



# Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (nionde avdelningen)

den 9 mars 2023\*

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt –  
Direktiv 2006/112/EG – Undantag från mervärdesskatteplikt – Artikel 135.1 a – Undantag för  
försäkrings- och återförsäkringstransaktioner – Artikel 136 a – Undantag för leverans av varor  
som enbart används i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt –  
Begreppet försäkringstransaktion – Återförsäljning av vrak av fordon som skadats i olyckor och  
förvärvats av försäkringstagare – Principen om skatteneutralitet”

I mål C-42/22,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Supremo  
Tribunal Administrativo (Högsta förvaltningsdomstolen, Portugal) genom beslut av den  
16 december 2021, som inkom till domstolen den 19 januari 2022, i målet

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

mot

**Autoridade Tributária e Aduaneira**,

meddelar

DOMSTOLEN (nionde avdelningen),

sammansatt av avdelningsordföranden L.S. Rossi samt domarna J.-C. Bonichot och  
O. Spineanu-Matei (referent),

generaladvokat: G. Pitruzzella,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Generali Seguros SA, genom P. Braz, advogado,
- Portugals regering, genom P. Barros da Costa, C. Bento, R. Campos Laires och A. Rodrigues,  
samtliga i egenskap av ombud,

\* Rättegångsspråk: portugisiska.

– Europeiska kommissionen, genom P. Caro de Sousa och J. Jokubauskaitė, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

### **Dom**

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Generali Seguros SA, tidigare Global – Companhia de Seguros SA, som är ett försäkringsbolag, och Autoridade Tributária e Aduaneira (skatte- och tullmyndigheten, Portugal). Målen rör huruvida detta bolags vidareförsäljningar av fordonsvrak utgör beskattningsbara transaktioner eller transaktioner som är undantagna från mervärdesskatteplikt.

### **Tillämpliga bestämmelser**

#### ***Unionsrätt***

- 3 I skäl 66 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”Skyldigheten att införliva detta direktiv med nationell lagstiftning bör endast gälla de bestämmelser som utgör en ändring i sak i förhållande till tidigare direktiv. Skyldigheten att införliva de oförändrade bestämmelserna följer av tidigare direktiv.”

- 4 I artikel 1.2 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, vara utkrävbar efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset.

...”

- 5 I artikel 2.1 a mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

- a) Leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.”

- 6 Artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:  
”Med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.”
- 7 Artikel 24.1 i nämnda direktiv har följande lydelse:  
”Med tillhandahållande av tjänster avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor.”
- 8 I artikel 135.1 a i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:  
”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:  
a) Försäkrings- och återförsäkringstransaktioner, inbegripet tjänster med anknytning till sådana transaktioner som utförs av försäkringsmäklare och försäkringsagenter.”
- 9 I artikel 136 a i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:  
”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:  
a) Leverans av varor som enbart används i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt i enlighet med artiklarna 132, 135, 371, 375, 376 och 377, artikel 378.2, artikel 379.2 och artiklarna 380–390, förutsatt att varorna inte har gett upphov till avdragsrätt.”
- 10 De bestämmelser som återges i punkterna 8 och 9 ovan motsvarar artikel 13 B a respektive artikel 13 B c i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

### ***Portugisisk rätt***

- 11 I artikel 9 leden 29 och 33 i Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (mervärdesskattelagen), antagen genom decreto-lei n.o 394-B/84 (lagdekret nr 394-B/84) av den 26 december 1984 (*Diário da República I*, serie I-A, nr 297, av den 26 december 1984), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet (nedan kallad mervärdesskattelagen), föreskrivs följande:

”Följande undantas från mervärdesskatt:

...

- 29) Försäkrings- och återförsäkringstransaktioner, inbegripet tjänster med anknytning till sådana transaktioner som utförs av försäkringsmäklare och försäkringsagenter.

...

- 33) Leverans av varor som enbart används i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt, om dessa varor inte har gett upphov till avdragsrätt, eller leverans av varor vars anskaffning eller användning inte varit berättigad till avdrag för mervärdesskatt i enlighet med artikel 21.1.”

## Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 12 Generali Seguros är ett försäkringsbolag som inom ramen för sin verksamhet köper vrak av fordon som skadats i samband med olyckor som bolagets försäkringstagare har varit inblandade i och sedan säljer dem vidare till tredje man, utan att betala mervärdesskatt på denna försäljning.
- 13 Efter en kontroll avseende räkenskapsåret 2007 ansåg skatte- och tullmyndigheten att Generali Seguros försäljningar av fordonsvrak, i egenskap av onerösa överlåtelser av materiella tillgångar, var mervärdesskattepliktiga enligt mervärdesskattelagen och att de inte kunde omfattas av något av de undantag som föreskrivs i denna lag. Till följd av detta påförde skatte- och tullmyndigheten bolaget mervärdesskatt för dessa försäljningar, med ett belopp om 17 213,70 euro jämte kompensationsränta.
- 14 Generali Seguros betalade detta belopp men överklagade skatte- och tullmyndighetens beslut till Tribunal Tributário de Lisboa (Skattedomstolen i Lissabon, Portugal) och bestred betalningsskyldighet.
- 15 Generali Seguros gjorde vid Tribunal Tributário de Lisboa (Skattedomstolen i Lissabon) gällande att försäljningen av fordonsvrak, under de omständigheter som är aktuella i det nationella målet, skulle betraktas som en transaktion som är undantagen från mervärdesskatteplikt. Bolaget åberopade dels artikel 9 led 29 i mervärdesskattelagen, enligt vilken "[f]örsäkrings- och återförsäkringstransaktioner, inbegripet tjänster med anknytning till sådana transaktioner som utförs av försäkringsmäklare och försäkringsagenter" är undantagen från skatteplikt, dels artikel 9 led 33 i mervärdesskattelagen, enligt vilken "[l]everans av varor som enbart används i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt, om dessa varor inte har gett upphov till avdragsrätt" är undantagen från skatteplikt.
- 16 Genom dom av den 30 december 2017 ogillade nämnda domstol Generali Seguros talan.
- 17 Bolaget har överklagat den domen till Supremo Tribunal Administrativo (Högsta förvaltningsdomstolen, Portugal), den hänskjutande domstolen.
- 18 Generali Seguros har vid den hänskjutande domstolen gjort gällande att när ett företag som huvudsakligen bedriver försäkringsverksamhet vidareförsäljer fordonsvrak, har denna försäljning anknytning till försäkringsverksamheten och är ouplösligt förbunden med den normala verksamheten att förhandla om och betala ut ersättning vid skada, vilket innebär att den omfattas av detta företags ändamål.
- 19 Den hänskjutande domstolen har understrukit att frågan huruvida en sådan transaktion är undantagen från mervärdesskatteplikt enligt artikel 9 led 29 eller 33 i mervärdesskattelagen – bestämmelser som syftar till att införliva artikel 13 B a respektive 13 B c i sjätte direktivet med den portugisiska rättsordningen – är föremål för en omfattande debatt i doktrin och i rättspraxis i Portugal. Den hänskjutande domstolen anser därför att den är skyldig att begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen för att den ska kunna pröva hur dessa transaktioner ska kvalificeras mot bakgrund av de relevanta bestämmelserna i sjätte direktivet och i mervärdesskattedirektivet.

20 Mot denna bakgrund beslutade Supremo Tribunal Administrativo (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

- ”1) Ska artikel 13 B a i sjätte direktivet, och följaktligen artikel 135.1 a i mervärdesskattedirektivet, tolkas så, att begreppet försäkrings- och återförsäkringstransaktioner, för tillämpningen av undantaget från mervärdesskatteplikt, innefattar anknytande eller kompletterande verksamheter såsom köp och försäljning av fordonsvrak?
- 2) Ska artikel 13 B c i sjätte direktivet, och följaktligen artikel 136 a i mervärdesskattedirektivet, tolkas så, att köp och försäljning av fordonsvrak ska anses enbart användas i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt, för det fall varorna inte har gett upphov till avdragsrätt?
- 3) Strider det mot principen om mervärdesskattens neutralitet att ett försäkringsbolags försäljning av fordonsvrak inte är undantagen från mervärdesskatt när det inte har förelegat någon rätt till avdrag för mervärdesskatt?”

### Prövning av tolkningsfrågorna

- 21 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor för att få klarhet i hur transaktioner som består i att ett försäkringsföretag till tredje man säljer vrak av fordon som skadats i samband med olyckor som täcks av detta företags försäkringar och som företaget har förvärvat från sina försäkringstagare, ska behandlas med avseende på det gemensamma systemet för mervärdesskatt.
- 22 Vad gäller den unionsrätt som är tillämplig i tiden (*ratione temporis*) i det nationella målet, framgår det av artikel 413 i mervärdesskattedirektivet att detta trädde i kraft den 1 januari 2007. I skäl 66 i nämnda direktiv anges att skyldigheten att införliva direktivet med nationell lagstiftning endast bör gälla de bestämmelser som utgör en ändring i sak i förhållande till tidigare direktiv och att skyldigheten att införliva de oförändrade bestämmelserna följer av tidigare direktiv.
- 23 Artikel 135.1 a och artikel 136 a i mervärdesskattedirektivet motsvarar artikel 13 B a respektive 13 B c i sjätte direktivet, vilket innebär att skyldigheten att införliva dem följer av det sistnämnda direktivet. Eftersom tolkningsfrågan i förevarande fall rör beskattningsbeslut för år 2007 är mervärdesskattedirektivet tillämpligt i det nationella målet (se, analogt, dom av den 4 oktober 2017, *Federal Express Europe*, C-273/16, EU:C:2017:733, punkterna 30 och 31).
- 24 Det ska även påpekas att tolkningsfrågorna i förevarande mål visserligen avser transaktioner som består i att ett försäkringsbolag köper fordon som skadats i samband med olyckor och som tillhör dess försäkringstagare och säljer dessa fordonsvrak vidare till tredje man, men att det av beslutet om hänskjutande framgår att det nationella målet endast avser den skattemässiga behandlingen av en sådan vidareförsäljning i mervärdesskattehänseende.
- 25 För att ge den hänskjutande domstolen ett användbart svar som gör det möjligt för den att avgöra målet, ska de ställda frågorna därför omformuleras så, att de endast avser ett försäkringsföretags vidareförsäljning till tredje man av vrak av fordon som skadats i samband med olyckor och förvärvats av försäkringstagarna.

### *Den första frågan*

- 26 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 135.1 a i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att transaktioner som består i att ett försäkringsföretag till tredje man säljer vrak av fordon som skadats i samband med olyckor som täcks av detta företags försäkringar, och som företaget har förvärvat från sina försäkringstagare, omfattas av tillämpningsområdet för denna bestämmelse och således är undantagna från skatteplikt enligt denna bestämmelse.
- 27 Det ska inledningsvis påpekas att det av handlingarna i målet framgår att försäkringstagaren och försäkringsföretaget, i enlighet med det portugisiska systemet för obligatorisk ansvarsförsäkring för motorfordon, kan besluta om att äganderätten till ett försäkrat fordon som totalförstörts i samband med en olycka ska övergå till detta företag. Försäkringsföretaget är i detta syfte skyldigt att meddela till vilket värde det är villigt att köpa fordonsvraket från försäkringstagaren, så att försäkringstagaren kan fatta ett beslut. För det fall att äganderätten övergår, säljer företaget därefter vidare fordonsvraket till en tredje man, såsom skett i de situationer som är aktuella i det nationella målet. Det belopp som försäkringsföretaget betalar ut till försäkringstagaren inkluderar det på detta sätt fastställda värdet på fordonsvraket.
- 28 Det ska vidare erinras om att de undantag som avses i artikel 135.1 i mervärdesskattedirektivet utgör självständiga unionsrättsliga begrepp som syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet olika (dom av den 25 juli 2018, DPAS, C-5/17, EU:C:2018:592, punkt 28 och där angiven rättspraxis) och de ska således ska tolkas enhetligt i samtliga medlemsstater.
- 29 Dessutom ska de uttryck som används för att bestämma undantagen från skatteplikt i artikel 135 i mervärdesskattedirektivet tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut på varje leverans av vara eller varje tillhandahållande av tjänster från en beskattningsbar person som sker mot ersättning. Tolkningen av dessa uttryck måste emellertid vara förenlig med ändamålen med nämnda undantag från skatteplikt och uppfylla kraven enligt principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Denna regel om restriktiv tolkning innebär således inte att de ord som används för att definiera nämnda undantag ska tolkas på ett sådant sätt att undantagen blir verkningslösa (dom av den 17 januari 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, punkt 25 och där angiven rättspraxis).
- 30 Det är mot bakgrund av dessa inledande överväganden som EU-domstolen ska pröva huruvida transaktioner som består i att ett försäkringsföretag till tredje man säljer vrak av fordon som skadats i samband med olyckor som täcks av företagets försäkringar och som företaget förvärvat från sina försäkringstagare omfattas av tillämpningsområdet för artikel 135.1 a i mervärdesskattedirektivet.
- 31 Enligt denna bestämmelse ska medlemsstaterna undanta "[f]örsäkrings- och återförsäkringstransaktioner, inbegripet tjänster med anknytning till sådana transaktioner som utförs av försäkringsmäklare och försäkringsagenter" från skatteplikt.
- 32 Detta undantag från skatteplikt motiveras huvudsakligen av svårigheten att fastställa det korrekta beskattningsunderlaget för de försäkringspremier som är knutna till att täcka risken (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 oktober 2020, United Biscuits (Pensions Trustees) och United Biscuits Pension Investments, C-235/19, EU:C:2020:801, punkt 32).

- 33 Vad gäller begreppet försäkringstransaktioner, i den mening som avses i artikel 135.1 a i mervärdesskattedirektivet, kan det konstateras att sådana transaktioner kännetecknas av att en försäkringsgivare åtar sig att, mot förskottsbetalning av en premie, tillhandahålla försäkringstagaren den prestation som parterna kom överens om när avtalet ingicks, för det fall ett försäkringsfall inträffar (dom av den 25 februari 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 17, och dom av den 8 oktober 2020, United Biscuits (Pensions Trustees) och United Biscuits Pension Investments, C-235/19, EU:C:2020:801, punkt 30 och där angiven rättspraxis). Själva kärnan i sådana transaktioner är att den försäkrade skyddar sig mot risken för ekonomiska – ovissa men potentiellt omfattande – förluster, mot betalning av en – viss men begränsad – premie (dom av den 16 juli 2015, Mapfre asistencia och Mapfre warranty, C-584/13, EU:C:2015:488, punkt 42).
- 34 För att definiera försäkringstransaktioner har det även betydelse vem som är mottagare av tjänsten, i och med att en sådan transaktion till sin natur innefattar ett avtalsförhållande mellan den som tillhandahåller försäkringstjänsten och den person, nämligen den försäkrade, vars risk täcks av försäkringen (se, analogt, dom av den 8 mars 2001, Skandia, C-240/99, EU:C:2001:140, punkt 41, och dom av den 22 oktober 2009, Swiss Re Germany Holding, C-242/08, EU:C:2009:647, punkt 36).
- 35 Det ska emellertid konstateras att transaktioner i form av försäljning av vrak av fordon som skadats i samband med olyckor, såsom transaktionerna i det nationella målet, sker med stöd av andra avtal än försäkringsavtalen för dessa fordon som försäkringsföretaget ingår med andra än försäkringstagarna och som inte omfattas av något försäkringsförhållande.
- 36 Försäljningen av en vara har nämligen inget att göra med att täcka en risk och priset motsvarar värdet på den berörda varan vid tidpunkten för försäljningen. Fastställandet av beskattningsunderlaget för mervärdesskatten är inte förenat med några svårigheter i ett sådant fall.
- 37 Det saknar, såsom påpekats i punkt 27 ovan, i detta avseende betydelse att en sådan transaktion avser ett fordonsvrak som skadats i samband med en olycka som täcks av det försäkringsföretag som säljer fordonet och att det ersättningsbelopp som den försäkrade har rätt till med anledning av olyckan innefattar inköpspriset för detta fordonsvrak. Fordonsvrakets värde utgör nämligen restvärdet, efter olyckan, av det försäkrade fordonet och utgör per definition inte en del av den skada som den försäkrade har lidit. Detta pris ingår följaktligen inte i själva försäkringsersättningen, eftersom det betalas till försäkringstagaren i samband med fullgörandet av ett köpeavtal som är avgränsat från försäkringsavtalet och som kan särskiljas från detta avtal.
- 38 En sådan försäljning av fordonsvrak som är aktuell i det nationella målet utgör således inte en försäkringstransaktion i den mening som avses i artikel 135.1 a i mervärdesskattedirektivet.
- 39 Domstolen konstaterar slutligen att en sådan försäljning inte kan anses ha ett sådant oupplösligt samband med försäkringsavtalet för det berörda fordonet att det av den anledningen skulle behandlas på samma sätt som avtalet i skattemässigt hänseende.
- 40 Det är riktigt att det av domstolens praxis framgår att flera formellt sett fristående tillhandahållanden, som skulle kunna tillhandahållas separat och som därmed var för sig skulle vara skattepliktiga eller undantagna från skatteplikt, under vissa omständigheter, ska anses utgöra en enda transaktion när de inte är självständiga. Det är fråga om en enda transaktion bland annat när två eller flera delar eller handlingar som en beskattningsbar person utför har ett

så nära samband att de objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och när det därför vore konstlat att skilja dem åt. Så är också fallet när en eller flera tjänster utgör den huvudsakliga tjänsten och den andra tjänsten, eller de andra tjänsterna, ska betraktas som en eller flera underordnade tjänster som skattemässigt ska behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten (dom av den 16 april 2015, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, EU:C:2015:229, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

- 41 Domstolen har emellertid även slagit fast att även om varje försäkringstransaktion till sin natur har ett samband med den egendom som försäkringen avser, så att det finns ett visst samband mellan denna transaktion och en annan transaktion som avser samma egendom, är ett sådant samband inte i sig tillräckligt för att fastställa huruvida det föreligger en enda sammansatt tjänst i mervärdesskattehänseende (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 januari 2013, *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 36).
- 42 I förevarande fall sker de försäljningar av vrak av fordon som skadats i samband med olyckor som är aktuella i det nationella målet, såsom har konstaterats i punkt 35 ovan, med stöd av andra avtal än försäkringsavtalen för dessa fordon som försäkringsföretaget ingår med andra än försäkringstagarna. Det framgår dessutom av punkt 27 ovan att försäkringstagarna, som är de ursprungliga ägarna till dessa fordonsvrak, inte är skyldiga att överlåta dem till detta företag, vilket innebär att försäkringstagarna kan fatta sitt beslut oberoende av försäkringsavtalen och efter ingåendet av dessa avtal, och till och med i samband med att ett försäkringsfall inträffar.
- 43 Det förhållandet att sådana försäljningar som de som är aktuella i det nationella målet utförs av ett försäkringsföretag och avser vrak av fordon som skadats i samband med olyckor som täcks av detta företags försäkringar, kan således inte anses medföra att dessa försäljningar och försäkringsavtalen för dessa fordon har ett så nära samband att de objektivt sett på ett ekonomiskt plan utgör en helhet som det vore konstlat att skilja åt.
- 44 Vad härefter gäller begreppet ”tjänster med anknytning till [försäkrings- och återförsäkringstransaktioner] som utförs av försäkringsmäklare och försäkringsagenter” i den mening som avses i artikel 135.1 a i mervärdesskattedirektivet, ska det påpekas att ”tillhandahållande av tjänster” definieras i artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet som varje transaktion som inte utgör leverans av varor.
- 45 Försäljning av ett fordonsvrak utgör emellertid en ”leverans av varor” i den mening som avses i artikel 14.1 i nämnda direktiv, som avser överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar. En sådan försäljning kan således inte omfattas av det begrepp som avses i föregående punkt.
- 46 Mot bakgrund av dessa överväganden ska den första frågan besvaras enligt följande. Artikel 135.1 a i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att transaktioner som består i att ett försäkringsföretag till tredje man säljer vrak av fordon som skadats i samband med olyckor som täcks av detta företags försäkringar, och som företaget har förvärvat från sina försäkringstagare, inte omfattas av tillämpningsområdet för denna bestämmelse.

### ***Den andra frågan***

- 47 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 136 a i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att transaktioner som består i att ett försäkringsföretag till tredje man säljer vrak av fordon som skadats i samband med olyckor som täcks av detta företags



försäkringar, och som företaget har förvärvat från sina försäkringstagare, omfattas av tillämpningsområdet för denna bestämmelse och således är undantagna från skatteplikt enligt denna bestämmelse.

- 48 I artikel 136 a i mervärdesskattedirektivet föreskrivs undantag från skatteplikt för leverans av varor som enbart används i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt enligt bland annat artikel 135 i direktivet, förutsatt att varorna inte har gett upphov till avdragsrätt.
- 49 Inom ramen för artikel 136 a i mervärdesskattedirektivet hänför sig begreppet ”används” till att en vara är avsedd för ett visst ändamål, i förevarande fall att användas i en verksamhet som består i att genomföra försäkringstransaktioner, såsom dessa definieras i punkterna 33 och 34 ovan.
- 50 Så är emellertid inte fallet med varor som ett försäkringsföretag förvärvar i samband med olyckor som täcks av företagets försäkringar och som inte är avsedda att användas inom ramen för företagets försäkringsverksamhet, utan i stället är avsedda att säljas vidare, i befintligt skick och utan att ha använts, till tredje man. Denna sistnämnda omständighet räcker för att konstatera att sådana tillgångar inte är av intresse för denna försäkringsverksamhet.
- 51 Den andra frågan ska därför besvaras enligt följande. Artikel 136 a i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att transaktioner som består i att ett försäkringsföretag till tredje man säljer vrak av fordon som skadats i samband med olyckor som täcks av detta företags försäkringar, och som företaget har förvärvat från sina försäkringstagare, inte omfattas av tillämpningsområdet för denna bestämmelse.

### *Den tredje frågan*

- 52 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, ska tolkas så, att den utgör hinder för att undantag från skatteplikt inte medges för transaktioner som består i att ett försäkringsföretag till tredje man säljer vrak av fordon som skadats i samband med olyckor som täcks av detta företags försäkringar, och som företaget har förvärvat från sina försäkringstagare, när dessa förvärv inte har gett upphov till avdragsrätt.
- 53 Principen om skatteneutralitet avspeglas i avdragssystemet, som syftar till att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta näringsidkaren själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat, under förutsättning att verksamheten, i princip, är mervärdesskattepliktig i sig (dom av den 13 mars 2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, punkt 41 och där angiven rättspraxis).
- 54 Även om tolkningen av de bestämmelser i mervärdesskattedirektivet som föreskriver undantag från skatteplikt såsom framgår av punkt 29 ovan måste uppfylla kraven enligt principen om skatteneutralitet, tillåter denna princip emellertid inte att tillämpningsområdet för ett undantag utvidgas i avsaknad av en otvetydig bestämmelse. Nämnda princip är nämligen inte en primärrättslig bestämmelse som kan påverka giltigheten av ett undantag, utan en tolkningsprincip som ska tillämpas parallellt med principen om restriktiv tolkning av undantag (dom av den 19 juli 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, punkt 45, och dom av den 8 juli 2021, Rádio Popular, C-695/19, EU:C:2021:549, punkt 44 och där angiven rättspraxis).

- 55 Det förhållandet att sådana transaktioner som de som är aktuella i det nationella målet är uteslutna från tillämpningsområdet för de undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 135.1 a och artikel 136 a i mervärdesskattedirektivet kan således inte ifrågasättas med motiveringen att det strider mot principen om skatteneutralitet.
- 56 Den tredje frågan ska således besvaras enligt följande. Principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, ska tolkas så, att den inte utgör hinder för att undantag från skatteplikt inte medges för transaktioner som består i att ett försäkringsföretag till tredje man säljer vrak av fordon som skadats i samband med olyckor som täcks av detta företags försäkringar, och som företaget har förvärvat från sina försäkringstagare, när dessa förvärv inte har gett upphov till avdragsrätt.

### **Rättegångskostnader**

- 57 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (nionde avdelningen) följande:

- 1) Artikel 135.1 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt**

**ska tolkas så,**

**att transaktioner som består i att ett försäkringsföretag till tredje man säljer vrak av fordon som skadats i samband med olyckor som täcks av detta företags försäkringar, och som företaget har förvärvat från sina försäkringstagare, inte omfattas av tillämpningsområdet för denna bestämmelse.**

- 2) Artikel 136 a i direktiv 2006/112**

**ska tolkas så,**

**att transaktioner som består i att ett försäkringsföretag till tredje man säljer vrak av fordon som skadats i samband med olyckor som täcks av detta företags försäkringar, och som företaget har förvärvat från sina försäkringstagare, inte omfattas av tillämpningsområdet för denna bestämmelse.**

- 3) Principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt,**

**ska tolkas så,**

**att den inte utgör hinder för att undantag från skatteplikt inte medges för transaktioner som består i att ett försäkringsföretag till tredje man säljer vrak av fordon som skadats i samband med olyckor som täcks av detta företags försäkringar, och som företaget har**

**förvärvat från sina försäkringstagare, när dessa förvärv inte har gett upphov till avdragsrätt.**

Underskrifter