja, ka transportlīdzekļu vraku pārdošana tādos apstākļos kā pamatlietā ir jāuzskata par darījumu, kas ir atbrīvots no PVN. Tā atsaucās, pirmkārt, uz PVN kodeksa 9. panta 29. punktu, kurā no nodokļa ir atbrīvoti “apdrošināšanas un pārāpdrošināšanas darījumi, kā arī saistīto pakalpojumu sniegšana, ko veic apdrošināšanas mākleri un apdrošināšanas aģenti”, un, otrkārt, uz šī kodeksa 9. panta 33. punktu, kurā no nodokļa ir atbrīvota “tādu preču atsavināšana, ko pilnībā izmanto darbībai, kurai piešķirts atbrīvojums, ja šīs preces nav radījušas atskaitīšanas tiesības”.
- 16 Ar 2017. gada 30. decembra spriedumu minētā tiesa noraidīja *Generali Seguros* prasību.
- 17 Šī sabiedrība par šo spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību *Supremo Tribunal Administrativo* (Augstākā administratīvā tiesa, Portugāle), kas ir iesniedzējtiesa.
- 18 Šajā tiesā *Generali Seguros* apgalvo, ka transportlīdzekļu vraku tālākpārdošanas darījums, ko veic sabiedrība, kuras galvenā darbība ir apdrošināšana, ir saistīts ar šo darbību un nav nodalāms no parastās starpniecības un atlīdzības samaksas darbības negadījuma gadījumā, tālab tas ietilpst šīs sabiedrības darbības jomā.
- 19 Minētā tiesa uzsver, ka jautājums par to, vai šāds darījums ir atbrīvots no PVN saskaņā ar PVN kodeksa 9. panta 29. vai 33. punktu, kas ir tiesību normas, kuru mērķis ir transponēt Sestās direktīvas 13. panta B daļas attiecīgi a) un c) punktu Portugāles tiesību sistēmā, ir būtiska doktrīnas un tiesību strīda objekts Portugālē. Tādējādi tā uzskata, ka tai ir jāvēršas Tiesā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, lai pārbaudītu šī darījuma kvalifikāciju, ņemot vērā atbilstošās šīs direktīvas un PVN direktīvas tiesību normas.
- 20 Šādos apstākļos *Supremo Tribunal Administrativo* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai Sestās direktīvas [...] 13. panta B daļas a) punkts un tādējādi PVN direktīvas 135. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka atbrīvojuma no PVN mērķiem jēdzienā “apdrošināšanas un pārāpdrošināšanas darījumi” ietilpst arī tādas saistītās vai papildu darbības kā [transportlīdzekļu] vraku iegāde un pārdošana?

- 2) Vai Sestās direktīvas [...] 13. panta B daļas c) punkts un tādējādi PVN direktīvas 136. panta a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka [transportlīdzekļu] vraku iegāde un pārdošana ir uzskatāma par pilnībā izmantotu [darbībai], kurai piešķirts atbrīvojums, ja šīs preces nav radījušas PVN atskaitīšanas tiesības?
- 3) Vai PVN neitralitātes principam ir pretrunā tas, ka atbrīvojums no PVN netiek piešķirts apdrošinātāju veiktam [transportlīdzekļu] vraku pārdošanas darījumam, ja nav radušās PVN atskaitīšanas tiesības?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

- 21 Ar šiem jautājumiem iesniedzējtiesa vaicā, kā, ņemot vērā kopējo PVN sistēmu, rīkoties ar tādiem apdrošināšanas sabiedrības darījumiem kā negadījumos bojātu transportlīdzekļu, kuru apdrošināšanu sedz šī sabiedrība, vraku, kurus tā ir iegādājusies no saviem apdrošinātajiem, tālākpārdošanu trešām personām.
- 22 Vispirms attiecībā uz pamatlietā *ratione temporis* piemērojamajām Savienības tiesībām ir jānorāda, ka no PVN direktīvas 413. panta izriet, ka tā stājas spēkā 2007. gada 1. janvārī. Šīs direktīvas 66. apsvērumā ir noteikts, ka pienākums šo direktīvu transponēt attiecīgās valsts tiesību aktos būtu jāattiecinā vienīgi uz noteikumiem, kas liecina par ievērojamām pārmaiņām salīdzinājumā ar iepriekšējām direktīvām, un saistība transponēt negrozītus noteikumus izriet no iepriekšējām direktīvām.
- 23 Tomēr PVN direktīvas 135. panta 1. punkta a) apakšpunkts un 136. panta a) punkts atbilst Sestās direktīvas attiecīgi 13. panta B daļas a) punktam un 13. panta B daļas c) punktam, tālab transponēšanas pienākums, kas uz tiem attiecas, izriet no pēdējās minētās direktīvas. Tādējādi, tā kā pamatlieta attiecas uz atgādinājumiem par PVN attiecībā uz 2007. gadu, šajā lietā ir piemērojama PVN direktīva (pēc analogijas skat. spriedumu, 2017. gada 4. oktobris, *Federal Express Europe*, C-273/16, EU:C:2017:733, 30. un 31. punkts).
- 24 Turklāt ir arī jānorāda – lai gan uzdotie jautājumi attiecas uz darījumiem, kas ir apdrošināšanas sabiedrības veikta tās apdrošinātajiem piederošu negadījumos bojātu transportlīdzekļu vraku iegāde un šo vraku tālākpārdošana trešām personām, no iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka strīds pamatlietā ir tikai par šāda tālākpārdošanas darījuma nodokļu režīmu PVN vajadzībām.
- 25 Tālab, lai iesniedzējtiesai sniegtu lietderīgu atbildi, kas tai ļautu izšķirt šo strīdu, uzdotie jautājumi ir jāpārformulē tādējādi, ka tie attiecas tikai uz apdrošināšanas sabiedrības veiktu negadījumos bojātu transportlīdzekļu vraku, kurus tā ir iegādājusies no saviem apdrošinātajiem, tālākpārdošanu trešām personām.

Par pirmo jautājumu

- 26 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 135. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka darījumi, kuros apdrošināšanas sabiedrība pārdod trešām personām negadījumos, kuru apdrošināšanu sedz šī sabiedrība, bojātu transportlīdzekļu vrakus, kurus tā ir iegādājusies no saviem apdrošinātajiem, ietilpst šīs tiesību normas piemērošanas jomā un tādējādi saskaņā ar to ir atbrīvoti no nodokļa.

- 27 Vispirms jānorāda, ka, pirmkārt, no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka saskaņā ar Portugāles transportlīdzekļu īpašnieku civiltiesiskās atbildības obligātās apdrošināšanas sistēmu tad, ja apdrošinātais transportlīdzeklis negadījumā ir pilnībā iznīcināts, apdrošinātajam un apdrošināšanas sabiedrībai ir iespēja lemt par šī transportlīdzekļa vraka īpašumtiesību nodošanu šai sabiedrībai. Šajā nolūkā tai ir jāpaziņo vērtība, par kādu tā ir gatava iegadāties šo vraku no apdrošinātā, lai tas varētu pieņemt lēmumu. Ja šī atsavināšana tiek veikta, minētā sabiedrība, kā tas ir noticis situācijās, uz kurām attiecas pamatlieta, veic minētā vraka tālākpārdošanu trešai personai. Summā, ko apdrošināšanas sabiedrība izmaksā apdrošinātajam, ir iekļauta šādi noteiktā vraka vērtība.
- 28 Otrkārt – jāatgādina, ka PVN direktīvas 135. panta 1. punktā minētie atbrīvojumi ir autonomi Savienības tiesību jēdzieni, kuru mērķis ir novērst atšķirības PVN sistēmas piemērošanā dažādās dalībvalstīs (spriedums, 2018. gada 25. jūlijs, *DPAS*, C-5/17, EU:C:2018:592, 28. punkts un tajā minētā judikatūra), kas tādējādi visu dalībvalstu teritorijā jāinterpretē vienveidīgi.
- 29 Turklāt jēdzieni, kas izmantoti, lai apzīmētu PVN direktīvas 135. pantā minētos atbrīvojumus, – ņemot vērā, ka tie ir atkāpes no vispārējā principa, ka PVN tiek iekasēts par katru preču piegādi un katru pakalpojumu, ko pret atlīdzību sniedzis nodokļu maksātājs, – ir interpretējami šauri. Tomēr šo jēdzienu interpretācijai ir jāatbilst minēto atbrīvojumu mērķiem un, to veicot, jāievēro nodokļu neitralitātes principa prasības, kas raksturīgas kopējai PVN sistēmai. Tādējādi šis šauras interpretācijas princips nenožīmē, ka jēdzieni, kas izmantoti, definējot minētos atbrīvojumus, būtu jāinterpretē tā, ka tiem tiktu atņemta iedarbība (spriedums, 2013. gada 17. janvāris, *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, EU:C:2013:20, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 30 Ņemot vērā šos ievada apsvērumus, ir jānosaka, vai darījumi, kuros apdrošināšanas sabiedrība pārdod trešām personām negadījumos, kuru apdrošināšanu sedz šī sabiedrība, bojātu transportlīdzekļu vrakus, kurus tā ir iegādājusies no saviem apdrošinātajiem, ietilpst PVN direktīvas 135. panta 1. punkta a) apakšpunkta piemērošanas jomā.
- 31 Atbilstoši šai tiesību normai dalībvalstis atbrīvo no nodokļa “apdrošināšanas un pārāpdrošināšanas darījumus, tostarp ar tiem saistītus pakalpojumus, ko veic apdrošināšanas mākleri un apdrošināšanas aģenti”.
- 32 Šī atbrīvojuma mērķis galvenokārt ir saistīts ar grūtībām noteikt pareizu PVN bāzi apdrošināšanas prēmijām, kas saistītas ar risku segumu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 8. oktobris, *United Biscuits (Pensions Trustees)* un *United Biscuits Pension Investments*, C-235/19, EU:C:2020:801, 32. punkts).
- 33 Runājot, pirmkārt, par jēdzienu “apdrošināšanas darījumi” PVN direktīvas 135. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē, šādus darījumus raksturo apdrošinātāja pienākums, iepriekš iekasējot prēmiju, apdrošinātajai personai, ja ir iestājies apdrošināšanas gadījums, sniegt pakalpojumus, par kuriem ir panākta vienošanās, noslēdzot līgumu (spriedumi, 1999. gada 25. februāris, *CPP*, C-349/96, EU:C:1999:93, 17. punkts, un 2020. gada 8. oktobris, *United Biscuits (Pensions Trustees)* un *United Biscuits Pension Investments*, C-235/19, EU:C:2020:801, 30. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra). Pati šo darījumu būtība ir balstīta uz to, ka, samaksājot noteiktu, bet ierobežotu prēmiju, apdrošinātais tiek atbrīvots no finansiālu zaudējumu riska, kas ir nenoteikti, bet potenciāli nozīmīgi finansiāli izdevumi (spriedums, 2015. gada 16. jūlijs, *Mapfre asistencia* un *Mapfre warranty*, C-584/13, EU:C:2015:488, 42. punkts).

- 34 Turklāt pakalpojumu saņēmēja identitāte ir nozīmīga apdrošināšanas darījumu noteikšanā, kas pēc savas būtības nozīmē, ka starp apdrošināšanas pakalpojumu sniedzēju un personu, kuras riskus sedz apdrošinātājs, proti, apdrošināto, pastāv līgumiskas attiecības (pēc analogijas skat. spriedumus, 2001. gada 8. marts, *Skandia*, C-240/99, EU:C:2001:140, 41. punkts, un 2009. gada 22. oktobris, *Swiss Re Germany Holding*, C-242/08, EU:C:2009:647, 36. punkts).
- 35 Tomēr ir jākonstatē, ka tādi negadījumos bojātu transportlīdzekļu vraku pārdošanas darījumi kā pamatlietā aplūkoti tiek veikti saskaņā ar līgumiem, kas nav apdrošināšanas līgumi, kuri sedz šo transportlīdzekļu apdrošināšanu un kurus apdrošināšanas sabiedrība ir noslēgusi ar personām, kas nav apdrošinātie un uz kurām neattiecas apdrošināšanas attiecības.
- 36 Proti, preces pārdošana nav saistīta ar riska segumu un cena atbilst attiecīgās preces vērtībai šīs pārdošanas brīdī. Šādā gadījumā PVN bāzes noteikšana nerada grūtības.
- 37 Šajā ziņā nav nozīmes tam, kā tas ir norādīts šī sprieduma 27. punktā, ka šāds darījums attiecas uz tādā negadījumā bojāta transportlīdzekļa vraku, kura apdrošināšanu sedz apdrošināšanas sabiedrība, kas to pārdod, un ka atlīdzības summa, kas apdrošinātajam pienākas šī negadījuma rezultātā, ietver šī vraka iegādes cenu. Proti, vraka vērtība ir apdrošinātā transportlīdzekļa atlikusī vērtība pēc negadījuma un tālab pēc definīcijas tā nav apdrošinātajam nodarītā kaitējuma daļa. Tāpēc šī cena nav pašas apdrošināšanas atlīdzības daļa, jo tā tiek izmaksāta apdrošinātajam, izpildot pirkuma līgumu, kas nav apdrošināšanas līgums un ir nodalāms no tā.
- 38 Tālab tāds transportlīdzekļa vraka pārdošanas darījums kā pamatlietā aplūkotais nav “apdrošināšanas darījums” PVN direktīvas 135. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē.
- 39 Visbeidzot ir jākonstatē, ka šādu pārdošanas darījumu nevar uzskatīt par nesaraujami saistītu ar apdrošināšanas līgumu, kas attiecas uz attiecīgo transportlīdzekli, un tāpēc tam piemērot tādu pašu nodokļu režīmu kā minētajam līgumam.
- 40 Protams, no Tiesas judikatūras izriet, ka noteiktos apstākļos vairāki pakalpojumi, kuri formāli ir nošķirti un kurus varētu sniegt atsevišķi, un šādi tie varētu tikt aplikti ar nodokli vai atbrīvoti no tā, ir jāuzskata par vienu vienotu darījumu, ja tie nav neatkarīgi. Viens vienots pakalpojums pastāv it īpaši tad, ja divi vai vairāki elementi vai darbības, ko nodokļu maksātājs veicis, ir tik cieši saistīti, ka tie objektīvi veido vienotu, ekonomiski nedalāmu pakalpojumu, kura sadalīšana būtu mākslīga. Tā tas ir arī gadījumā, ja jāuzskata, ka viens vai vairāki pakalpojumi veido pamatpakalpojumu, lai gan citi pakalpojumi turpretī ir jāuzskata par tādiem, kas veido vienu vai vairākus papildpakalpojumus, kuri ir aplikami ar nodokli tāpat kā pamatpakalpojums (spriedums, 2015. gada 16. aprīlis, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, EU:C:2015:229, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 41 Tomēr Tiesa ir arī nospriedusi – lai gan jebkurš apdrošināšanas darījums pēc sava rakstura ir saistīts ar apdrošināto lietu, kuru ar to paredzēts segt, kālab šis darījums un otrs darījums, kas attiecas uz šo pašu precī, ir zināmā mērā saistīti, šāda saikne pati par sevi nav pietiekama, lai noteiktu, vai PVN mērķiem pastāv vai nepastāv vienots salikts pakalpojums (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 17. janvāris, *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, 36. punkts).
- 42 Šajā gadījumā, kā tas ir konstatēts šī sprieduma 35. punktā, pamatlietā aplūkoto negadījumos bojāto transportlīdzekļu vraku pārdošanas pamatā ir līgumi, kas nav apdrošināšanas līgumi, kuri sedz šo transportlīdzekļu apdrošināšanu, un ko apdrošināšanas sabiedrība ir noslēgusi ar personām, kas nav apdrošinātie. Turklāt no šī sprieduma 27. punkta izriet, ka pēdējiem

minētajiem kā šo vraku sākotnējiem īpašniekiem nav pienākuma tos atsavināt šai sabiedrībai, tādējādi šo apdrošināto lēmums nav atkarīgs no šiem apdrošināšanas līgumiem un ir pieņemts pēc to noslēgšanas, un pat pēc apdrošinātā riska iestāšanās.

- 43 Tādējādi apstākli, ka tādus pārdošanas darījumus kā pamatlietā aplūkotos veic apdrošināšanas sabiedrība un tie attiecas uz negadījumos, kuru apdrošināšanu sedz šī sabiedrība, bojātu transportlīdzekļu vrakiem, nevar uzskatīt par tādu, ka šie pārdošanas darījumi un apdrošināšanas līgumi attiecībā uz šiem transportlīdzekļiem ir tik cieši saistīti, ka no ekonomiskā viedokļa tie objektīvi veido kopumu, kura nodalīšana būtu mākslīga.
- 44 Otrkārt, attiecībā uz jēdzienu “[apdrošināšanas un pārapirošināšanas] darījumi, tostarp ar tiem saistītie pakalpojumi, ko veic apdrošināšanas mākleri un apdrošināšanas āģenti” PVN direktīvas 135. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē, ir jānorāda, ka “pakalpojumu sniegšana” šīs direktīvas 24. panta 1. punktā ir definēta kā jebkurš darījums, kas nav preču piegāde.
- 45 Tomēr transportlīdzekļa vraka pārdošana ir “preču piegāde” minētās direktīvas 14. panta 1. punkta izpratnē, kas paredz tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam. Tālab šāds pārdošanas darījums neietilpst iepriekšējā punktā minētajā jēdzienā.
- 46 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 135. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka darījumi, kuros apdrošināšanas sabiedrība pārdod trešām personām negadījumos, kuru apdrošināšanu sedz šī sabiedrība, bojātu transportlīdzekļu vrakus, kurus tā ir iegādājusies no saviem apdrošinātajiem, neietilpst šīs tiesību normas piemērošanas jomā.

Par otro jautājumu

- 47 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 136. panta a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka darījumi, kuros apdrošināšanas sabiedrība pārdod trešām personām negadījumos, kuru apdrošināšanu sedz šī sabiedrība, bojātu transportlīdzekļu vrakus, kurus tā ir iegādājusies no saviem apdrošinātajiem, ietilpst šīs tiesību normas piemērošanas jomā un tādējādi saskaņā ar to ir atbrīvoti no nodokļa.
- 48 PVN direktīvas 136. panta a) punktā ir paredzēts atbrīvot no nodokļa to preču piegādi, ko pilnībā izmanto darbībai, kurai atbrīvojums piešķirts tostarp atbilstīgi šīs direktīvas 135. pantam, ja šīs preces nav radījušas atskaitīšanas tiesības.
- 49 PVN direktīvas 136. panta a) punkta kontekstā jēdziens “izmanto” attiecas uz faktu, ka prece ir paredzēta konkrētai izmantošanai, šajā gadījumā tā ir jāizmanto, lai veiktu darbību, kas ietver tādu apdrošināšanas darījumu veikšanu, kādi noteikti šī sprieduma 33. un 34. punktā.
- 50 Tomēr tas tā nav tādu preču gadījumā, kuras apdrošināšanas sabiedrība iegādājas saistībā ar negadījumiem, kuru apdrošināšanu tā sedz, un ko tā paredz nevis savai izmantošanai apdrošināšanas darbības kontekstā, bet gan bez izmantošanas pārdot tālāk trešām personām. Šis pēdējais apstāklis turklāt ir pietiekams, lai pierādītu, ka šādām precēm nav nozīmes šīs apdrošināšanas darbības kontekstā.

- 51 Tālab uz otro jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 136. panta a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka darījumi, kuros apdrošināšanas sabiedrība pārdod trešām personām negadījumos, kuru apdrošināšanu sedz šī sabiedrība, bojātu transportlīdzekļu vrakus, kurus tā ir iegādājusies no saviem apdrošinātajiem, neietilpst šīs tiesību normas piemērošanas jomā.

Par trešo jautājumu

- 52 Ar trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai kopējai PVN sistēmai raksturīgais nodokļu neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tas, ka atbrīvojums no nodokļa netiek piešķirts darījumiem, kuros apdrošināšanas sabiedrība pārdod trešām personām negadījumos, kuru apdrošināšanu sedz šī sabiedrība, bojātu transportlīdzekļu vrakus, kurus tā ir iegādājusies no saviem apdrošinātajiem, ja šīs iegādes nav radījušas atskaitīšanas tiesības.
- 53 Nodokļu neitralitātes princips atspoguļojas atskaitīšanas sistēmā – sistēmā, kuras mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina pilnīgu neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem, ar noteikumu, ka minētajām darbībām pašām ir piemērojams PVN (spriedums, 2014. gada 13. marts, *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 54 Lai gan, kā izriet no šī sprieduma 29. punkta, interpretējot PVN direktīvas tiesību normas, kurās ir paredzēti atbrīvojumi, ir jāievēro nodokļu neitralitātes principa prasības, tomēr pēdējais minētais neļauj paplašināt atbrīvojuma no nodokļa piemērošanas jomu situācijā, kad nav nepārprotamas tiesību normas. Proti, šis princips ir nevis primāro tiesību noteikums, ar kuru var tikt noteikta atbrīvojuma no nodokļa spēkā esamība, bet gan interpretācijas princips, kurš ir jāpiemēro paralēli ar atbrīvojumu šauras interpretācijas principu (spriedumi, 2012. gada 19. jūlijs, *Deutsche Bank*, C-44/11, EU:C:2012:484, 45. punkts, un 2021. gada 8. jūlijs, *Rádio Popular*, C-695/19, EU:C:2021:549, 44. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 55 Tādu darījumu kā pamatlietā aplūkoti izslēgšanu no PVN direktīvas 135. panta 1. punkta a) apakšpunktā un 136. panta a) punktā paredzēto atbrīvojumu piemērošanas jomas tādējādi nevar apšaubīt, pamatojoties uz to, ka tā esot pretrunā nodokļu neitralitātes principam.
- 56 Tālab uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka kopējai PVN sistēmai raksturīgais nodokļu neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā tas, ka atbrīvojums no nodokļa netiek piešķirts darījumiem, kuros apdrošināšanas sabiedrība pārdod trešām personām negadījumos, kuru apdrošināšanu sedz šī sabiedrība, bojātu transportlīdzekļu vrakus, kurus tā ir iegādājusies no saviem apdrošinātajiem, ja šīs iegādes nav radījušas atskaitīšanas tiesības.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 57 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (devītā palāta) nospriež:

1) Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 135. panta 1. punkta a) apakšpunkts

ir jāinterpretē tādējādi, ka

darījumi, kuros apdrošināšanas sabiedrība pārdod trešām personām negadījumos, kuru apdrošināšanu sedz šī sabiedrība, bojātu transportlīdzekļu vrakus, kurus tā ir iegādājusies no saviem apdrošinātajiem, neietilpst šīs tiesību normas piemērošanas jomā.

2) Direktīvas 2006/112 136. panta a) punkts

ir jāinterpretē tādējādi, ka

darījumi, kuros apdrošināšanas sabiedrība pārdod trešām personām negadījumos, kuru apdrošināšanu sedz šī sabiedrība, bojātu transportlīdzekļu vrakus, kurus tā ir iegādājusies no saviem apdrošinātajiem, neietilpst šīs tiesību normas piemērošanas jomā.

3) Kopējai pievienotās vērtības nodokļa sistēmai raksturīgais nodokļu neitralitātes princips

ir jāinterpretē tādējādi, ka

tam nav pretrunā tas, ka atbrīvojums no nodokļa netiek piešķirts darījumiem, kuros apdrošināšanas sabiedrība pārdod trešām personām negadījumos, kuru apdrošināšanu sedz šī sabiedrība, bojātu transportlīdzekļu vrakus, kurus tā ir iegādājusies no saviem apdrošinātajiem, ja šīs iegādes nav radījušas atskaitīšanas tiesības.

[Paraksti]