

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2023 m. vasario 9 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinasis vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 90 straipsnis – Apmokestinamoji vertė – Sumažinimas – Draudikas, kuris sumoka kompensaciją apdraustiesiems už neapmokėtus skolinius reikalavimus įskaitant PVM – Nacionaliniai teisės aktai, pagal kuriuos šiam draudikui, kaip teisiškai, atsisakoma sumažinti apmokestinamąją vertę – Mokesčių neutralumo principas – Veiksmingumo principas“

Byloje C-482/21

dėl *Fővárosi Törvényszék* (Sostinės apygardos teismas, Vengrija) 2021 m. birželio 29 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2021 m. rugpjūčio 5 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Euler Hermes SA Magyarországi Fióktelepe

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Safjan, teisėjai N. Jääskinen ir M. Gavalec (pranešėjas),

generalinį advokatą T. Žapeta,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinąjįs pastabas, pateiktas:

– *Euler Hermes SA Magyarországi Fióktelepe*, atstovaujamos *ügyvédek* T. Fehér ir P. Jalsovszky,

– Vengrijos vyriausybės, atstovaujamos M. Z. Fehér ir K. Szíjjártó

– Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos P. Barros da Costa, R. Campos Laires, S. Jaulino ir J. Ramos,

– Europos Komisijos, atstovaujamos A. Sipos ir V. Uher,

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

priima šį

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES (OL L 189, 2010, p. 1) (toliau – PVM direktyva), 90 straipsnio, siejamo su proporcingumo, mokes?i? neutralumo ir veiksmingumo principais, išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant pagal Vengrijos teis? ?steigtos bendrov?s *Euler Hermes SA Magyarországi Fióktelepe* ir *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Nacionalin?s mokes?i? ir muit? administratoriaus skund? direkcija, Vengrija) gin?? d?l prašymo sumažinti prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM) apmokestinam?j? vert?.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktuose nustatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

a) preki? tiekimas už atlyg? valstyb?s nar?s teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>

c) paslaug? teikimas už atlyg? valstyb?s nar?s teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.“

4 Šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje nurodyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonomin? veikl?, neatsižvelgiant ? tos veiklos tiksl? ar rezultat?.“

5 Šios direktyvos 63 straipsnyje ?tvirtinta:

„Apmokestinimo momentas ?vyksta ir prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda atlikus preki? tiekim? ar paslaug? teikim?.“

6 Tos pa?ios direktyvos 66 straipsnis išd?styta taip:

„Nukrypdamos nuo 63, 64 ir 65 straipsni?, valstyb?s nar?s gali numatyti, kad tam tikr? sandori? atveju ar tam tikr? kategorij? apmokestinamiesiems asmenims prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda vienu iš ši? moment?:

a) ne v?liau kaip išrašius s?skait? fakt?r?;

b) ne v?liau kaip gavus apmok?jim?;

c) kai s?skaita fakt?ra neišrašoma arba išrašoma v?liau – per nurodyt? laik? ne v?liau kaip pasibaigus s?skaitos fakt?ros išrašymo terminui, kur? nustat? valstyb?s nar?s pagal 222 straipsnio antr? pastraip?, arba, jei valstyb? nar? n?ra nustat?iusi tokio termino – per nurodyt? laikotarp? nuo apmokestinimo momento.

Tačiau pirmoje pastraipoje numatyta nukrypti leidžianti nuostata netaikoma paslaugų teikimui, už kurį PVM turi mokėti įsigyjantis asmuo pagal 196 straipsnį, ir 67 straipsnyje nurodytam prekių tiekimui ar pervežimui.“

7 PVM direktyvos 73 straipsnyje numatyta:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygą, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigijančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, įskaitant tiesiogiai su šiuo sandoriu kaina susijusias subsidijas.“

8 Šios direktyvos 90 straipsnyje nustatyta:

„1. Anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmokėjimo atvejais arba, kai kaina sumažinama vykdytus sandorį, apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama valstybiniai nustatytais sąlygomis.

2. Visiško ar dalinio neapmokėjimo atveju valstybės narės gali nukrypti nuo 1 dalies.“

9 Šios direktyvos 135 straipsnio 1 dalies a punkte tvirtinta:

„Valstybės narės PVM neapmokestina šiuos sandorius, pagal kuriuos:

a) draudimo ir perdraudimo sandoriai, įskaitant su jais susijusias paslaugas, kurias teikia draudimo brokeriai ir draudimo agentai.“

10 Tos pačios direktyvos 250 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo pateikia PVM deklaraciją, nurodydamas visą informaciją, reikalingą nustatyti mokėtino mokesčio dydį ir atskaitytinas sumas, kiek tai reikalinga nustatyti apmokestinimo bazę, su šiuo mokesčiu ir atskaita susijusių sandorių bendrą vertę bei neapmokestinamų sandorių vertę.“

Vengrijos teisė

2017 m. Įstatymas Nr. CL

11 Pagrindinės bylos aplinkyboms taikomos redakcijos *Adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény* (2017 m. Įstatymas Nr. CL dėl apmokestinimo organizavimo) 196 straipsnyje nustatyta:

„1. Jeigu *Alkotmánybíróság* [(Konstitucinis Teismas, Vengrija)], *Kúria* [(Aukščiausiasis Teismas, Vengrija)] arba Europos Sąjungos Teisingumo Teismas atgaline data nuo sprendimo paskelbimo dienos konstatuoja, kad teisės norma, pagal kurią nustatoma mokesčio prievolė, prieštarauja Pagrindiniam Įstatymui arba Europos Sąjungos privalomam aktui, arba, jei tai yra vietos teisės aktas, bet kokiai kitai teisės normai, ir remiantis šiuo teismo sprendimu suteikiama teisė mokesčio mokėtojui į grąžinimą, pirmosios pakopos mokesčio administratorius mokesčio mokėtojo prašymu – atitinkamame sprendime nurodyta tvarka – vykdo grąžinimą pagal šio straipsnio nuostatas.

<...>

3. Prašyme turi būti nurodyti ne tik duomenys, kad mokesčio administratorius galėtų identifikuoti mokesčio mokėtoją, bet ir prašymo pateikimo dieną sumokėtas mokesčio, kurį prašoma grąžinti, ir vykdomasis dokumentas, pagal kurį jis buvo sumokėtas; prašyme taip pat turi būti nurodytas *Alkotmánybíróság* [(Konstitucinis Teismas, Vengrija)], *Kúria* [(Aukščiausiasis

Teismas, Vengrija]] arba Teisingumo Teismo sprendimas ir pareiškimas, kad:

- a) prašymo pateikimo dieną mokesčio mokėtojas neperka? kitam asmeniui mokesčio, kurį jis prašo grąžinti;
- b) iki prašymo pateikimo mokesčio mokėtojui ar bet kuriam kitam asmeniui nebuvo grąžintas joks mokestis pagal administracinę ar teisminę procedūrą ir tokia procedūra nėra vykdoma prašymo pateikimo momentu, išskyrus atvejus, kai mokesčio mokėtojas per 90 dienų nuo prašymo pateikimo patvirtina mokesčio administratoriui, kad procedūra buvo nutraukta.

4. Jei nevykdytos kitos 3 dalies a ir b punktų sąlygos, mokesčio administratorius sprendimu atmeta prašymą. Kalbant apie vykdomojo dokumento turinį, mokesčio administratorius neatlieka jokių vykdymo veiksmų nuo prašymo pateikimo iki galutinio procedūros užbaigimo, o sprendimo, kuriuo nurodoma grąžinti mokestį, atveju, jam šiteisėjus – iki galutinio to sprendimo panaikinimo ar anuliavimo.“

PVM įstatymas

12 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos *általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. CXXVII) (toliau – PVM įstatymas) 5 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„PVM tikslais „apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo arba subjektas, kuris savo vardu vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į jos vietą, tikslą ir rezultatą. <...>“

13 Šio įstatymo 55 straipsnyje nurodyta:

„1. Prievolė mokėti mokestį atsiranda tada, kai vyksta apmokestinamasis sandoris (toliau – vykdymas).

2. Šio straipsnio 1 dalyje numatyta teisinė pasekmė taip pat atsiranda tuo atveju, kai, nesant vykdymo, išrašoma sąskaita faktūra. Ši prievolė kyla apmokestinamajam asmeniui, kuris sąskaitoje faktūroje nurodytas kaip prekų tiekėjas ar paslaugų teikėjas, nebent šis aiškiai rodytų, kad:

- a) nepaisant sąskaitos faktūros išrašymo, nebuvo vykdymo; arba
- b) buvo vykdymas, tačiau tai padarė trečiasis asmuo,

ir tuo pat metu įmėsi veiksmų, kad būtų panaikinta sąskaita faktūra, arba kai sąskaita faktūra buvo išrašyta jo vardu, bet trečiojo asmens, jis iš karto informavo sąskaitoje faktūroje kaip prekų tiekėjas ar paslaugų gavėjas nurodytą asmenį ar subjektą apie situaciją, paminėtą šiose nuostatose (a arba b punktuose).“

14 Minuto įstatymo 56 straipsnis išdėstyta taip:

„Mokėtinas mokestis nustatomas įgyvendinimo momentu, nebent šiame įstatyme numatyta kitaip.“

15 To paties įstatymo 77 straipsnio 7 dalyje nustatyta:

„Vis? pirma atsižvelgiant ? princip?, kad teis?mis turi b?ti naudojamosi pagal j? paskirt?, apmokestinamoji vert? gali b?ti *a posteriori* sumažinta suma be mokes?io nuo viso atlygio ar jo dalies, kuri buvo apskaityta kaip beviltiška skola, jei ?vykdytos šios kumuliacin?s s?lygos:

- a) apmokestinamasis asmuo ir prekį? pirk?jas arba paslaugos gav?jas yra nepriklausomos šalys;
- b) apmokestinamasis asmuo iš anksto raštu apie tai informuoja prekį? pirk?jį? arba paslaugos gav?jį? pagal 8 dalies nuostatas, išskyrus atvejus, kai prekį? pirk?jas arba paslaugos gav?jas nebeegzistuoja ir neturi teisi? per?m?jo;
- c) apmokestinamajam asmeniui netaikoma bankroto, likvidavimo ar priverstinio likvidavimo proced?ra pateikiant deklaracij?, susijusi? su beviltiška skola;
- d) prekį? pirk?jui ar paslaugos gav?jui prekį? tiekimo ar paslaug? teikimo metu n?ra taikoma bankroto, likvidavimo ar priverstinio likvidavimo proced?ra, kurios pagrindu reikalavimas pripaž?stamas beviltiška skola;
- e) prekį? pirk?jas arba paslaugos gav?jas n?ra ?trauktas ? asmen?, turin?i? didel? mokes?i? skirtum? arba didel? mokestin? skol?, duomen? baz?, kuri? galima rasti mokes?i? administratoriaus interneto svetain?je, prekį? tiekimo ar paslaug? teikimo, kuriais grindžiamas reikalavimo kaip beviltiškos skolos apskaitymas, momentu arba pra?jusiais metais;
- f) prekį? pirk?jo arba paslaugos gav?jo mokes?i? mok?tojo kodas nebuvo panaikintas prekį? tiekimo ar paslaug? teikimo, kuriais grindžiamas reikalavimo kaip beviltiškos skolos apskaitymas, momentu;
- g) valstyb?s mokes?i? ir muit? administratorius nepateik? apmokestinamajam asmeniui jokios informacijos apie tai, kad prekį? pirk?jas ar paslaugos gav?jas prekį? tiekimo ar paslaug? teikimo, kuriais grindžiamas reikalavimo kaip beviltiškos skolos apskaitymas, momentu išveng? savo mokestin? prievoli?;
- h) pra?jo ne mažiau kaip vieni metai nuo to laiko, kai su?jo atlygio už prekį? tiekim? ar paslaug? teikim?, kuriais grindžiamas reikalavimo kaip beviltiškos skolos apskaitymas, mok?jimo terminas; ir
- i) atlygis už prekį? tiekim? ar paslaug? teikim?, kuriais grindžiamas reikalavimo kaip beviltiškos skolos apskaitymas, nebuvo sumok?tas arba nebuvo atsiskaityta kitaip.“

2017 m. ?statymas Nr. CLI

16 Pagrindin?s bylos aplinkyb?ms taikomos redakcijos *Adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény* (2017 m. ?statymas Nr. CLI d?l mokes?i? administratoriaus organizavimo) 12 straipsnyje nustatyta:

„1. Jeigu šiame ?statyme nenumatyta kitaip, visos teis?s, kurios priklauso teisiniam pirmtakui, pereina apmokestinamojo asmens teisi? per?m?jui, kaip apibr?žta civilin?s teis?s normose, taip pat visos prievol?s, kuri? ne?vykdo teisi? per?m?jas, proporcingai turtui, gautam per?mus teises. Jei yra keli teisi? per?m?jai, jie vykdo teisinio pirmtako prievolės proporcingai turtui. Ne?vykdžius prievoli?, jie solidariai atsako už teisinio pirmtako skol?. Jei nesusitarta kitaip, jie turi teis? ? subsidijas proporcingai turtui.

2. Mokes?i? administratorius tikrina, ar teisi? per?m?jas atitinka teisinius reikalavimus už

laikotarpis iki teisios peršmimo, šskaitant teisinio pirmtako mokesi istorij, taip pat švertina teisinio pirmtako elges.

3. 1 ir 2 dali nuostatos taip pat taikomos tuo atveju, kai individualaus verslininko, kaip individualios šmonšs, veikla tšsiama.“

Pagrindinis byla ir prejudicinis klausimas

17 Ieškovs pagrindinis bylaje vykdo draudimo veiklą, už kuri pagal draudimo sutartį šsipareigoja apdraustiesiems išmokėti kompensacij, jeigu j klientai nesumoka atitinkamo skolinio reikalavimo. Kompensacijos dydis iš esmšs sudaro 90 % nesumokto reikalavimo, šskaitant PVM, vertšs. Pagal šią draudimo sutartį už šią kompensaciją ieškovei pagrindinis bylaje buvo perleista atitinkama skolinio reikalavimo vertšs dalis ir visos susijusios teisšs, iš pradži priklausiusios apdraustajam. Praktiškai ieškovei pagrindinis bylaje tenka anksiau apdraustįj š valstybšs išdš sumokto, tašiau j klientams perkelti ir j nesumokto PVM našta, susijusi su perleistos PVM sumos dalimi.

18 2019 m. gruodžio 31 d. ieškovs pagrindinis bylaje pateik mokesi administratoriui prašym gržinti PVM, susijus su beviltiškomis skolomis, kuri bendra suma – 225 855 154 Vengrijos forint (HUF) (maždaug 680 631 EUR) ir 128 240,44 EUR palkan (jos lygios 365-osioms vertšs, padidintos penkiais procentiniais punktais Vengrijos centrinio banko nustatyt bazin norm, taikytin pasibaigus terminui) arba paprastos centrinio banko palkan normos palkan.

19 Gršdama š prašymą ieškovs pagrindinis bylaje teig, kad jos po 2014 m. sausio 1 d. sumokt kompensacij, susijusi su galutinai beviltiškomis skolomis, kurias ji užtikrino, suma taip pat apm PVM sum. Remdamasi 2019 m. spalio 24 d. Teisingumo Teismo nutartimi *Porr Építési Kft.* (C-292/19, nepaskelbta Rink., EU:C:2019:901) ji patikslino, kad, pažeidžiant PVM direktyvos 90 straipsn, PVM šstatymo nuostatos neleido iki 2020 m. sausio 1 d. sumažinti PVM apmokestinamosios vertšs *a posteriori*, kai visiškai ar iš dalies nesumokamas atlygis už suteikt paslaug ar patiekt prek, net jei skola tapo galutinai beviltiška.

20 2020 m. sausio 29 d. sprendimu *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adó- és Vámigazgatósága* (Nacionalinio mokesi ir muit administratoriaus šiauršs Budapešto direkcija, Vengrija) (pirmojo lygio mokesi administratorius) atmet š prašym, motyvuodamas tuo, kad ieškovs pagrindinis bylaje nevykd sandori, kuriais buvo grindžiamos aptariamios beviltiškos skolos.

21 2020 m. balandžio 15 d. sprendimu atsakovs pagrindinis bylaje atmet ieškovšs pagrindinis bylaje skund dšl šio 2020 m. sausio 29 d. sprendimo ir j patvirtino. Šiuo klausimu ji nusprend, kad apmokestinamojo asmens pakeitimas pagal draudimo sutartį nra peršmimas pagal mokesi teis, nes esminšs šlygos, numatytos siekiant patenkinti prašym gržinti PVM, nebuvo švykdytos – ieškovs pagrindinis bylaje nebuvo apmokestinamasis asmuo atsižvelgiant š sandorius, dšl kuri ketino pasinaudoti teise š apmokestinamosios vertšs sumažinim ir iš to kylant PVM gržinim.

22 Ieškovs pagrindinis bylaje pateik *Fővárosi Törvényszék* (Sostinšs apygardos teismas, Vengrija), prašym priimti prejudicinį sprendim pateikusiam teisme, skund dšl šio 2020 m. balandžio 15 d. sprendimo, juo pirmiausia praš atlikti šio sprendimo teismin kontrol ir pakeisti j atgaline data. Jos teigimu, remiantis šio sprendimo 17 punkte nurodyta draudimo sutartimi, kaip apdraustįj teisios peršmja, ji turi teis š PVM, susijusio su aptariamomis beviltiškomis skolomis, gržinim. Ji taip pat turi šią teis pagal Sšjungos teis pagal mokesi neutralumo princip.

23 Atsakov? pagrindin?je byloje prašo atmesti š? ieškin?. Ji tvirtina, kad tiek pagal S?jungos teis?, tiek pagal Vengrijos teis?s aktus draudikas, kaip antai ieškov? pagrindin?je byloje, neturi teis?s pagal PVM direktyvos 90 straipsn? pasinaudoti apmokestinamosios vert?s sumažinimu, taikomu galutinio nesumok?jimo atveju. Atsakov?s pagrindin?je byloje teigimu, teis? pateikti prašym? gr?žinti PVM turi apmokestinamasis asmuo, kurio skola tapo galutinai beviltiška ir kuris sumok?jo š? mokes?. Ji pabr?žia, kad šiuo atveju mokes?i? teis?s subjektas yra ne ieškov? pagrindin?je byloje, o apdraustieji. Be to, atsakov? pagrindin?je byloje patikslina, kad ieškov? pagrindin?je byloje sumok?jo ne PVM, o pagal š? draudimo sutart? apdraust? sum?, tod?l, patenkinus jos prašym? gr?žinti PVM, tai lemt? nepagr?st? jo praturt?jim?.

24 D?l atitinkam? skol? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo, kad j? perleidimo ieškovei pagrindin?je byloje momentu šios skolos dar nebuvo laikomos beviltiškomis ir galutinai tokios tapo tik po šio perleidimo. Šis teismas taip pat patikslina, kad iki 2020 m. sausio 1 d. PVM ?statymas prieštaravo S?jungos teisei, nes pagal š? ?statym? buvo neleidžiama a *posteriori* sumažinti PVM apmokestinamosios vert?s, susijusios su tokiomis skolomis.

25 Min?tam teismui kyla klausimas d?l Vengrijos teis?s nuostat?, taikytin? jo nagrin?jamoje byloje, ir mokes?i? administratoriaus praktikos, kuri jomis grindžiama, atitiktis S?jungos teisei, Teisingumo Teismo jurisprudencijai ir proporcingumo, mokes?i? neutralumo ir veiksmingumo principams.

26 Šiomis aplinkyb?mis *F?városi Törvényszék* (Sostin?s apygardos teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tok? prejudicin? klausim?:

„Ar pagal proporcingumo, mokes?i? neutralumo ir veiksmingumo principus (vis? pirma atsižvelgiant ? tai, kad valstyb? nar? negali gauti didesnio PVM nei tas, kur? prekes tiek?s ar paslaugas teik?s asmuo faktiškai gavo už tok? tiekim? ar teikim?) ir išimt?, numatyt? PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies a punkte (konkre?iai kalbant, reikalavim? ši? veikl? laikyti vienu neapmokestinamu sandoriu, remiantis generalinio advokato išvados byloje *Swiss Re Germany Holding* (C?242/08, EU:C:2009:300) 35, 37 ir 53 punktuose išd?stytais principais), taip pat reikalavim? užtikrinti laisv? kapitalo ir paslaug? jud?jim? vidaus rinkoje yra draudžiama valstyb?s nar?s praktika, pagal kuri? PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje nustatytas apmokestinamosios vert?s sumažinimas galutinio nesumok?jimo atveju n?ra taikomas tada, kai vykdydamas komercin? reikalavim? draudimo veikl? draudikas apdraustajam kompensavo draudiminio ?vykio metu (apdraustojo kliento neatliktas mok?jimas) taikyt? apmokestinam?j? vert?, taip pat atitinkam? PVM, o tai reiškia, kad pagal draudimo sutart? reikalavimo teis? per?jo draudikui kartu su visomis su šiuo reikalavimu susijusiomis išieškojimo teis?mis, esant tokioms aplinkyb?ms:

- a) tuo metu, kai atitinkamos skolos tapo beviltiškos, pagal nacionalin?s teis?s aktus nebuvo galima niekaip sumažinti su beviltiška skola susijusios apmokestinamosios vert?s;
- b) paaišk?jus, kad šis draudimas neatitinka S?jungos teis?s, nacionalin?je pozityviojoje teis?je buvo nustatytas nuolatinis kategoriškas draudimas su beviltiška skola susijus? PVM gr?žinti pirminiam tiek?jui arba teik?jui (apdraustajam) tuo pagrindu, kad draudikas jam gr?žino šio PVM sum?; ir
- c) draudikas gali ?rodyti, kad jo reikalavimas skolininkui tapo galutinai beviltiškas? “

D?l prejudicinio klausimo

27 Pirma, pažym?tina, kad savo klausime prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas remiasi PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies a punktu, kuriame numatytas draudimo

sandori? neapmokestinimas. Šiuo atveju ieškov? pagrindin?je byloje prašo gr?žinti apmokestinam?j? asmen? sumok?t? PVM ne pagal ši? nuostat? d?l neapmokestinam?j? sandori?, o d?l apmokestinam?j? sandori?. Vadinasi, ši nuostata neturi reikšm?s sprendžiant gin?? pagrindin?je byloje.

28 Antra, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo SESV nuostatas d?l laisvo paslaug? ir kapitalo jud?jimo. Šiuo atveju reikia pažym?ti, kad pagrindin?je byloje visi elementai susij? tik su ta pa?ia valstybe nare, nes gin?as kilo tarp Vengrijos teritorijoje pagal Vengrijos teis? ?steigtos bendrov?s ir Vengrijos mokes?i? administratoriaus, t. y. Nacionalinio mokes?i? ir muit? administratoriaus skund? direkcijos.

29 Iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad SESV nuostatos d?l ?sisteigimo laisv?s, laisv?s teikti paslaugas ir laisvo kapitalo jud?jimo netaikomos situacijai, kurios visi elementai susij? tik su viena valstybe nare (2016 m. lapkri?io 15 d. Sprendimo *Ullens de Schooten*, C?268/15, EU:C:2016:874, 47 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

30 Vadinasi, nuostatos d?l laisvo paslaug? ir kapitalo jud?jimo netaikomos pagrindin?je byloje.

31 Tokiomis aplinkyb?mis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis ir proporcingumo, mokes?i? neutralumo ir veiksmingumo principai turi b?ti aiškinami taip, kad jais draudžiami valstyb?s nar?s teis?s aktai, pagal kuriuos šioje nuostatoje numatytas apmokestinamosios vert?s sumažinimas nesumok?jus atlygio netaikomas draudikui, kuris pagal prekybos skol? draudimo sutart? vienam iš savo apdraust? klient? kaip kompensacij? už skolos nesumok?jim? sumoka dal? atitinkamo apmokestinamojo sandorio apmokestinamosios vert?s, ?skaitant PVM, nors pagal ši? sutart? ši skolos dalis ir visos su ja susijusios teis?s buvo perleistos šiam draudikui.

32 Primintina, kad PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje numatyti anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmok?jimo atvejai arba kai kaina sumažinama ?vykdžius sandor?, už kur? sumok?tas PVM. Ši nuostata ?pareigoja valstybes nares sumažinti apmokestinam?j? vert? ir apmokestinamojo asmens mok?tin? PVM kiekvien? kart?, kai po sandorio sudarymo apmokestinamasis asmuo negauna dalies ar viso sutarto apmok?jimo. Šioje nuostatoje ?tvirtintas pagrindinis šios direktyvos principas, mokes?i? neutralumo principas, pagal kur? apmokestinam?j? vert? sudaro faktiškai gautas atlygis ir d?l kurio mokes?i? administratorius negali gauti didesn?s PVM sumos nei ta, kuri? gavo apmokestinamasis asmuo (2021 m. kovo 3 d. Nutarties FGSZ, C?507/20, EU:C:2021:157, 18 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

33 Atsižvelgiant ? PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalies formuluot? ir mokes?i? neutralumo princip?, svarbu, kad formalumai, kuriuos apmokestinamasis asmuo turi ?vykdyti mokes?i? institucijoms, kad gal?t? pasinaudoti teise sumažinti PVM apmokestinam?j? vert?, b?t? apriboti formalum?, kurie leidžia pagr?sti, kad sudarius sandor? nebus gautas visas atlygis ar jo dalis (šiuo klausimu žr. 2021 m. kovo 3 d. Nutarties FGSZ, C?507/20, EU:C:2021:157, 19 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

34 Pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalį visos ar dalies sandorio kainos nesumokėjimo atveju valstybės narės leidžiama nukrypti nuo šios direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje nustatytos taisyklės. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nusprendė, kad galimybė nukrypti nesuteikia valstybės narės teisės paprasčiausiai neleisti sumažinti PVM apmokestinamosios vertės nesumokėjimo atveju. Minėta galimybė nukrypti siekiama tik leisti valstybės narės išspręsti neaiškumą, susijusį su sąskaitos faktūros nesumokėjimu ar jos galutiniu pobūdžiu, ir ja neregamentuojamas klausimas, ar apmokestinamoji vertė gali būti nesumažinta nesumokėjimo atveju (šiuo klausimu žr. 2021 m. kovo 3 d. Nutarties FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, 20 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

35 Taigi pripažinus valstybių narių galimybę visos ar dalies sandorio kainos nesumokėjimo atveju netaikyti PVM apmokestinamosios vertės sumažinimo būtų pažeistas PVM neutralumo principas, kuris reiškia, kad žmonėms, kaip mokesčių rinkėjų valstybės naudai, iš esmės turi būti atleidžiama nuo vykdant veiklą mokėtino ar sumokėto mokesčio naštos, jei pati žmonėms ekonominė veikla apmokestinama PVM (žr. 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimo *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, 23 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

36 Nagrinėjamo atveju reikia patikrinti, ar tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, skolinių reikalavimų nesumokėjimas patenka į PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalies taikymo sritį.

37 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktus PVM apmokestinamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

38 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nusprendė, kad sandoriu „už atlygą“ laikomas sandoris, tik kai egzistuoja tiesioginis ryšys tarp prekių tiekimo ar paslaugų teikimo ir apmokestinamojo asmens realiai gauto atlygio (šiuo klausimu žr. 2019 m. liepos 3 d. Sprendimo *UniCredit Leasing*, C-242/18, EU:C:2019:558, 69 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, jog tam, kad prekių tiekimas arba paslaugų teikimas galėtų būti laikomas „atlygiu už atlygą“, nebūtina, kad atlygis už šį tiekimą arba teikimą būtų gautas tiesiogiai iš gavėjo, jis taip pat gali būti gautas iš trečiojo asmens (šiuo klausimu žr. 2014 m. kovo 27 d. Sprendimo *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, 34 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Iš šios jurisprudencijos matyti, kad šio kvalifikavimo tikslais lemiamas veiksnys yra tai, ar atlygis iš tikrųjų buvo sumokėtas.

39 Šiuo atveju ieškovų pagrindinėje byloje sumokėto apmokestinamiesiems klientams kompensacijų, lygių 90 % nagrinėjamo skolinių reikalavimų sumos, skaitant PVM.

40 Šiomis aplinkybėmis atrodo, kad dalį skolų, kurias ieškovų pagrindinėje byloje kompensavo, apmokestinamieji klientai iš tikrųjų suprato kaip atlygą už nagrinėjamus apmokestinamuosius sandorius, todėl negalima laikyti, kad buvo „nesumokėjimo“ atvejis, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį.

41 Darytina išvada, kad ši reikalavimų dalis, net jeigu buvo gauta kaip kompensacija, negali suteikti jokios teisės apmokestinamiesiems klientams sumažinti PVM apmokestinamąją vertę.

42 Be to, negalima manyti, kad, atsižvelgiant į Sąjungos teisę PVM srityje ir neatsižvelgiant į nacionalinę teisę, kurios gali reglamentuoti skolinių reikalavimų perleidimą pagal civilinę teisę, draudikas, kaip antai ieškovų pagrindinėje byloje, galėtų būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu, turinčiu teisę, kiek tai susiję su reikalavimų dalimi, už kurią buvo atlyginta ir kuri buvo perleista, sumažinti PVM apmokestinamąją vertę pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį.

43 Iš tiesų pripažinus šiam draudikui tokį statusą būtų pažeistas mokesčių neutralumo principas, nes mokesčių administratoriui sumokėtas PVM nėra tiksliai proporcingas kainai, kuri faktiškai gavo apmokestinamieji klientai, sudarė nagrinėjamus apmokestinamuosius sandorius.

44 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti: PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis ir mokesčių neutralumo principas turi būti aiškinami taip, kad jais nedraudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos šioje nuostatoje numatytas apmokestinamosios vertės sumažinimas nesumokėjus atlygio netaikomas draudikui, kuris pagal prekybos skolą draudimo sutartį vienam iš savo apdraustų klientų kaip kompensaciją už skolos nesumokėjimą sumoka dalį atitinkamo apmokestinamojo sandorio apmokestinamosios vertės, įskaitant PVM, nors pagal šią sutartį ši skolos dalis ir visos su ja susijusios teisės buvo perleistos šiam draudikui.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES, 90 straipsnio 1 dalis, taip pat mokesčių neutralumo principas

turi būti aiškinami taip:

jais nedraudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos šioje nuostatoje numatytas apmokestinamosios vertės sumažinimas nesumokėjus atlygio netaikomas draudikui, kuris pagal prekybos skolą draudimo sutartį vienam iš savo apdraustų klientų kaip kompensaciją už skolos nesumokėjimą sumoka dalį atitinkamo apmokestinamojo sandorio apmokestinamosios vertės, įskaitant pridėtinės vertės mokestį, nors pagal šią sutartį ši skolos dalis ir visos su ja susijusios teisės buvo perleistos šiam draudikui.

Parašai.

* Proceso kalba: vengrų.