

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2023. gada 9. februārī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 90. pants – Nodokļa bāze – Samazinājums – Apdrošinātājs, kas apdrošinātājam personām pārskaita atlīdzību par nesamaksājamiem prasījumiem, ieskaitot PVN – Valsts tiesiskais regulējums, ar kuru šim apdrošinātājam kā tiesību pārrādītājam ir atteikts samazināt nodokļa bāzi – Nodokļu neitralitātes princips – Efektivitātes princips

Lietā C-482/21

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Fővárosi Törvényszék* (Galvaspilsētas Budapeštas tiesa, Ungārija) iesniegusi ar 2021. gada 29. jūnija lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2021. gada 5. augustā, tiesvedībā

Euler Hermes SA Magyarországi Fióktelepe

pret

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs M. Safjans [*M. Safjan*], tiesneši N. Jāskinens [*N. Jääskinen*] un M. Gavalecs [*M. Gavalec*] (referenti),

ģenerālvokāte: T. Ķapeta [*T. Ķapeta*],

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

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

- *Euler Hermes SA Magyarországi Fióktelepe* vērā – *T. Fehér* un *P. Jalsovszky*, ügyvédek,
- Ungārijas valdības vērā – *M. Z. Fehér* un *K. Szíjjártó*, pārstāvji,
- Portugāles valdības vērā – *P. Barros da Costa*, *R. Campos Laires*, *S. Jaulino* un *J. Ramos*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vērā – *A. Sipos* un *V. Uher*, pārstāvji,

ģemot vērā pāc ģenerālvokātes uzklausēšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Sprīdums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā ir jāinterpretē Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2010. gada 13. jūlija Direktīvu 2010/45/ES (OV 2010, L 189, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”), 90. pants kopsakarā ar samērīguma, nodokļu neitralitātes un efektivitātes principiem.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp saskaņā ar Ungārijas tiesību m dibinātu sabiedrību *Euler Hermes SA Magyarországi Fióktelepe* un *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Sādzību nodaļa, Ungārija) par pieteikumu samazināt pievienotās vērtības nodokļa (PVN) bāzi.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Atbilstoši PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktam:

“PVN uzliek šādiem darījumiem:

a) prešu piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķojas kā tās;

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķojas kā tās.”

4 Šīs direktīvas 9. panta 1. punkta pirmajā daļā ir noteikts:

““Nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.”

5 Saskaņā ar minētās direktīvas 63. pantu:

“Nodokļa iekasgāšanas gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasgāms tad, kad faktiski ir veikta prešu piegāde vai pakalpojumu sniegšana.”

6 Šīs pašas direktīvas 66. pants ir formulēts šādi:

“Atkāpjoties no 63., 64. un 65. panta, dalībvalstis var paredzēt, ka attiecībā uz konkrētiem darījumiem vai dažādu kategoriju nodokļa maksātājiem nodoklis kļūst iekasgāms kādā no šādiem termiņiem:

a) vālkais, izsniedzot rēķinu;

b) vālkais, saņemot maksājumu;

c) ja rēķins nav izsniegts vai ir izsniegts ar nokavēšanos – noteiktā laikā ne vālk kā rēķinu izsniegšanas termiņa beigās, ko atbilstīgi 222. panta otrajai daļai ir noteikušas dalībvalstis, vai, ja dalībvalsts nav noteikusi šādu termiņu, – noteiktā termiņā no dienas, kad iestāties nodokļa iekasgāšanas gadījums.

Tomēr šā punkta pirmajā daļā paredzēto atkāpi nepiemēro tādū pakalpojumu sniegšanai, par kuriem atbilstīgi 196. pantam PVN maksā pakalpojumu saņēmējs, un 67. pantā minētajām preču piegādēm vai nosūtīšanai.”

7 PVN direktīvas 73. pantā ir paredzēts:

“Preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. līdz 77. pants, summa, kurai uzliedz nodokli, ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām.”

8 Šīs direktīvas 90. pantā ir noteikts:

“1. Anulēšanas, atteikuma vai pilnības nemaksāšanas gadījumā, vai arī ja cenu samazina pēc tam, kad notikusi piegāde, saskaņā ar dalībvalstu paredzētajiem noteikumiem attiecīgi samazina summu, kurai uzliedz nodokli.

2. Pilnības vai daļējas nemaksāšanas gadījumā dalībvalstis var atkāpties no 1. punkta.”

9 Atbilstoši minētās direktīvas 135. panta 1. punkta a) apakšpunktam:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādu darījumu:

a) apdrošināšanas un pārapdrošināšanas darījums, tostarp ar tiem saistītus pakalpojumus, ko veic apdrošināšanas mērķi un apdrošināšanas aģenti.”

10 Šīs pašas direktīvas 250. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Katrs nodokļa maksātājs iesniedz PVN deklarāciju, norādot visu informāciju, kas vajadzīga, lai aprēķinātu iekasējamā nodokļa summu un atskaitāmo summu, tostarp – ciktāl tas nepieciešams aprēķināt bāzes noteikšanai – to darījumu kopājo vērtību, uz ko attiecas minētais nodoklis un atskaitēšana, kā arī jebkuru no nodokļa atbrīvoto darījumu vērtību.”

Ungārijas tiesības

2017. gada Likums CL

11 *Adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény* (2017. gada Likums CL par taksācijas vispārīgo kārtību), redakcijā, kas piemērojama pamatlietā, 196. pantā ir noteikts:

“(1) Ja *Alkotmánybíróság* [(Konstitucionālā tiesa, Ungārija)], *Kúria* [(Augstākā tiesa, Ungārija)] vai Eiropas Savienības Tiesa ar attiecīgu pret nolūmuma publicēšanas dienu atpakaļejošu spēku konstatē, ka noteikums, kas paredz nodokļu saistības, ir pretrunā pamatlikumam vai Eiropas Savienības vispārīsaistošam tiesību aktam, vai – ja runa ir par pašvaldību tiesisko regulējumu – jebkuram citam noteikumam, un ja ar šo tiesas nolūmumu nodokļu maksātājam rodas tiesības uz nodokļu atmaksu, pirmā lūmeņa nodokļu administrācija atbilstoši šā panta normām pēc nodokļu maksātāja pieprasījuma veic atmaksu saskaņā ar attiecīgajiem nolūmuma paredzēto kārtību.

[..]

(3) Pieteikumā papildus nodokļu maksātāja identificēšanas vajadzībām nodokļu administrācijai nepieciešamajiem datiem ir jānorāda nodoklis, kurš ir samaksāts līdz pieteikuma iesniegšanas dienai un kura atmaksa tiek pieprasīta, kā arī izpildraksts, uz kuru pamatojoties tas ir ticis samaksāts; tai ir arī jāatsaucas uz *Alkotmánybíróság* [(Konstitucionālā tiesa)], *Kúria*

[(Augstākā tiesa)] vai Tiesas nolikumam un jāietver apliecinājums par to, ka:

a) pieteikuma iesniegšanas dienā nodokļu maksātājs nav pārnēsis uz citu personu nodokli, kura atmaksu tas pieprasa;

b) nekāda nodokļa atmaksa nodokļu maksātājam vai jebkurai citai personai pirms pieteikuma iesniegšanas, pamatojoties uz administratīvo procesu vai tiesvedību, nav veikta un pieteikuma iesniegšanas brīdī nekāda šāda veida procedūra nenotiek, ja vien nodokļu maksātājs 90 dienu laikā no pieteikuma iesniegšanas dienas nodokļu administrācijai neapliecina, ka procedūra ir izbeigta.

(4) Ja nav izpildīti pārrunātie 3. punkta a) un b) apakšpunktā minētie nosacījumi, nodokļu administrācija pieteikumu noraida ar lēmumu. Saistībā ar izpildraksta saturu nodokļu administrācija neapsteno nevienam izpildes aktu laikā starp pieteikuma iesniegšanu un procedūras galīgo izbeigšanu, un gadījumā, ja tiek pieņemts lēmums, ar kuru tiek noteikta atmaksa, pēc tam, kad tas ir kļuvis galīgs, – līdz šā lēmuma atcelšanai vai galīgai atcelšanai.”

PVN likums

12 *Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007. gada Likums CXXVII par pievienotās vērtības nodokli), redakcijā, kas piemērojama pamatlīdzekļu (turpmāk tekstā – “PVN likums”), 5. panta 1. punktā ir paredzēts:

“PVN vajadzības mērķa “nodokļa maksātājs” ir jebkura persona vai struktūra ar tiesībām, kas savā vārdā veic saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības vietas, mērķa un rezultāta. [..]”

13 Saskaņā ar šā likuma 55. pantu:

“(1) Pienākums maksāt nodokli rodas brīdī, kad notiek ar nodokli apliekamā darbība (turpmāk tekstā – “izpilde”).

(2) Iepriekš 1. punktā paredzētās tiesiskās sekas rodas arī tad, ja, lai gan nav notikusi izpilde, tiek izsniegts rēķins. Šīs sekas rodas attiecībā pret nodokļa maksātāju, kurš rēķinā ir norādīts kā preču piegādātājs vai pakalpojumu sniedzājs, ja vien tas nepārrēķina nepierēdā, ka:

a) lai gan ir izrakstīts rēķins, izpilde nav notikusi vai ka

b) izpilde ir notikusi, bet to ir veikusi trešā persona

un vienlaikus tā nekavējoties ir darījusi visu nepieciešamo, lai anulētu izrakstīto rēķinu, vai, ja rēķinu tā vārdā ir izrakstījusi trešā persona, – tā ir nekavējoties informējusi rēķinā norādīto fizisko vai juridisko personu kā preču pircēju vai pakalpojumu saņēmēju par šīs tiesību normas a) vai b) apakšpunktā minētās situācijas pastāvēšanu.”

14 Minētā likuma 56. pants ir formulēts šādi:

“Maksājama nodokļa tiek konstatēta izpildes brīdī, ja vien šajā likumā nav noteikts citādi.”

15 Šā paša likuma 77. panta 7. punktā ir noteikts:

“Emotīvā vai itā paši tiesību apstenošanas saskaņā ar to mērķi principu, nodokļa bāze *a posteriori* var samazināties par visu vai daļu no atļautās, kas iegrāmatota kā neatgāstams prasījums, summas, neieskaitot nodokli, ja kumulatīvi ir izpildīti šādi nosacījumi:

- a) nodok?a maks?t?js un pre?u pirc?js vai pakalpojumu sa??m?js ir neatkar?gas puses;
- b) nodok?a maks?t?js iepriekš rakstveid? ir br?din?jis pre?u pirc?ju vai pakalpojumu sa??m?ju saska?? ar 8. punkta noteikumiem, ja vien pre?u pirc?js vai pakalpojumu sa??m?js ir beiguši past?v?t un tiem nav ties?bu p?r??m?ja;
- c) br?d?, kad tiek iesniegta deklar?cija, uz kuru attiecas neatg?stamais pras?jums, nav uzs?kta nodok?a maks?t?ja bankrota, likvid?cijas vai piespiedu likvid?cijas proced?ra;
- d) pre?u pieg?des vai pakalpojumu sniegšanas, kas ir pamats pras?juma k? neatg?stama pras?juma iegr?matošanai, br?d? nav uzs?kta pre?u pirc?ja vai pakalpojumu sa??m?ja bankrota, likvid?cijas vai piespiedu likvid?cijas proced?ra;
- e) pre?u pieg?des vai pakalpojumu sniegšanas, kas ir pamats pras?juma k? neatg?stama pras?juma iegr?matošanai, br?d? vai iepriekš?j? gad? pre?u pirc?js vai pakalpojumu sa??m?js nav iek?auts to personu datub?z?, kur?m ir nodok?a starp?ba vai nodok?a par?ds liel? apm?r?, par ko var p?rliecin?ties nodok?u administr?cijas vietn?;
- f) pre?u pieg?des vai pakalpojumu sniegšanas, kas ir pamats pras?juma k? neatg?stama pras?juma iegr?matošanai, br?d? pre?u pirc?ja vai pakalpojumu sa??m?ja nodok?u identifik?cijas numurs nebija atcelts;
- g) pre?u pieg?des vai pakalpojumu sniegšanas, kas ir pamats pras?juma k? neatg?stama pras?juma iegr?matošanai, br?d? valsts nodok?u un muitas administr?cija nodok?a maks?t?jam nav sniegusi nek?du inform?ciju par to, ka pre?u pirc?js vai pakalpojumu sa??m?js izvair?s no sav?m nodok?u saist?b?m;
- h) ir pag?jis vismaz viens gads, kopš ir k?uvusi iekas?jama samaks?t? atl?dz?ba par pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, kas ir pamats pras?juma k? neatg?stama pras?juma iegr?matošanai; un
- i) atl?dz?ba par pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, kas ir pamats pras?juma k? neatg?stama pras?juma iegr?matošanai, nav samaks?ta vai p?rskait?ta cit? veid?.

2017. gada Likums CLI

16 *Adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény* (2017. gada Likums CLI par nodok?u administr?cijas organiz?ciju), redakcij?, kas piem?rojama pamatliet?, 12. pant? ir paredz?ts:

“(1) Ja vien šaj? likum? nav noteikts cit?di, visas ties?bas, kas ir ties?bu priekštecim, p?riet uz nodok?a maks?t?ja ties?bu p?r??m?ju civilties?bu normu izpratn?; uz vi?u attiecas ar? visi pien?kumi, kurus ties?bu priekštecis nav izpild?jis, proporcion?li akt?viem, kas ieg?ti ties?bu mantošanas ce???. Ja ir vair?ki ties?bu p?r??m?ji, p?d?jie min?tie pilda ties?bu priekšte?a pien?kumus proporcion?li akt?viem. Neizpildes gad?jum? vi?i ir solid?ri atbild?gi par ties?bu priekšte?a par?du. Vi?iem ir ties?bas uz subs?dij?m proporcion?li akt?viem – ja vienošan?s ce?? nav noteikts cit?di.

(2) Nodok?u administr?cija p?rbauda, vai ties?bu p?r??m?js atbilst juridiskajiem nosac?jumiem par laikposmiem pirms mantošanas, tostarp ties?bu priekšte?a nodok?u priekšv?sturi, nov?rt?jot ar? ties?bu priekšte?a r?c?bu.

(3) Š? panta 1. un 2. punkta noteikumi ir piem?rojami ar? gad?jum?, ja individu?l? komersanta

darb?bu turpina viena ?pašnieka sabiedr?ba.”

Pamatlieta un prejudici?lais jaut?jums

17 Pras?t?ja pamatliet? veic apdrošin?šanas darb?bu, saist?b? ar kuru t?, pamatojoties uz apdrošin?šanas l?gumu, ap?emas t?s apdrošin?taj?m person?m izmaks?t atl?dz?bu gad?jum?, ja to klienti nesamaks? konkr?to pras?jumu. Atl?dz?bas likme princip? ir 90 % no nesamaks?t? pras?juma v?rt?bas, ieskaitot PVN. Saska?? ar šo apdrošin?šanas l?gumu papildus šai atl?dz?bai atbilstoš? pras?juma v?rt?bas da?a un visas saist?t?s ties?bas, kas s?kotn?ji attiec?s uz apdrošin?to personu, tiek ced?tas pras?t?jai pamatliet?. Praks? PVN slogs, kuru apdrošin?t?s personas iepriekš ir samaks?jušas Valsts kasei, bet kuru t?s ir p?rnesušas uz saviem klientiem un kuru šie klienti nav samaks?juši, ir j?maks? pras?t?jai pamatliet? attiec?b? uz ced?to PVN summas da?u.

18 2019. gada 31. decembr? pras?t?ja pamatliet? nodok?u administr?cijai iesniedza pieteikumu par PVN saist?b? ar neatg?stamiem pras?jumiem atmaksu par kop?jo summu 225 855 154 Ung?rijas forintu (HUF) (aptuveni 680 631 EUR) un 128 240,44 EUR, k? ar? – lai tiktu samaks?ti nokav?juma procenti, kas atbilst 365. da?ai no v?rt?bas, kurai pieskait?ti pieci procentpunkti no Ung?rijas Centr?l?s bankas pamatlíkmes, kas piem?rojama maks?juma termi?a dien?, vai nokav?juma procenti atbilstoši t?s parastajai pamatlíkmei.

19 Š? pieteikuma pamatojumam pras?t?ja pamatliet? apgalvoja, ka t?s kopš 2014. gada 1. janv?ra saist?b? ar gal?gi neatg?stamiem pras?jumiem, kurus t? bija apdrošin?jusi, samaks?to atl?dz?bu summ? ir ieskait?ta ar? PVN summa. T?, atsaucoties uz Tiesas 2019. gada 24. oktobra r?kojumu *Porr Építési Kft.* (C?292/19, nav public?ts, EU:C:2019:901), nor?d?ja, ka, p?rk?pjot PVN direkt?vas 90. pantu, ar PVN likuma norm?m l?dz 2020. gada 1. janv?rim nebija at?auts a *posteriori* samazin?t PVN b?zi gad?jum?, ja atl?dz?ba par sniegtajiem pakalpojumiem vai pieg?d?taj?m prec?m nebija samaks?ta piln?b? vai da??ji, pat ja pras?jums bija k?uvis gal?gi neatg?stams.

20 Ar 2020. gada 29. janv?ra l?mumu *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak?budapesti Adó- és Vámigazgatósága* (Valsts nodok?u un muitas administr?cijas Zieme?budapeštas p?rvalde, Ung?rija; pirm? l?me?a nodok?u administr?cija) noraid?ja min?to pieteikumu, pamatojoties uz to, ka dar?jums, kas ir attiec?go neatg?stamo pras?jumu pamat?, nebija veikusi pras?t?ja pamatliet?.

21 Ar 2020. gada 15. apr??a l?mumu atbild?t?ja pamatliet? noraid?ja s?dz?bu, ko pras?t?ja pamatliet? bija iesniegusi par šo 2020. gada 29. janv?ra l?mumu, un to atst?ja sp?k? negroz?tu. Šaj? zi?? t? uzskat?ja, ka nodok?a maks?t?ja mai?a, kas izriet no apdrošin?šanas l?guma, nav uzskat?ma par mantošanu nodok?u ties?bu izpratn?, jo materi?ltiesiskie nosac?jumi, kas paredz?ti, lai var?tu apmierin?t pieteikumu par PVN atmaksu, nebija izpild?ti, t?p?c ka pras?t?ja pamatliet? nebija nodok?a maks?t?ja attiec?b? uz dar?jumiem, par kuriem t? pl?noja izmantot no tiem izrietoš?s ties?bas uz nodok?a b?zes samazin?šanu un PVN atmaksu.

22 Pras?t?ja pamatliet? iesniedz?jties? – *F?városi Törvényszék* (Galvaspils?tas Budapeštas tiesa, Ung?rija) – par šo 2020. gada 15. apr??a l?mumu c?la pras?bu, ar kuru t? galvenok?rt l?dz šo l?mumu p?rbaud?t ties? un taj? izdar?t groz?jumus ar atpaka?ejošu sp?ku. Pras?t?ja pamatliet? uzskata, ka saska?? ar š? sprieduma 17. punkt? min?to apdrošin?šanas l?gumu tai k? t?s apdrošin?to personu ties?bu p?r??m?jai ir ties?bas uz PVN atmaksu saist?b? ar attiec?gajiem neatg?stamajiem pras?jumiem. T?pat atbilstoši Savien?bas ties?b?m tai esot š?das ties?bas saska?? ar nodok?u neitralit?tes principu.

23 Atbild?t?ja pamatliet? l?dz noraid?t šo pras?bu. T? nor?da, ka gan saska?? ar Savien?bas

tiesībām, gan Ungārijas tiesisko regulējumu tādām apdrošinātājām kā prasītājam pamatlietā saskaņā ar PVN direktīvas 90. pantu nav tiesību saņemt galīgās nemaksāšanas gadījumā piemērojamās nodokļa bēzes samazinājumu. Atbildot jāpamatlietā uzskata, ka tiesības iesniegt pieteikumu par PVN atmaksu ir nodokļa maksātājam, kura prasījums ir kļuvis galīgā neatgāstams un kurš ir samaksājis šo nodokli. Tāpēc uzsver, ka konkrētajā gadījumā nodokļu tiesību subjekts ir nevis prasītāja pamatlietā, bet tās apdrošinātās personas. Turklāt atbildot jāpamatlietā norāda, ka prasītāja pamatlietā ir samaksājusi nevis PVN, bet gan summu, kas apdrošinātā saskaņā ar šo apdrošināšanas līgumu, tādējādi, ja šā tiesa apmierinātu prasītājas pamatlietā pieteikumu par PVN atmaksu, tas izraisītu šīs prasītājas nepamatotu iedzīvošanos.

24 Attiecībā uz konkrētajiem prasījumiem iesniedzētāja norāda, ka brīdī, kad šie prasījumi tika cedēti prasītājam pamatlietā, tie vēl netika uzskatīti par neatgāstamiem un tie kļuva par galīgā neatgāstamiem tikai pēc cesijas. Šā tiesa arī precīzi, ka līdz 2020. gada 1. janvārim PVN likums nebija saderīgs ar Savienības tiesībām, jo ar šo likumu nebija atzauts *a posteriori* samazināt PVN bēzi attiecībā uz šādiem prasījumiem.

25 Minētajai tiesai ir šaubas par tajā izskatāmā lietā piemērojamo Ungārijas tiesību normu un uz tām balstītās nodokļu administrācijas prakses saderību ar Savienības tiesībām, Tiesas judikatūru, kā arī ar samērīguma, nodokļu neitralitātes un efektivitātes principiem.

26 Šādos apstākļos *Fővárosi Törvényszék* (Galvaspilsētas Budapeštas tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

“Vai samērīguma, nodokļu neitralitātes un efektivitātes principi – ņemot vērā it īpaši, ka dalībvalsts nevar kā PVN iekasēt summu, kas būtu lielāka par to, kuru preču piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs faktiski saņēmis šīs preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas rezultātā, – un PVN direktīvas 135. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa – it īpaši attiecībā uz prasību uzskatīt šo darbību par vienotu darījumu, kas atbrīvots no nodokļa, ņenerģētladvēkta [P. Mengoci (*P. Mengozzi*)] secinājumu lietā *Swiss Re Germany Holding* (C-242/08, EU:C:2009:300) 35., 37. un 53. punktā izklāstīto principu izpratnē –, kā arī prasība garantēt kapitāla un pakalpojumu brīvību aprīti iekšējā tirgū nepieļauj tādā dalībvalsts praksi, saskaņā ar kuru PVN direktīvas 90. panta 1. punktā noteiktā bēzes samazināšana, kas jāpiemēro galīgās nesamaksāšanas gadījumā, nav piemērojama apdrošinātājam, kurš, īstenojot prasījumu apdrošināšanas komercdarbību, ir samaksājis apdrošinātājai personai atlīdzību gan par nodokļa bēzi, gan par attiecīgo PVN apdrošināšanas gadījuma (nesamaksāšana no apdrošinātās personas klienta puses) iestāšanās brīdī, kas nozīmē, ka saskaņā ar apdrošināšanas līgumu prasījums ir cedēts apdrošinātājam kopā ar visām ar minēto prasījumu saistītajām tiesībām, ja ir iestājušies šādi apstākļi:

- a) brīdī, kad konkrētie prasījumi kļuvuši neatgāstami, valsts tiesību aktos nebija atzauts samazināt nodokļa bēzi neatgāstama prasījuma dēļ;
- b) kopš šā aizlieguma nesaderība ar [Savienības] tiesībām ir kļuvusi acīmredzama, pozitīvās valsts tiesības pastāvīgi ir kategoriski izslēgušas ar neatgāstamu prasījumu saistīta PVN atmaksu sēkotnājs piegādes sniedzējam (apdrošinātājai personai) tādā apstākļa dēļ, ka apdrošinātājs ir šai personai atlīdzinājis attiecīgo PVN summu; un
- c) apdrošinātājs var pierādīt, ka tās prasījums pret parādnieku ir kļuvis galīgā neatgāstams?”

Par prejudiciālo jautājumu

27 Vispirms jānorāda, pirmkārt, ka iesniedzētāja prejudiciālajā jautājumā atsaucas uz PVN direktīvas 135. panta 1. punkta a) apakšpunktu, ar kuru apdrošināšanas darījumi ir atbrīvoti no

nodok?a. Šaj? gad?jum? pras?t?ja pamatliet? l?dz atmaks?t PVN, ko ir samaks?juši nodok?a maks?t?ji nevis saist?b? ar apdrošin?šanas dar?jumiem, kas saska?? ar šo ties?bu normu ir atbr?voti no nodok?a, bet gan saist?b? ar nodokli apliekamiem dar?jumiem. T?p?c min?tajai ties?bu normai nav noz?mes pamatlietas izspriešan?.

28 Otrk?rt, iesniedz?jtiesa atsaucas uz LESD norm?m par pakalpojumu un kapit?la br?vu apriti. Konkr?taj? gad?jum? j?nor?da, ka pamatlietai ir rakstur?gi elementi, kas visi ir saist?ti tikai ar vienu un to pašu dal?bvalsti, jo t? Ung?rijas teritorij? saska?? ar Ung?rijas ties?b?m dibin?tu sabiedr?bu pretnostata Ung?rijas nodok?u administr?cijai, proti, Valsts nodok?u un muitas administr?cijas S?dz?bu noda?ai.

29 Saska?? ar past?v?go judikat?ru LESD normas br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu, pakalpojumu sniegšanas br?v?bas un kapit?la br?vas aprites jom? nav piem?rojamas situ?cij?, kad visi elementi ir saist?ti ar vienu vien?gu dal?bvalsti (spriedums, 2016. gada 15. novembris, *Ullens de Schooten*, C?268/15, EU:C:2016:874, 47. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

30 T?p?c LESD normas par pakalpojumu un kapit?la br?vu apriti pamatliet? nav piem?rojamas.

31 Š?dos apst?k?os ir j?uzskata, ka ar prejudici?lo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai PVN direkt?vas 90. panta 1. punkts, k? ar? sam?r?guma, nodok?u neitralit?tes un efektivit?tes principi ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem pretrun? ir t?ds dal?bvalsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru šaj? ties?bu norm? paredz?t? nodok?a b?zes samazin?šana nesamaks?šanas gad?jum? netiek piem?rota apdrošin?t?jam, kurš saska?? ar apdrošin?šanas l?gumu par komerci?liem pras?jumiem k?dam no saviem apdrošin?tajiem klientiem k? atl?dz?bu par pras?juma nesamaks?šanu p?rskaita da?u no attiec?g?s ar nodokli apliekam? dar?juma nodok?a b?zes summas, ieskaitot PVN, lai gan saska?? ar l?gumu š? pras?juma da?a un visas ar to saist?t?s ties?bas tika ced?tas apdrošin?t?jam.

32 Pirm?m k?rt?m, j?atg?dina, ka PVN direkt?vas 90. panta 1. punkts attiecas uz anul?šanas, atteikuma vai piln?gas vai da??jas nesamaks?šanas gad?jumu vai ar? – ja cenu samazina p?c tam, kad ir noticis dar?jums, saist?b? ar kuru ir j?maks? PVN. Ar šo ties?bu normu dal?bvalst?m tiek uzlikts pien?kums samazin?t nodok?a b?zi un t?tad PVN summu, kas nodok?a maks?t?jam j?maks? ikreiz, kad p?c dar?juma nosl?gšanas nodok?a maks?t?js nav sa??mis da?u no atl?dz?bas vai visu atl?dz?bu. Min?taj? ties?bu norm? izpaužas š?s direkt?vas pamatprincips, proti, nodok?u neitralit?tes princips, saska?? ar kuru nodok?a b?zi veido faktiski sa?emt? atl?dz?ba, t?tad nenov?ršams secin?jums ir t?ds, ka nodok?u administr?cija nevar piedz?t k? PVN to summu, kas p?rsniedz nodok?a maks?t?ja sa?emto summu (r?kojums, 2021. gada 3. marts, *FGSZ*, C?507/20, EU:C:2021:157, 18. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

33 ?emot v?r? PVN direkt?vas 90. panta 1. punkta formul?jumu, k? ar? nodok?u neitralit?tes principu, ir svar?gi, lai formalit?tes, kas nodok?a maks?t?jiem ir j?izpilda, lai tie nodok?u iest?d?s var?tu ?stenot savas ties?bas sa?emt PVN nodok?a b?zes samazin?jumu, tiktu ierobežotas t?d?j?di, ka ?autu pamatot to, ka p?c dar?juma nosl?gšanas atl?dz?ba nav sa?emta piln?b? vai da??ji (šaj? noz?m? skat. r?kojumu, 2021. gada 3. marts, *FGSZ*, C?507/20, EU:C:2021:157, 19. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

34 Otr?m k?rt?m, PVN direkt?vas 90. panta 2. punkt? dal?bvalst?m ir at?auts dar?juma cenas piln?gas vai da??jas nesamaks?šanas gad?jum? atk?pties no š?s direkt?vas 90. panta 1. punkt? paredz?t? noteikuma. Šaj? zi?? Tiesa ir nospriedusi, ka šo ties?bu uz atk?pi izmantošana ne?auj dal?bvalst?m vienk?rši izsl?gt PVN b?zes samazin?šanu nesamaks?šanas gad?jum?. Min?t?s ties?bas uz atk?pi vien?gi ?auj dal?bvalst?m atrisin?t neskaidr?bas saist?b? ar r??ina nesamaks?šanu vai t? gal?go raksturu, bet nerisina jaut?jumu par to, vai nesamaks?šanas gad?jum? var nesamazin?t nodok?a b?zi (šaj? noz?m? skat. r?kojumu, 2021. gada 3. marts, *FGSZ*

, C?507/20, EU:C:2021:157, 20. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

35 T?d?j?di, ja tiktu pie?auta iesp?jam?ba, ka dal?bvalstis dar?juma cenas piln?gas vai da??jas nesamaks?šanas gad?jum? ir ties?gas piln?b? aizliegt samazin?t PVN b?zi, tas b?tu pretrun? PVN neitralit?tes principam, no kura izriet tostarp, ka uz??m?js k? nodok?a iekas?t?js valsts lab? b?t?b? ir piln?b? j?atbr?vo no gal?gi maks?jam? vai samaks?t? nodok?a nastas saist?b? ar vi?a saimniecisko darb?bu, kurai pa?ai tiek piem?rots PVN (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2017. gada 23. novembris, *Di Maura*, C?246/16, EU:C:2017:887, 23. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

36 Konkr?taj? gad?jum? ir j?p?rbauda, vai t?dos apst?k?os k? pamatliet? apl?kotie pras?jumu nesamaks?šana ietilpst PVN direkt?vas 90. panta 1. punkta piem?rošanas jom?.

37 Šaj? zi?? j?atg?dina, ka saska?? ar š?s direkt?vas 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktu PVN uzliek pre?u pieg?dei un pakalpojumu sniegšanai, ko par atl?dz?bu k?das dal?bvalsts teritorij? veic nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds.

38 Saist?b? ar šo aspektu Tiesa ir nospriedusi: lai dar?jumu kvalific?tu par dar?jumu, kas veikts “par atl?dz?bu”, pietiek tikai konstat?t, ka past?v tieša saikne starp pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu un atl?dz?bu, ko faktiski ir sa??mis nodok?a maks?t?js (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2019. gada 3. j?lijs, *UniCredit Leasing*, C?242/18, EU:C:2019:558, 69. punkts un taj? min?t? judikat?ra). Tiesa ir ar? nospriedusi: lai pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu var?tu uzskat?t par veiktu “par atl?dz?bu”, atl?dz?bai par šo pieg?di vai pakalpojumu nav noteikti j?b?t sa?emtai tieši no to sa??m?ja – to var sa?emt ar? no treš?s personas (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2014. gada 27. marts, *Le Rayon d’Or*, C?151/13, EU:C:2014:185, 34. punkts un taj? min?t? judikat?ra). No š?s judikat?ras izriet, ka š?s kvalifik?cijas vajadz?b?m noteicošais elements ir tas, ka atl?dz?ba faktiski ir tikusi samaks?ta.

39 Konkr?taj? gad?jum? pras?t?ja pamatliet? klientiem – nodok?a maks?t?jiem izmaks?ja atl?dz?bu, kas atbilst 90 % no attiec?go pras?jumu summas, ieskaitot PVN.

40 Šaj? kontekst? š?iet, ka to pras?jumu da?u, kurus pras?t?ja pamatliet? ir atl?dzin?jusi, klienti – nodok?a maks?t?ji patieš?m ir uztv?ruši k? atl?dz?bu par attiec?gajiem ar nodokli apliekamajiem dar?jumiem, l?dz ar to nevar uzskat?t, ka t? nav samaks?ta PVN direkt?vas 90. panta 1. punkta izpratn?.

41 No t? izriet, ka š? pras?jumu da?a, pat ja t? ir sa?emta k? atl?dz?ba, nevar rad?t nek?das ties?bas samazin?t PVN b?zi klientiem – nodok?a maks?t?jiem.

42 Turkl?t nevar uzskat?t, ka, ?emot v?r? Savien?bas ties?bas PVN jom? un abstrah?joties no valsts ties?bu norm?m, ar kur?m var tikt reglament?ta pras?juma cesija civilties?b?s, t?ds apdrošin?t?js k? pras?t?ja pamatliet? var?tu tikt identific?ts k? nodok?a maks?t?js, kuram attiec?b? uz to pras?jumu da?u, par kuru ir sa?emta atl?dz?ba un kura ir ced?ta, ir ties?bas uz PVN b?zes samazin?jumu atbilstoši PVN direkt?vas 90. panta 1. punktam.

43 Ja š?dam apdrošin?t?jam tiktu atz?ts š?ds statuss, netiktu iev?rots nodok?u neitralit?tes princips, jo nodok?u administr?cijai samaks?tais PVN neb?tu tieši proporcion?ls cenai, ko faktiski ir sa??muši klienti – nodok?a maks?t?ji, kas ir veikuši attiec?gos ar nodokli apliekamos dar?jumus.

44 ?emot v?r? iepriekš min?to, uz uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 90. panta 1. punkts, k? ar? nodok?u neitralit?tes princips ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem nav pretrun? t?ds dal?bvalsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru šaj? ties?bu norm? paredz?t? nodok?a b?zes samazin?šana nesamaks?šanas gad?jum? netiek piem?rota apdrošin?t?jam, kurš saska?? ar

apdrošināšanas līgumu par komerciāliem prasījumiem apdrošinātajai personai kā atlīdzību par prasījuma nesamaksāšanu ir izmaksājis daļu no attiecīgās ar nodokli apliekamā darījuma nodokļa bāzes summas, ieskaitot PVN, lai gan saskaņā ar līgumu šis prasījuma daļa un visas ar to saistītās tiesības tika cedētas apdrošinātājam.

Par tiesāšanas izdevumiem

45 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šis tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tādēļ jālemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (astotā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2010. gada 13. jūlija Direktīvu 2010/45/EK, 90. panta 1. punkts, kā arī nodokļu neitralitātes princips

ir jāinterpretē tādējādi, ka

tiem nav pretrunā tās dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru šajā tiesību normā paredzētais nodokļa bāzes samazināšana nesamaksāšanas gadījumā netiek piemērota apdrošinātājam, kurš saskaņā ar apdrošināšanas līgumu par komerciāliem prasījumiem apdrošinātajai personai kā atlīdzību par prasījuma nesamaksāšanu ir izmaksājis daļu no attiecīgās ar nodokli apliekamā darījuma nodokļa bāzes summas, ieskaitot pievienotās vērtības nodokli, lai gan saskaņā ar līgumu šis prasījuma daļa un visas ar to saistītās tiesības tika cedētas apdrošinātājam.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – ungāru.