

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

9. veebruar 2023(*)

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 90 – Maksustatav väärtus – Vähendamine – Kindlustusandja, kes maksab kindlustatud isikule hüvitist tasumata jäetud nõuete eest, mis sisaldavad käibemaksu – Riigisisese õigusnormid, mis ei luba sellel kindlustusandjal kui õigusjärglasel maksustatavat väärtust vähendada – Neutraalse maksustamise põhimõte – Tõhususe põhimõte

Kohtuasjas C-482/21,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Fővárosi Törvényszéki (Pealinna Budapesti kohus, Ungari) 29. juuni 2021. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saab Euroopa Kohtusse 5. augustil 2021, menetluses

Euler Hermes SA Magyarországi Fióktelepe

versus

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: koja president M. Safjan, kohtunikud N. Jääskinen ja M. Gavalec (ettekandja),

kohtujurist: T. Župeta,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Euler Hermes SA Magyarországi Fióktelepe, esindajad: ügyvédek T. Fehér ja P. Jalsovszky,
- Ungari valitsus, esindajad: M. Z. Fehér ja K. Szíjjártó,
- Portugali valitsus, esindajad: P. Barros da Costa, R. Campos Laires, S. Jaulino ja J. Ramos,
- Euroopa Komisjon, esindajad: A. Sipos ja V. Uher,

arvestades pärast kohtujuristi ära kuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis

käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), mida on muudetud nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL (ELT 2010, L 189, lk 1) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 90 ning proportsionaalsuse, neutraalse maksustamise ja tõhususe põhimõtte tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Ungari õiguse alusel asutatud äriühingu Euler Hermes SA Magyarországi Fióktelepe ja Nemzeti Adó és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (maksu? ja tolliameti vaiete direktoraat, Ungari) vahelises kohtuvaidluses käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamise taotluse üle.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktides a ja c on sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

a) kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]

c) teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“.

4 Direktiivi artikli 9 lõike 1 esimeses lõigus on sätestatud:

„Maksukohustuslane“ on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.“

5 Direktiivi artikkel 63 on sõnastatud järgmiselt:

„Maksustatav teokoosseis tekib ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest.“

6 Direktiivi artikkel 66 on sõnastatud järgmiselt:

„Erandina artiklitest 63, 64 ja 65 võivad liikmesriigid ette näha, et teatavate tehingute või teatavat liiki maksukohustuslaste puhul muutub käibemaks sissenõutavaks:

a) hiljemalt arve väljastamisel;

b) hiljemalt tasu kättesaamisel;

c) kui arvet ei väljastata või väljastatakse hiljem, kindlaksmääratud aja jooksul, kuid mitte hiljem kui liikmesriikide poolt arvete esitamiseks artikli 222 teise lõigu kohaselt kehtestatud tähtaja möödumisel või kui liikmesriik ei ole sellist tähtaega kehtestanud, siis kindlaksmääratud aja jooksul alates maksustatava teokoosseisu tekkimise kuupäevast.

Esimeses lõigus sätestatud erandit ei kohaldata siiski selliste teenuste osutamise suhtes, mille eest vastavalt artiklile 196 peab käibemaksu tasuma teenuse saaja, ning artiklis 67 nimetatud kaubatarnete või kaupade üleviimise suhtes.“

7 Käibemaksudirektiivi artiklis 73 on ette nähtud:

„Artiklites 74–77 nimetatata kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused.“

8 Direktiivi artiklis 90 on sätestatud:

„1. Tühistamise, taganemise, ülesütlemise või osalise või täieliku mittetasumise korral või juhul, kui hinda alandatakse pärast tarne toimumist, vähendatakse maksustatavat väärtust sellele vastavalt ning liikmesriikide poolt kindlaksmääratud tingimustel.

2. Täieliku või osalise mittetasumise korral võivad liikmesriigid lõikest 1 erandi teha.“

9 Direktiivi artikli 135 lõike 1 punkt a on sõnastatud järgmiselt:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

a) kindlustus? ja edasikindlustustehingud, sealhulgas nendega seotud teenused, mida osutavad kindlustusmaaklerid ja kindlustusagendid“.

10 Direktiivi artikli 250 lõikes 1 on ette nähtud:

„Iga maksukohustuslane peab esitama käibedeklaratsiooni, kus on ära toodud kogu sissenõutavaks muutunud maksu ning tehtavate mahaarvamiste arvutamiseks vajalik teave, sealhulgas nimetatud maksu ja mahaarvamistega seotud tehingute koguväärtus ning maksuvabade tehingute summa, ulatuses, mis on vajalik maksubaasi kindlaksmääramiseks.“

Ungari õigus

2017. aasta CL seadus

11 2017. aasta CL seaduse maksukorralduse kohta (adózási rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény) põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis on §-s 196 sätestatud:

„1. Kui Alkotmánybíróság [(Ungari konstitutsioonikohus)], Kúria [(Ungari kõrgeim kohus)] või Euroopa Liidu Kohus leiavad tagasiulatuvalt alates otsuse avaldamise kuupäevast, et maksukohustust loov õigusnorm on vastuolus põhiseadusega või Euroopa Liidu siduva õigusaktiga või muu õigusnormiga, kui tegemist on kohaliku omavalitsuse määrusega, ning sellest kohtu otsusest tekib maksukohustuslasele käesoleva paragrahvi sätete alusel õigus tagastusele, teeb esimese astme maksuhaldur maksukohustuslase taotlusel tagastuse asjaomases otsuses näidatud korras vastavalt käesoleva paragrahvi sätetele.

[...]

3. Taotluses tuleb lisaks andmetele, mis võimaldavad maksuhalduril maksukohustuslase isikusamasust tuvastada, välja tuua taotluse esitamise kuupäevaks tasutud maks, mille tagastamist taotleatakse, ja täitedokument, mille alusel seda maksu maksti; samuti tuleb taotluses viidata Alkotmánybírósági [(konstitutsioonikohus)], Kúria [(kõrgeim kohus)] või Euroopa Kohtu otsusele [...] ning taotlusele tuleb lisada deklaratsioon, mille kohaselt:

a) maksukohustuslase selle maksu tasumise kohustus, mille tagastamist taotleb, ei ole taotluse esitamise kuupäevaks läinud üle teisele isikule;

b) maksukohustuslasele ega ühelegi teisele isikule ei ole maksu tagastatud enne taotluse

esitamist haldus? või kohtumenetluse alusel ning ühtegi sellist menetlust ei ole taotluse esitamise ajal pooleli, välja arvatud juhul, kui maksumaksja tõendab maksuhaldurile 90 päeva jooksul pärast taotluse esitamist, et menetlus on lõpetatud.

4. Kui muud lõike 3 punktides a ja b sätestatud tingimused ei ole täidetud, jätab maksuhaldur taotluse otsusega rahuldamata. Seoses täitedokumendi sisuga ei tee maksuhaldur ühtegi täitetoimingut taotluse esitamise ja menetluse lõpliku lõpetamise vahelisel ajal, ja kui on tehtud tagasimakset määrav otsus, siis pärast selle lõplikku jõustumist – kuni otsuse lõpliku tühistamise või kehtetuks tunnistamiseni.“

Käibemaksuseadus

12 2007. aasta CXXVII seaduse käibemaksu kohta (általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény) põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „käibemaksuseadus“) on § 5 lõikes 1 ette nähtud:

„Käibemaksuga maksustamisel on „maksukohustuslane“ iga õigusvõimeline isik või üksus, kes teostab oma nime all majandustegevust, olenemata selle teostamise kohast, eesmärgist ja tulemusest. [...]“

13 Selle seaduse § 55 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Maksu tasumise kohustus tekib maksustatava tehingu toimumise hetkel (edaspidi „teingu toimumine“).

2. Eespool lõikes 1 ette nähtud õiguslikud tagajärjed tekivad ka juhul, kui tehingu toimumata jäämisest hoolimata väljastatakse arve. Need tekivad maksukohustuslase suhtes, kes on arvele märgitud kui kauba tarnija või teenuse osutaja, välja arvatud juhul, kui ta veenvalt tõendab, et

a) arve väljastamisest hoolimata ei ole tehingut toimunud või et

b) tehing toimus, kuid selle tegi kolmas isik,

ja et samal ajal astus ta kohe vajalikud sammud väljastatud arve tühistamiseks või et – juhul, kui arve on koostatud tema nimele, kuid kolmanda isiku poolt – ta teatas viivitamata arvele märgitud isikule või asutusele kui kauba soetajale või teenuse saajale käesoleva lõike punktides a või b nimetatud olukorra tekkimisest.“

14 Nimetatud seaduse § 56 on sõnastatud järgmiselt:

„Tasumisele kuuluv maks määratakse kindlaks tehingu toimumise hetkel, välja arvatud juhul, kui seaduses on sätestatud teisiti.“

15 Sama seaduse § 77 lõikes 7 on sätestatud:

„Arvestades eelkõige põhimõtet, mille kohaselt õigusi tuleb teostada vastavalt nende otstarbele, võib maksustatavat väärtust hiljem vähendada summas, mis maksu sisaldamata hõlmab kogu tasu või osa sellest, mis kantakse raamatupidamisarvestusse lootusetuks tunnistatud nõudena, kui järgmised tingimused on kumulatiivselt täidetud:

a) maksukohustuslane ja kauba ostja või teenuse saaja on sõltumatud isikud;

- b) maksukohustuslane teavitab lõike 8 kohaselt enne kirjalikult kauba ostjat või teenuse saajat, välja arvatud juhul, kui kauba ostja või teenuse saaja on lakanud olemast ja tal ei ole õigusjärglast;
- c) lootusetuks tunnistatud nõuet puudutava deklaratsiooni esitamise ajal ei toimu maksukohustuslase suhtes pankroti?, likvideerimis? ega sundlikvideerimise menetlust;
- d) lootusetuks tunnistatud nõude raamatupidamisarvestusse kandmise aluseks olevate kaupade tarnimise või teenuste osutamise ajal ei toimu kauba ostja või teenuse saaja suhtes pankroti?, likvideerimis? ega sundlikvideerimise menetlust;
- e) nõude lootusetuks tunnistatud nõudena raamatupidamisarvestusse kandmise aluseks olevate kaupade tarnimise või teenuste osutamise ajal või sellele eelneval aastal ei ole kauba ostjat ega teenuse saajat kantud nende isikute andmebaasi, kellel on suures summas maksumäära erinevus või suur maksuvõlg, millega saab tutvuda maksuhalduri veebisaidil;
- f) nõude lootusetuks tunnistatud nõudena raamatupidamisarvestusse kandmise aluseks olevate kaupade tarnimise või teenuste osutamise ajaks ei ole kauba ostja või teenuse saaja maksukohustuslasena registreerimise number kehtetuks tunnistatud;
- g) riigi maksu? ja tolliamet ei ole andnud maksumaksjale mingit teavet selle kohta, et kauba ostja või teenuse saaja hoiab nõude lootusetuks tunnistatud nõudena raamatupidamisarvestusse kandmise aluseks olevate kaupade tarnimise või teenuste osutamise ajal oma maksukohustuste täitmisest kõrvale;
- h) vähemalt üks aasta on möödunud ajast, mil nõude lootusetuks tunnistatud nõudena raamatupidamisarvestusse kandmise aluseks olevate kaupade tarnimise või teenuste osutamise eest makstav tasu muutus sissenõutavaks, ja
- i) nõude lootusetuks tunnistatud nõudena raamatupidamisarvestusse kandmise aluseks olevate kaupade tarnimise või teenuste osutamise eest ei ole tasu makstud ega muul viisil üle kantud.“

2017. aasta CLI seadus

16 2017. aasta CLI seaduse maksumenetluse kohta (adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény) põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis on §-s 12 ette nähtud:

„1. Kui käesolevas seaduses ei ole sätestatud teisiti, lähevad kõik õigused, mis kuuluvad maksukohustuslase õiguseellasele, üle tema õigusjärglasele tsiviilõiguse normide tähenduses, samuti nagu talle lähevad üle kõik kohustused, mida õiguseellane ei ole täitnud, proportsionaalselt õiguste üleminekul saadud varaga. Kui õigusjärglasi on mitu, täidavad nad õiguseellase kohustusi proportsionaalselt varaga. Tehingu toimumata jäämise korral vastutavad nad õiguseellase võla tasumise eest solidaarselt. Neil on õigus saada toetusi proportsionaalselt varaga, kui ei ole kokku lepitud teisiti.

2. Maksuhaldur kontrollib, kas õigusjärglane vastab seaduses sätestatud tingimustele, mis puudutavad õiguste üleminekule eelnenud ajavahemikke, sealhulgas õiguseellase maksuõiguslikku tausta, hinnates ka õiguseellase käitumist.

3. Lõikeid 1 ja 2 kohaldatakse ka juhul, kui füüsilisest isikust ettevõtja jätkab oma tegevust ühe osanikuga äriühingu vormis.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

17 Põhikohtuasja kaebaja tegeleb kindlustustegevusega, mille raames ta võtab endale kindlustuslepingu alusel kohustuse maksta kindlustatud isikule hüvitist juhul, kui tema klient jätab teatava nõude tasumata. Hüvitise määr on üldjuhul 90% tasumata nõude väärtusest koos käibemaksuga. Kindlustuslepingu kohaselt lähevad selle hüvitise maksmisega nõude väärtusele vastav osa ja kõik sellega seotud õigused, mis algul kuulusid kindlustatud isikule, üle põhikohtuasja kaebajale. Praktikast jääb üleantud käibemaksusumma osas põhikohtuasja kaebaja kanda käibemaksukohustus summas, mille kindlustatud isikud on varem riigikassasse tasunud, kuid mille nad on edasi kandnud oma klientidele ja mida viimased ei ole tasunud.

18 Põhikohtuasja kaebaja esitas 31. detsembril 2019 maksuhaldurile taotluse käibemaksu tagastamiseks seoses lootusetuks tunnistatud nõuetega kokku 225 855 154 Ungari forintit (HUF) (ligikaudu 680 631 eurot) ja 128 240,44 euro suuruses summas, millele lisandub Ungari keskpanga baasintressimääradele vastav viivis koodiga 365 väärtusest, mida on suurendatud 5 protsendipunkti võrra ja mis kehtis tähtaja lõppemise ajal, või viivis selle lihtbaasintressi alusel.

19 Taotluse põhjenduseks väitis põhikohtuasja kaebaja, et nende hüvitiste summa, mida ta pärast 1. jaanuari 2014 maksis lootusetuks tunnistatud nõuete eest, mille ta oli kindlustanud, sisaldas ka käibemaksusummat. Ta täpsustas, viidates Euroopa Kohtu 24. oktoobri 2019. aasta kohtumäärusele *Porr Építési Kft. (C-292/19)*, ei avaldata, *EU:C:2019:901*), et vastuolus käibemaksudirektiivi artikliga 90 ei võimaldanud käibemaksuseaduse sätteid enne 1. jaanuari 2020 käibemaksuga maksustatava väärtuse tagantjärele vähendamist juhul, kui osutatud teenuse või tarnitud kauba eest saadud tasu on jäetud täielikult või osaliselt tasumata, isegi kui nõue on lõplikult lootusetuks tunnistatud.

20 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adó- és Vámigazgatósága (Ungari maksu- ja tolliameti Põhja-Budapesti direktoraat) (esimese astme maksuhaldur) jättis selle taotluse 29. jaanuari 2020. aasta otsusega rahuldamata põhjendusel, et põhikohtuasja kaebaja ei olnud teinud tehinguid, mis olid vaidlusaluste lootusetuks tunnistatud nõuete aluseks.

21 Põhikohtuasja vastustaja jättis 15. aprilli 2020. aasta otsusega rahuldamata vaide, mille põhikohtuasja kaebaja oli esitanud 29. jaanuari 2020. aasta otsuse peale, ja jättis selle otsuse muutmata. Ta leidis sellega seoses, et kindlustuslepingust tulenev maksukohustuslase vahetamine ei kujuta endast õigusjärglust maksuõiguse tähenduses, sest käibemaksu tagastamise taotluse rahuldamiseks ette nähtud sisulised tingimused ei ole täidetud, kuna põhikohtuasja kaebaja ei olnud maksukohustuslane tehingute osas, millega seoses ta kavatses kasutada õigust maksustatava väärtuse vähendamisele ja sellest tulenevale käibemaksu tagastamisele.

22 Põhikohtuasja kaebaja esitas 15. aprilli 2020. aasta otsuse peale Fővárosi Törvényszékile (Pealinna Budapesti kohus, Ungari) ehk eelotsusetaotluse esitanud kohtule kaebuse, millega ta palub esimese võimalusena selle otsuse kohtulikku kontrolli ja muutmist tagasiulatuva jõuga. Ta leiab, et vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktis 17 viidatud kindlustuslepingule on tal kindlustusvõtjate õigusjärglasena õigus saada tagasi vaidlusaluste lootusetuks tunnistatud nõuetega seotud käibemaks. See õigus on tal ka liidu õiguse alusel vastavalt neutraalse maksustamise põhimõttele.

23 Põhikohtuasja vastustaja palub jätta kaebus rahuldamata. Ta väidab, et ei liidu ega Ungari õigusnormide kohaselt ei ole niisugusel kindlustusandjal nagu põhikohtuasja kaebaja käibemaksudirektiivi artikli 90 alusel õigust maksustatava väärtuse vähendamisele lõpliku tasumata jätmise korral. Põhikohtuasja vastustaja sõnul on käibemaksu tagastamise taotluse esitamise õigus maksukohustuslasel, kelle nõue on lõplikult lootusetuks tunnistatud ja kes on selle maksu tasunud. Ta rõhutab, et käesoleval juhul ei ole maksuõiguse subjekt mitte põhikohtuasja kaebaja, vaid tema kindlustatud isikud. Lisaks täpsustab põhikohtuasja vastustaja, et

põhikohtuasja kaebaja ei tasunud mitte käibemaksu, vaid kindlustuslepingu alusel kindlustatud summat, mistõttu juhul, kui ta rahuldaks tema käibemaksu tagastamise taotluse, tooks see kaasa tema alusetu rikastumise.

24 Asjaomaste nõuete kohta märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et põhikohtuasja kaebajale üleandmise hetkel ei olnud neid nõudeid veel lootusetuks tunnistatud ja need muutusid lõplikult lootusetuteks alles pärast üleandmist. See kohus täpsustab ka, et kuni 1. jaanuarini 2020 oli käibemaksuseadus liidu õigusega vastuolus, kuna see seadus ei võimaldanud selliste nõuete puhul käibemaksuga maksustatavat väärtust tagantjärele vähendada.

25 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on tekkinud küsimus, kas tema menetluses olevas vaidluses kohaldatavad Ungari õigusnormid ja neil põhinev maksuhalduri praktika on kooskõlas liidu õigusega, Euroopa Kohtu praktikaga ning proportsionaalsuse, neutraalse maksustamise ja tõhususe põhimõttega.

26 Neil asjaoludel otsustas Fővárosi Törvényszék (Pealinna Budapesti kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas proportsionaalsuse, neutraalse maksustamise ja tõhususe aluspõhimõttega on vastuolus liikmesriigi praktika – mille kohaselt käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 1 sätestatud maksustatava väärtuse vähendamine, mida tuleb kohaldada lõplikult tasumata jätmise korral, ei ole kohaldatav kindlustusandja puhul, kes on oma äritegevuses krediidikindlustuse alal maksnud kindlustatud isikule hüvitist maksustatava väärtuse eest ja ka vastava käibemaksu eest riski realiseerumise (s.o kui kindlustatud isiku klient jätab tasumata) hetkel, mis tähendab, et kindlustuslepingu alusel on nõue koos kõikide selle juurde kuuluvate täitmiseõigustega loovutatud kindlustusandjale –, arvestades eelkõige, et liikmesriik ei või koguda käibemaksu suuremas summas kui summa, mida nõudis tegelikult kauba tarninud või teenust osutanud isik selle tarne või teenuse osutamise pealt, ja arvestades käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis a ette nähtud maksuvabastust – eelkõige seoses nõudega käsitada seda tegevust ühe maksuvaba tehinguna, lähtudes kohtujurist [Mengozi] ettepaneku kohtuasjas Swiss Re (C-242/08, EU:C:2009:300) punktides 35, 37 ja 53 sedastatud põhimõtetest, ning nõudega tagada kapitali ja teenuste vaba liikumine siseturul, kui esinevad järgmised asjaolud:

a) sel ajal, kui kõnealused nõuded muutusid lootusetuteks, ei võimaldanud riigisisised õigusnormid lootusetu nõude korral mitte kuidagi maksustatavat väärtust vähendada;

b) alates sellest, kui ilmnes, et see keeld on [liidu] õigusega vastuolus, on liikmesriigi positiivses õiguses järjekindlalt kategooriliselt välistatud lootusetu nõude pealt tasutud käibemaksu tagastamine algse tarne tegijale (kindlustatu) seetõttu, et kindlustusandja on talle selle käibemaksusumma tagasi maksnud, ja

c) kindlustusandja saab tõendada, et tema nõue võlgniku vastu on muutunud lõplikult lootusetuks?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

27 Sissejuhatuseks tuleb esiteks märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab oma küsimuses käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktile a, mis näeb ette kindlustustehingute maksuvabastuse. Ent käesoleval juhul ei taotle põhikohtuasja kaebaja maksukohustuslaste tasutud käibemaksu tagastamist mitte selle sätte alusel maksust vabastatud kindlustustehingute, vaid maksustatavate tehingute raames. Järelikult ei oma nimetatud sätte põhikohtuasja lahendamisel tähtsust.

28 Teiseks viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus EL toimimise lepingu sätetele, mis käsitlevad teenuste ja kapitali vaba liikumist. Käesoleval juhul tuleb esile tuua, et põhikohtuasja iseloomustavad asjaolud paiknevad kõik ühes ja samas liikmesriigis, kuna selle pooled on Ungari õiguse alusel Ungari territooriumil asutatud äriühing ja Ungari maksuhaldur, nimelt riigi maksu? ja tolliameti vaiete direktoraat.

29 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb aga, et EL toimimise lepingu sätted, mis reguleerivad asutamisevabadust, teenuste osutamise vabadust ja kapitali vaba liikumist, ei ole kohaldatavad olukorras, mille kõik asjaolud on üheainsa liikmesriigi sisesed (15. novembri 2016. aasta kohtuotsus Ullens de Schooten, C-268/15, EU:C:2016:874, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).

30 Järelikult ei ole teenuste ja kapitali vaba liikumist käsitlevad EL toimimise lepingu sätted põhikohtuasjas kohaldatavad.

31 Neil asjaoludel tuleb asuda seisukohale, et eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega sisuliselt selgitust, kas käibemaksudirektiivi artikli 90 lõiget 1 ning proportsionaalsuse, neutraalse maksustamise ja tõhususe põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt ei kohaldata tasu maksmata jätmise korral selles sättes ette nähtud maksustatava väärtuse vähendamist kindlustusandja suhtes, kes kindlustuslepingu alusel, mis hõlmab nõudeid klientide vastu, maksab oma kindlustatud kliendile nõude tasumata jätmise tõttu hüvitisena osa maksustatava tehingu maksustatavast väärtusest, mis sisaldab käibemaksu, samas kui selle lepingu kohaselt on see osa nõudest ja kõik sellega seotud õigused loovutatud kindlustusandjale.

32 Esiteks tuleb korrata, et käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 1 on silmas peetud tühistamise, taganemise, ülesütlemise või osalise või täieliku tasumata jätmise juhtumeid või seda, kui hinda alandatakse pärast tarne – mille pealt käibemaksu tasutakse – toimumist. See säte kohustab liikmesriike vähendama maksustatavat väärtust ja seega maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluvat käibemaksusummat iga kord, kui maksukohustuslane ei saa pärast tehingu tegemist tasu osaliselt või täielikult kätte. See säte on käibemaksudirektiivi aluspõhimõtteks oleva neutraalse maksustamise põhimõtte väljendus, mille kohaselt koosneb maksustatav väärtus tegelikult saadud tasust ning millest tuleneb, et maksuhaldur ei saa käibemaksuna koguda suuremat summat kui see, mille maksukohustuslane on saanud (3. märtsi 2021. aasta kohtumäärus FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, punkt 18 ja seal viidatud kohtupraktika).

33 Arvestades käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 1 sõnastust ja neutraalse maksustamise põhimõtet, on oluline, et formaalsused, mida maksukohustuslastel tuleb täita selleks, et kasutada maksuhalduri ees õigust vähendada käibemaksuga maksustatavat väärtust, piirduksid nendega, mis võimaldavad põhjendada seda, et pärast tehingu tegemist jääb selle eest tasu osaliselt või tervikuna lõplikult saamata (vt selle kohta 3. märtsi 2021. aasta kohtumäärus FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika).

34 Teiseks lubab käibemaksudirektiivi artikli 90 lõige 2 liikmesriikidel tehingu hinna täieliku või osalise tasumata jätmise korral teha erandi selle direktiivi artikli 90 lõikes 1 sätestatud reeglist. Euroopa Kohus on seoses sellega leidnud, et erandi tegemise õigus ei luba liikmesriikidel lihtsalt välistada käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamist, kui tasu on jäetud maksmata. Selle võimaluse eesmärk on üksnes võimaldada liikmesriikidel kõrvaldada ebakindlust, mis on seotud arve tasumata jätmise või selle lõpliku laadiga, kuid see ei reguleeri küsimust, kas maksustatavat väärtust võib tasumata jätmise korral mitte vähendada (vt selle kohta 3. märtsi 2021. aasta kohtumäärus FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika).

35 Kui mõõnda, et liikmesriigid võivad tehingu hinna täieliku või osalise tasumata jätmise korral käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamise täielikult välistada, siis läheb see vastuollu käibemaksuga neutraalse maksustamise põhimõttega, millest tuleneb eelkõige, et ettevõtja riigi maksukogujana peab olema kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastatud, kui tegevus ise on käibemaksuga maksustatav (vt selle kohta 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

36 Käesoleval juhul tuleb kontrollida, kas niisugustel asjaoludel nagu põhikohtuasjas kuulub nõuete tasumata jätmine käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 1 kohaldamisalasse.

37 Sellega seoses tuleb korrata, et selle direktiivi artikli 2 lõike 1 punktide a ja c kohaselt maksustatakse käibemaksuga kaubatarne ja teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

38 Selle kohta on Euroopa Kohus leidnud, et kvalifitseerimine tehinguks „tasu eest“ eeldab otsese seose esinemist kaubatarne või teenuse osutamise ja maksukohustuslase poolt tegelikult saadud tasu vahel (vt selle kohta 3. juuli 2019. aasta kohtuotsus UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, punkt 69 ja seal viidatud kohtupraktika). Euroopa Kohus on samuti selgitanud, et selleks, et kaubatarne või teenuse osutamist saaks pidada „tasu eest“ tehtud tehinguks, ei ole vaja, et tasu kaubatarne või teenuse osutamise eest oleks saadud otse selle saajalt, vaid tasu võib olla saadud ka kolmandalt isikult (vt selle kohta 27. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika). Sellest kohtupraktikast nähtub, et kvalifitseerimise seisukohast on määrav asjaolu see, et tasu on tegelikult makstud.

39 Käesoleval juhul maksis põhikohtuasja kaebaja maksukohustuslasest klientidele hüvitist, mis vastab 90%-le kõnealuste nõuete summast koos käibemaksuga.

40 Selles kontekstis ilmneb, et maksukohustuslasest kliendid tajusid nõude seda osa, mille põhikohtuasja kaebaja hüvitas, vastutasuna vaidlusaluste maksustatavate tehingute eest, mistõttu ei saa nõuet pidada „mittetasutuks“ käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 1 tähenduses.

41 Siit järeldub, et nõude see osa, isegi kui see on saadud hüvitisena, ei saa anda maksukohustuslasest kliendile mingit õigust käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamisele.

42 Lisaks ei saa asuda seisukohale, et liidu käibemaksuõiguse seisukohast ja sõltumatult riigisisestest õigusnormidest, mis võivad reguleerida tsiviilõiguslikku nõude võõrandamist, võiks sellist kindlustusandjat nagu põhikohtuasja kaebaja pidada maksukohustuslaseks, kellel on õigus käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamisele käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 1 alusel seoses nõude selle osaga, mis on hüvitatud ja loovutatud.

43 Sellise kindlustusandja niisuguse õiguse tunnustamine tähendaks nimelt neutraalse maksustamise põhimõtte eiramist, kuna maksuhaldurile tasutud käibemaks ei ole täpselt proportsionaalne hinnaga, mille tegelikult said maksukohustuslasest kliendid, kes vaidlusaluseid maksustatavaid tehinguid tegid.

44 Eeltoodut arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 90 lõiget 1 ja neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt ei kohaldata tasu maksmata jätmise korral selles sättes ette nähtud maksustatava väärtuse vähendamist kindlustusandja suhtes, kes kindlustuslepingu alusel, mis hõlmab nõudeid klientide vastu, maksab kindlustatud isikule nõude tasumata jätmise tõttu hüvitisena osa maksustatava tehingu maksustatavast väärtusest, mis sisaldab käibemaksu,

samas kui selle lepingu kohaselt on see osa nõudest ja kõik sellega seotud õigused loovutatud kindlustusandjale.

Kohtukulud

45 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kaheksas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, mida on muudetud nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL, artikli 90 lõiget 1 ja neutraalse maksustamise põhimõtet

tuleb tõlgendada nii, et

nendega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt ei kohaldata tasu maksmata jätmise korral selles sättes ette nähtud maksustatava väärtuse vähendamist kindlustusandja suhtes, kes kindlustuslepingu alusel, mis hõlmab nõudeid klientide vastu, maksab kindlustatud isikule nõude tasumata jätmise tõttu hüvitisena osa maksustatava tehingu maksustatavast väärtusest, mis sisaldab käibemaksu, samas kui selle lepingu kohaselt on see osa nõudest ja kõik sellega seotud õigused loovutatud kindlustusandjale.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: ungari.