



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (deveti senat)

z dne 9. marca 2023*

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Oprostitev DDV – Člen 135(1)(a) – Oprostitev zavarovalnih in pozavarovalnih transakcij – Člen 136(a) – Oprostitev dobave blaga, ki se v celoti uporabi za oproščeno dejavnost – Pojem ‚zavarovalne transakcije‘ – Nadaljnja prodaja razbitin poškodovanih motornih vozil, pridobljenih od zavarovancev – Načelo davčne nevtralnosti“

V zadevi C-42/22,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče, Portugalska) z odločbo z dne 16. decembra 2021, ki je na Sodišče prispela 19. januarja 2022, v postopku

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

proti

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SODIŠČE (deveti senat),

v sestavi L. S. Rossi, predsednica senata, J.-C. Bonichot, sodnik, in O. Spineanu-Matei (poročevalka), sodnica,

generalni pravobranilec: G. Pitruzzella,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Generali Seguros SA P. Braz, advogado,
- za portugalsko vlado P. Barros da Costa, C. Bento, R. Campos Laires in A. Rodrigues, agenti,
- za Evropsko komisijo P. Caro de Sousa in J. Jokubauskaitė, agenta,

* Jezik postopka: portugalsčina.

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med zavarovalnico Generali Seguros SA, nekdanjo Global – Companhia de Seguros SA, in Autoridade Tributária e Aduaneira (davčni in carinski organ, Portugalska) v zvezi s tem, ali so transakcije nadaljnje prodaje razbitin vozil, ki jih opravlja ta družba, za namene davka na dodano vrednost (DDV) obdavčljive ali oproščene.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 V uvodni izjavi 66 Direktive o DDV je navedeno:
„Obveznost prenosa te direktive v nacionalno pravo mora biti omejena na določbe, ki predstavljajo vsebinsko spremembo glede na prejšnje direktive. Obveznost prenosa nespremenjenih določb izhaja iz prejšnjih direktiv.“
- 4 Člen 1(2) te direktive določa:
„Načelo skupnega sistema DDV zajema uporabo splošnega davka na potrošnjo blaga in storitev, ki je povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so se v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravile pred fazo, v kateri se davek obračuna.
Pri vsaki transakciji se DDV, izračunan na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali za te storitve, obračuna po odbitku zneska DDV, ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente.
[...]"
- 5 Člen 2(1)(a) navedene direktive določa:
„Predmet DDV so naslednje transakcije:
(a) dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo“.
- 6 Člen 14(1) te direktive določa:
„Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.“

- 7 Člen 24(1) Direktive o DDV določa:
„Opravljanje storitev‘ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga.“
- 8 Člen 135(1)(a) te direktive določa:
„Države članice oprostitijo naslednje transakcije:
(a) zavarovalne in pozavarovalne transakcije, vključno s povezanimi storitvami, ki jih opravljajo zavarovalni posredniki in zavarovalni zastopniki“.
- 9 Člen 136(a) navedene direktive določa:
„Države članice oprostitijo naslednje transakcije:
(a) dobave blaga, ki se v celoti uporabi za dejavnost, oproščeno po členih 132, 135, 371, 375, 376 in 377, členu 378(2), členu 379(2) in členih 380 do 390, če za to blago ni bilo mogoče uveljavljati pravice do odbitka.“
- 10 Določbi, navedeni v točkah 8 in 9 te sodbe, ustrezata členu 13(B)(a) in členu 13(B)(c) Šeste Direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23; v nadaljevanju: Šesta direktiva).

Portugalsko pravo

- 11 Člen 9, točki 29 in 33, Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zakonik o davku na dodano vrednost), ki je bil odobren z decreto-lei n.º 394-B/84 (uredba-zakon št. 394-B/84) z dne 26. decembra 1984 (*Diário da República* I, serija I-A, št. 297, z dne 26. decembra 1984), v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v sporu o glavni stvari (v nadaljevanju: zakonik o DDV), določa:
„Davka so oproščeni:
[...]
29. zavarovalne in pozavarovalne transakcije ter povezane storitve, ki jih opravljajo zavarovalni posredniki in zavarovalni zastopniki;
[...]
33. prenosi blaga, ki se v celoti uporabi za oproščeno dejavnost, če to blago ni predmet pravice do odbitka, in prenosi blaga, za pridobitev ali uporabo katerih je pravica do odbitka na podlagi člena 21(1) izključena“.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

- 12 Družba Generali Seguros je zavarovalnica, ki v okviru svojih dejavnosti pridobiva razbitine motornih vozil, poškodovanih v zavarovalnih primerih, v katere so bili vključeni njeni zavarovanci, nato pa jih proda naprej tretjim osebam, ne da bi od teh prodaj obračunala DDV.
- 13 Davčni in carinski organ je po nadzoru v zvezi s poslovnim letom 2007 menil, da je treba od prodaj razbitin motornih vozil, ki jih je opravila družba Generali Seguros – kot odplačnih prenosov premoženja v stvareh – plačati DDV na podlagi zakonika o DDV in da zanje ne more veljati nobena oprostitvev, določena s tem zakonikom. Zato je za te prodaje odmerila DDV v višini 17.213,70 EUR, skupaj s kompenzacijskimi obrestmi.
- 14 Družba Generali Seguros je ta znesek plačala, vendar je v okviru tožbe, ki jo je vložila pri Tribunal Tributário de Lisboa (davčno sodišče v Lizboni, Portugalska), izpodbijala to, da ga je dolžna plačati.
- 15 Družba Generali Seguros je pred tem sodiščem trdila, da je treba prodajo razbitin motornih vozil v okoliščinah iz postopka v glavni stvari šteti za transakcijo, oproščeno DDV. Sklicevala se je, prvič, na člen 9, točka 29, zakonika o DDV, v skladu s katerim so oproščene „zavarovalne in pozavarovalne transakcije ter povezane storitve, ki jih opravljajo zavarovalni posredniki in zavarovalni zastopniki“, in drugič, na člen 9, točka 33, tega zakonika, ki določa oprostitvev za „prenose blaga, ki se v celoti uporabi za oproščeno dejavnost, če to blago ni predmet pravice do odbitka“.
- 16 Navedeno sodišče je s sodbom z dne 30. decembra 2017 tožbo družbe Generali Seguros zavrnilo.
- 17 Ta družba je zoper to sodbo vložila pritožbo pri Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče, Portugalska), ki je predložitveno sodišče.
- 18 Družba Generali Seguros pred tem sodiščem trdi, da je nadaljnja prodaja razbitin motornih vozil s strani podjetja, katerega glavna dejavnost je zavarovalna dejavnost, povezana s to dejavnostjo in neločljivo povezana z običajno dejavnostjo pogajanj o odškodnini in njenega izplačila v primeru zavarovalnega primera, tako da spada v dejavnost te družbe.
- 19 Navedeno sodišče poudarja, da je vprašanje, ali je taka transakcija oproščena plačila DDV na podlagi člena 9, točka 29 ali 33, zakonika o DDV, to je določb, katerih namen je prenos člena 13(B)(a) in (c) Šeste direktive v portugalski pravni red, predmet pomembnih razhajanj v doktrini in sodni praksi na Portugalskem. Zato meni, da mora pri Sodišču vložiti predlog za sprejetje predhodne odločbe, da bi se preverila opredelitev te transakcije glede na upoštevne določbe te direktive in Direktive o DDV.
- 20 V teh okoliščinah je Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člen 13(B)(a) Šeste direktive [...] in posledično [...] člen 135(1)(a) Direktive o DDV razlagati tako, da pojem ‚zavarovalne in pozavarovalne transakcije‘ za namene oprostitve DDV vključuje povezane ali dopolnilne dejavnosti, kot sta nakup in prodaja razbitin poškodovanih vozil?

2. Ali je treba člen 13(B)(c) Šeste direktive [...] in posledično [...] člen 136(a) Direktive o DDV razlagati tako, da se nakup in prodaja razbitin poškodovanih vozil obravnavata kot v celoti namenjena oproščen[i] [dejavnosti], če za to blago ni nastala pravica do odbitka DDV?
3. Ali je v nasprotju z načelom nevtralnosti DDV, da prodaja razbitin poškodovanih vozil s strani zavarovalnic ni oproščena plačila DDV, če ni nastala pravica do odbitka DDV?“

Vprašanja za predhodno odločanje

21. Predložitveno sodišče se z vprašanji sprašuje, kako je treba glede na skupni sistem DDV obravnavati transakcije, v okviru katerih zavarovalnica tretjim osebam naprej proda razbitine motornih vozil – poškodovanih v zavarovalnih primerih, ki jih krije ta zavarovalnica – ki jih je pridobila od svojih zavarovancev.
22. Najprej je treba glede prava Unije, ki se v sporu o glavni stvari uporablja *ratione temporis*, poudariti, da iz člena 413 Direktive o DDV izhaja, da je ta začela veljati 1. januarja 2007. V uvodni izjavi 66 te direktive je navedeno, da mora biti obveznost prenosa te direktive v nacionalno pravo omejena na določbe, ki predstavljajo vsebinsko spremembo glede na prejšnje direktive, in da obveznost prenosa nespremenjenih določb izhaja iz prejšnjih direktiv.
23. Člen 135(1)(a) in člen 136(a) Direktive o DDV pa ustrezata členu 13(B)(a) in členu 13(B)(c) Šeste direktive, tako da obveznost njunega prenosa izhaja iz zadnjenavedene direktive. Tako se Direktiva o DDV za spor o glavni stvari uporablja, saj se ta spor nanaša na odmero DDV v okviru davčnega nadzora za leto 2007 (glej po analogiji sodbo z dne 4. oktobra 2017, *Federal Express Europe*, C-273/16, EU:C:2017:733, točki 30 in 31).
24. Poleg tega je treba poudariti tudi, da čeprav se postavljena vprašanja nanašajo na transakcije, v okviru katerih zavarovalnica kupi razbitine poškodovanih vozil, ki pripadajo njenim zavarovancem, in jih proda naprej tretjim osebam, je iz predložitvene odločbe razvidno, da se spor o glavni stvari nanaša le na davčno obravnavanje take transakcije nadaljnje prodaje z vidika DDV.
25. Da bi se predložitvenemu sodišču dal koristen odgovor, ki mu bo omogočal rešiti ta spor, je treba postavljena vprašanja preoblikovati tako, da se nanašajo le na transakcije, v okviru katerih zavarovalnica razbitine motornih vozil, poškodovanih v nesrečah, ki jih je kupila od svojih zavarovancev, proda naprej tretjim osebam.

Prvo vprašanje

26. Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 135(1)(a) Direktive o DDV razlagati tako, da transakcije, v okviru katerih zavarovalnica tretjim osebam proda razbitine motornih vozil, poškodovanih v zavarovalnih primerih, ki jih krije ta zavarovalnica, pri čemer je te razbitine pridobila od svojih zavarovancev, spadajo na področje uporabe te določbe in so torej na tej podlagi oproščene.
27. Najprej je treba poudariti, na eni strani, da je iz elementov spisa, ki je na voljo Sodišču, razvidno, da imata v okviru portugalske ureditve obveznega zavarovanja avtomobilske odgovornosti ob nastanku zavarovalnega primera, ki na zavarovanem vozilu povzroči popolno škodo, zavarovanec in zavarovalnica možnost, da odločita o prenosu lastništva razbitine tega vozila na to zavarovalnico. V ta namen mora ta sporočiti vrednost, za katero je pripravljena kupiti to

razbitino od zavarovanja, da bi lahko ta sprejel odločitev. Če je bil ta prenos opravljen, navedena zavarovalnica nato, kot se je zgodilo v položajih iz postopka v glavni stvari, navedeno razbitino proda naprej tretji osebi. Znesek, ki ga zavarovalnica plača zavarovancu, vključuje tako določeno vrednost razbitine.

- 28 Na drugi strani je treba opozoriti, da gre pri oprostitvah iz člena 135(1) Direktive o DDV za avtonomne pojme prava Unije, katerih namen je, da se preprečijo razlike pri uporabi ureditve DDV med različnimi državami članicami (sodba z dne 25. julija 2018, DPAS, C-5/17, EU:C:2018:592, točka 28 in navedena sodna praksa), in ki jih je torej treba razlagati enotno na ozemlju vseh držav članic.
- 29 Poleg tega je treba izraze, ki se uporabljajo za določitev oprostitvev iz člena 135 Direktive o DDV, razlagati ozko, ker te oprostitve pomenijo odstopanja od splošnega načela, na podlagi katerega se DDV pobere od vsake dobave blaga in storitve, ki ju davčni zavezanec opravi za plačilo. Vendar mora biti razlaga teh izrazov v skladu s cilji, ki se jim sledi z navedenimi oprostitvami, in mora spoštovati zahteve načela davčne nevtralnosti, ki je neločljiv del skupnega sistema DDV. To pravilo ozke razlage tako ne pomeni, da je treba izraze, uporabljene za opredelitev navedenih oprostitvev, razlagati tako, da bi se jim odvzeli učinki (sodba z dne 17. januarja 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, točka 25 in navedena sodna praksa).
- 30 Ob upoštevanju teh uvodnih preudarkov je treba ugotoviti, ali transakcije, v okviru katerih zavarovalnica tretjim osebam proda razbitine motornih vozil, poškodovanih v zavarovalnih primerih, ki jih krije ta zavarovalnica, pri čemer je te razbitine pridobila od svojih zavarovancev, spadajo na področje uporabe člena 135(1)(a) Direktive o DDV.
- 31 V skladu s to določbo države članice oprostijo „zavarovalne in pozavarovalne transakcije, vključno s povezanimi storitvami, ki jih opravljajo zavarovalni posredniki in zavarovalni zastopniki“.
- 32 Cilj te oprostitve se v bistvu navezuje na težave pri določanju pravilne osnove za DDV pri zavarovalnih premijah, povezanih s kritjem tveganja (glej v tem smislu sodbo z dne 8. oktobra 2020, United Biscuits (Pensions Trustees) in United Biscuits Pension Investments, C-235/19, EU:C:2020:801, točka 32).
- 33 Na prvem mestu, v zvezi s pojmom „zavarovalne transakcije“ v smislu člena 135(1)(a) Direktive o DDV je treba navesti, da je za take transakcije značilno, da se zavarovatelj zaveže, da bo za zavarovanja v zameno za vnaprejšnje plačilo premije ob nastanku zavarovalnega primera opravil storitev, ki je bila dogovorjena ob sklenitvi pogodbe (sodbi z dne 25. februarja 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, točka 17, in z dne 8. oktobra 2020, United Biscuits (Pensions Trustees) in United Biscuits, C-235/19, EU:C:2020:801, točka 30 in navedena sodna praksa). Bistvo teh transakcij je v tem, da se zavarovanec s premijo, katere plačilo je gotovo, vendar omejeno, zavaruje pred tveganjem finančnih izgub, ki so negotove, vendar potencialno velike (sodba z dne 16. julija 2015, Mapfre asistencia in Mapfre warranty, C-584/13, EU:C:2015:488, točka 42).
- 34 Poleg tega je identiteta prejemnika storitve pomembna za opredelitev zavarovalnih transakcij, ki po svoji naravi vključujejo obstoj pogodbenega razmerja med zavarovateljem in osebo, katere tveganja so krita z zavarovanjem, to je zavarovancem (glej po analogiji sodbi z dne 8. marca 2001, Skandia, C-240/99, EU:C:2001:140, točka 41, in z dne 22. oktobra 2009, Swiss Re Germany Holding, C-242/08, EU:C:2009:647, točka 36).

- 35 Ugotoviti pa je treba, da se transakcije prodaje razbitin poškodovanih motornih vozil, kakršne so te v postopku v glavni stvari, izvajajo na podlagi pogodb, ki so ločene od zavarovalnih pogodb, ki krijejo ta vozila, in ki jih zavarovalnica sklene z osebami, ki niso zavarovanci in ki niso v zavarovalnem razmerju.
- 36 Prodaja blaga namreč ni povezana s kritjem tveganja, cena pa ustreza vrednosti zadevnega blaga v trenutku te prodaje. Določitev osnove za odmero DDV v takem primeru ni težavna.
- 37 V zvezi s tem ni pomembno dejstvo, da se, kot je bilo navedeno v točki 27 te sodbe, taka transakcija nanaša na razbitino motornega vozila, ki je bilo poškodovano ob nastanku zavarovalnega primera, ki ga krije zavarovalnica, ki ga prodaja, in da znesek odškodnine, ki pripada zavarovancu zaradi tega zavarovalnega primera, vključuje nakupno ceno te razbitine. Vrednost razbitine je namreč preostala vrednost zavarovanega vozila po zavarovalnem primeru in torej po definiciji ni del škode, ki jo je utrpel zavarovanec. Zato ta cena ni del zavarovalne odškodnine v ožjem pomenu, saj se zavarovancu plača na podlagi prodajne pogodbe, ki se razlikuje od zavarovalne pogodbe in jo je od nje mogoče ločiti.
- 38 Zato transakcija prodaje razbitine motornega vozila, kot so te iz postopka v glavni stvari, ni „zavarovalna transakcija“ v smislu člena 135(1)(a) Direktive o DDV.
- 39 Nazadnje je treba ugotoviti, da za tako transakcijo prodaje ni mogoče šteti, da je neločljivo povezana z zavarovalno pogodbo za zadevno vozilo in da mora biti zato enako davčno obravnavana kot ta pogodba.
- 40 Iz sodne prakse Sodišča je sicer razvidno, da je treba v nekaterih okoliščinah več formalno ločenih dobav blaga ali storitev, ki bi lahko bile opravljene vsaka posebej in bi bile zato vsaka posebej predmet obdavčitve ali oprostitve, obravnavati kot enotno transakcijo, kadar te dobave blaga ali storitev niso samostojne. Gre za enotno transakcijo, zlasti kadar sta dva oziroma je več elementov ali dejanj, ki jih opravi davčni zavezanec, tako tesno povezanih, da objektivno sestavljajo eno samo nedeljivo gospodarsko storitev, katere razdelitev bi bila umetna. Tako je tudi, kadar ena ali več dobav blaga ali storitev sestavlja glavno dobavo in ena ali več drugih dobav blaga ali storitev sestavlja eno ali več pomožnih dobav, ki so davčno obravnavane enako kot glavna dobava blaga ali storitev (sodba z dne 16. aprila 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, točka 31 in navedena sodna praksa).
- 41 Vendar je Sodišče prav tako razsodilo, da čeprav je vsaka zavarovalna transakcija po svoji naravi povezana z zavarovanim blagom, tako da obstaja neka povezava med to transakcijo in drugo transakcijo, ki se nanaša na to isto blago, taka povezava sama po sebi ne more zadostovati za ugotovitev, ali za namene DDV obstaja enotna kompleksna storitev (glej v tem smislu sodbo z dne 17. januarja 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, točka 36).
- 42 V obravnavanem primeru, kot je bilo ugotovljeno v točki 35 te sodbe, prodaje razbitin poškodovanih motornih vozil iz postopka v glavni stvari temeljijo na pogodbah, ki so ločene od zavarovalnih pogodb, ki krijejo ta vozila, in ki jih zavarovalnica sklene z osebami, ki niso zavarovanci. Poleg tega iz točke 27 te sodbe izhaja, da zavarovanci, ki so prvotni lastniki teh razbitin, niso zavezani, da jih prenesejo na to zavarovalnico, tako da odločitev teh zavarovancev ni odvisna od teh zavarovalnih pogodb in je sprejeta po njihovi sklenitvi ter celo po nastanku zavarovalnega primera.

- 43 Tako ni mogoče šteti, da dejstvo, da prodaje, kot so te v postopku v glavni stvari, opravi zavarovalnica in da se te nanašajo na razbitine motornih vozil, poškodovanih v zavarovalnih primerih, ki jih krije ta zavarovalnica, povzroči, da bi bile te prodaje in zavarovalne pogodbe v zvezi s temi vozili tako tesno povezane, da bi z gospodarskega vidika objektivno tvorile celoto, katere razdelitev bi bila umetna.
- 44 Na drugem mestu, glede pojma „[z zavarovalnimi in pozavarovalnimi transakcijami] povezane storitve, ki jih opravljajo zavarovalni posredniki in zavarovalni zastopniki“ v smislu člena 135(1)(a) Direktive o DDV je treba poudariti, da je „opravljanje storitev“ v členu 24(1) te direktive opredeljeno kot vsaka transakcija, ki ni dobava blaga.
- 45 Prodaja razbitine motornega vozila pa je „dobava blaga“ v smislu člena 14(1) navedene direktive, ki se nanaša na prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik. Zato taka prodaja ne more biti zajeta s pojmom iz prejšnje točke.
- 46 Glede na zgoraj navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 135(1)(a) Direktive o DDV razlagati tako, da transakcije, v okviru katerih zavarovalnica tretjim osebam proda razbitine motornih vozil, poškodovanih v zavarovalnih primerih, ki jih krije ta zavarovalnica, pri čemer je te razbitine pridobila od svojih zavarovancev, ne spadajo na področje uporabe te določbe.

Drugo vprašanje

- 47 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 136(a) Direktive o DDV razlagati tako, da transakcije, v okviru katerih zavarovalnica tretjim osebam proda razbitine motornih vozil, poškodovanih v zavarovalnih primerih, ki jih krije ta zavarovalnica, pri čemer je te razbitine pridobila od svojih zavarovancev, spadajo na področje uporabe te določbe in so torej na tej podlagi oproščene.
- 48 Člen 136(a) Direktive o DDV določa oprostitev za dobave blaga, ki se v celoti uporabi za dejavnost, oproščeno med drugim na podlagi člena 135 te direktive, če za to blago ni bilo mogoče uveljavljati pravice do odbitka.
- 49 V okviru člena 136(a) Direktive o DDV se izraz „se uporabi“ nanaša na to, da je blago namenjeno za določeno uporabo, v obravnavanem primeru za to, da se uporabi za potrebe dejavnosti, ki je opravljanje zavarovalnih transakcij, kot so opredeljene v točkah 33 in 34 te sodbe.
- 50 To pa ne velja za blago, ki ga zavarovalnica pridobi v okviru zavarovalnih primerov, ki jih krije, in ki ga ne nameni za uporabo v okviru svoje zavarovalne dejavnosti, ampak za nadaljnjo prodajo tretjim osebam v nespremenjenem stanju in neuporabljenega. Ta okoliščina poleg tega zadostuje za ugotovitev, da tako blago v okviru te zavarovalne dejavnosti ni pomembno.
- 51 Zato je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 136(a) Direktive o DDV razlagati tako, da transakcije, v okviru katerih zavarovalnica tretjim osebam proda razbitine motornih vozil, poškodovanih v zavarovalnih primerih, ki jih krije ta zavarovalnica, pri čemer je te razbitine pridobila od svojih zavarovancev, ne spadajo na področje uporabe te določbe.

Tretje vprašanje

- 52 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba načelo davčne nevtralnosti, ki je neločljiv del skupnega sistema DDV, razlagati tako, da nasprotuje temu, da transakcije, v okviru katerih zavarovalnica tretjim osebam proda razbitine motornih vozil, poškodovanih v zavarovalnih primerih, ki jih krije ta zavarovalnica, pri čemer je te razbitine pridobila od svojih zavarovancev, kadar za te pridobitve pravica do odbitka ni nastala, niso oproščene.
- 53 Načelo davčne nevtralnosti se odraža v sistemu odbitkov, katerega namen je podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih ekonomskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zato zagotavlja popolno nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh ekonomskih dejavnosti, ne glede na njihove cilje ali rezultate, če so navedene dejavnosti predmet DDV (sodba z dne 13. marca 2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, točka 41 in navedena sodna praksa).
- 54 Čeprav je treba, kot je razvidno iz točke 29 te sodbe, pri razlagi določb Direktive o DDV, ki določajo oprostitve, spoštovati zahteve načela davčne nevtralnosti, pa to načelo ne dopušča, da bi se področje uporabe oprostitve razširilo brez nedvoumne določbe v tem smislu. To načelo namreč ni pravilo primarnega prava, ki bi lahko pogojevalo veljavnost oprostitve, temveč je razlagalno načelo, ki ga je treba uporabiti skupaj z načelom ozke razlage oprostitvev (sodbi z dne 19. julija 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, točka 45, in z dne 8. julija 2021, Rádio Popular, C-695/19, EU:C:2021:549, točka 44 in navedena sodna praksa).
- 55 Izključitve transakcij, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, s področja uporabe oprostitvev iz člena 135(1)(a) in člena 136(a) Direktive o DDV torej ni mogoče izpodbijati z obrazložitvijo, da je v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti.
- 56 Na tretje vprašanje je torej treba odgovoriti, da je treba načelo davčne nevtralnosti, ki je neločljiv del skupnega sistema DDV, razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da transakcije, v okviru katerih zavarovalnica tretjim osebam proda razbitine motornih vozil, poškodovanih v zavarovalnih primerih, ki jih krije ta zavarovalnica, pri čemer je te razbitine pridobila od svojih zavarovancev, kadar za te pridobitve pravica do odbitka ni nastala, niso oproščene.

Stroški

- 57 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (deveti senat) razsodilo:

1. Člen 135(1)(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost

je treba razlagati tako, da

transakcije, v okviru katerih zavarovalnica tretjim osebam proda razbitine motornih vozil, poškodovanih v zavarovalnih primerih, ki jih krije ta zavarovalnica, pri čemer je

te razbitine pridobila od svojih zavarovancev, ne spadajo na področje uporabe te določbe.

2. Člen 136(a) Direktive 2006/112

je treba razlagati tako, da

transakcije, v okviru katerih zavarovalnica tretjim osebam proda razbitine motornih vozil, poškodovanih v zavarovalnih primerih, ki jih krije ta zavarovalnica, pri čemer je te razbitine pridobila od svojih zavarovancev, ne spadajo na področje uporabe te določbe.

3. Načelo davčne nevtralnosti, ki je neločljiv del skupnega sistema davka na dodano vrednost,

je treba razlagati tako, da

ne nasprotuje temu, da transakcije, v okviru katerih zavarovalnica tretjim osebam proda razbitine motornih vozil, poškodovanih v zavarovalnih primerih, ki jih krije ta zavarovalnica, pri čemer je te razbitine pridobila od svojih zavarovancev, kadar za te pridobitve pravica do odbitka ni nastala, niso oproščene.

Podpisi