Downloaded via the EU tax law app / web

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 9 februari 2023(*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 90 – Beskattningsunderlag – Nedsättning – Försäkringsgivare som utbetalar ersättning till försäkringstagare för fordringar som inte har betalats, inklusive mervärdesskatt – Nationell lagstiftning enligt vilken denna försäkringsgivare, i egenskap av rättslig efterträdare, nekas nedsättning av beskattningsunderlaget – Principen om skatteneutralitet – Effektivitetsprincipen”

I mål C?482/21,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av F?városi Törvényszék (Överdomstolen för Budapests stad, Ungern) genom beslut av den 29 juni 2021, som inkom till domstolen den 5 augusti 2021, i målet

Euler Hermes SA Magyarországi Fióktelepe

mot

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen),

sammansatt av avdelningsordföranden M. Safjan samt domarna N. Jääskinen och M. Gavalec (referent),

generaladvokat: T. ?apeta,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Euler Hermes SA Magyarországi Fióktelepe, genom T. Fehér och P. Jalsovszky, ügyvédek,

– Ungerns regering, genom M.Z. Fehér och K. Szíjjártó, båda i egenskap av ombud,

– Portugals regering, genom P. Barros da Costa, R. Campos Laires, S. Jaulino och J. Ramos, samtliga i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom A. Sipos och V. Uher, 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 artikel 90 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010 (EUT L 189, 2010, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), jämförd med proportionalitetsprincipen, principen om skatteneutralitet och effektivitetsprincipen.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Euler Hermes SA Magyarországi Fióktelepe, som är ett bolag bildat enligt ungersk rätt, och Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (omprövningsavdelningen vid nationella skatte- och tullmyndigheten, Ungern), angående en ansökan om nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 2.1 a och c i 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.

…

c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.”

4 I artikel 9.1 första stycket i detta direktiv föreskrivs följande:

”Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.”

5 I artikel 63 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”Den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.”

6 Artikel 66 i samma direktiv har följande lydelse:

”Med avvikelse från artiklarna 63, 64 och 65 får medlemsstaterna föreskriva att mervärdesskatten för vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara personer blir utkrävbar vid någon av följande tidpunkter:

a) Senast när fakturan utfärdas.

b) Senast vid mottagandet av betalningen.

c) Om någon faktura inte har utfärdats eller om fakturan utfärdas för sent, inom en angiven tid, dock senast vid utgången av den tidsfrist för utfärdande av fakturor som medlemsstaterna föreskriver i enlighet med artikel 222 andra stycket eller om ingen sådan tidsfrist har föreskrivits av

medlemsstaten, inom en angiven period från dagen för den beskattningsgrundande händelsen.

Undantaget i första stycket ska emellertid inte tillämpas på tillhandahållande av tjänster för vilka mervärdesskatten i enlighet med artikel 196 ska betalas av förvärvaren eller på leveranser eller överföring av varor som avses i artikel 67.”

7 Artikel 73 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

8 I artikel 90 i direktivet anges följande:

”1. Vid avbeställning, hävning, icke godkännande, helt eller delvis utebliven betalning eller nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum, skall beskattningsunderlaget nedsättas i motsvarande omfattning på de villkor som medlemsstaterna bestämmer.

2. Om betalningen helt eller delvis uteblir, får medlemsstaterna avvika från bestämmelsen i punkt 1.”

9 I artikel 135.1 a i nämnda direktiv 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.”

10 I artikel 250.1 i samma direktiv föreskrivs följande:

”Varje beskattningsbar person skall inge en mervärdesskattedeklaration som innehåller alla uppgifter som behövs för att beräkna den skatt som är utkrävbar och de avdrag som skall göras, däribland och i den mån det är nödvändigt för att fastställa beräkningsgrunden, det sammanlagda beloppet för de transaktioner som hänför sig till skatten och avdragen i fråga samt beloppet för de transaktioner som är undantagna från skatteplikt.”

Ungersk rätt

2017 års lag nr CL

11 I 196 § i adózás rendjér?l szóló 2017. évi CL. törvény (2017 års lag nr CL om skatteförfarandet), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, föreskrivs följande:

”1) När Alkotmánybíróság (Författningsdomstolen, Ungern), Kúria [(Högsta domstolen, Ungern)] eller [Europeiska unionens domstol], med retroaktiv verkan finner att en rättsregel i vilken det föreskrivs en skyldighet att erlägga skatt strider mot grundlagen eller tvingande lagstiftning i Europeiska unionen eller, i fråga om kommunala bestämmelser, mot någon annan rättsregel, och att detta domstolsavgörande ger den beskattningsbara personen rätt till ersättning enligt bestämmelserna i denna paragraf, ska skattemyndigheten i första instans betala ersättning enligt den beskattningsbara personens begäran, i enlighet med vad som anges i avgörandet i fråga.

…

3) I ansökan ska anges, förutom de uppgifter som krävs för att skattemyndigheten ska kunna

identifiera den beskattningsbara personen, den skatt som hade betalats vid tidpunkten för ansökan och som ansökan om återbetalning avser, och den exekutionstitel som legat till grund för betalningen. I ansökan ska även finnas en hänvisning till beslutet från Alkotmánybíróság (Författningsdomstolen), Kúria [(Högsta domstolen)] eller Europeiska unionens domstol och en försäkran att

a) den beskattningsbara personen vid tidpunkten för inlämnandet av ansökan inte har övervältrat på tredje man den skatt som den beskattningsbara personen önskar få återbetald,

b) ingen återbetalning av skatten har gjorts till förmån för den beskattningsbara personen eller någon annan person före ingivandet av ansökan på grundval av ett administrativt eller rättsligt förfarande, och att något sådant förfarande inte pågår när ansökan lämnas in, såvida inte den beskattningsbara personen inom 90 dagar efter ansökan inför skattemyndigheten visar att förfarandet har avslutats.

4) Om övriga villkor i punkt 3 a och b inte är uppfyllda ska skattemyndigheten avslå ansökan genom beslut. I förhållande till innehållet i exekutionstiteln ska skattemyndigheten inte genomföra någon verkställighetsåtgärd från det att ansökan inges till dess att förfarandet slutligt avslutas och, när det gäller ett beslut om återbetalning, efter det att beslutet har vunnit laga kraft – fram till dess att detta beslut slutgiltigt upphävs eller ogiltigförklaras.”

Lagen om mervärdesskatt

12 I 5 § punkt 1 i általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (2007 års lag nr CXXVII om mervärdesskatt), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad mervärdesskattelagen), föreskrivs följande:

”I mervärdesskattehänseende avses med beskattningsbar person: ett rättssubjekt som i eget namn bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av platsen, syftet eller resultatet. …”

13 I 55 § i mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”1) Skatten blir utkrävbar vid tidpunkten för den händelse som innebär att den beskattningsgrundande transaktionen utförs (nedan kallad tidpunkten för utförandet).

2) De rättsverkningar som föreskrivs i punkt 1 ovan inträder även när en faktura utställs trots att någon transaktion inte har genomförts. De gäller gentemot den beskattningsbara person som nämns på fakturan i egenskap av leverantör av varorna eller tillhandahållare av tjänsterna, med undantag för om vederbörande kan styrka att

a) ingen transaktion har utförts, trots att en faktura har utställts, eller

b) transaktionen har utförts, men den har utförts av en tredje man, och den beskattningsbara personen har omedelbart gjort vad som krävs för att annullera den utställda fakturan, eller – när fakturan har ställts ut i dennes namn, men av en tredje man – har omedelbart underrättat den person eller det organ som på fakturan anges som köpare av varorna eller mottagare av tjänsterna att det föreligger en sådan situation som avses i led a och b i förevarande bestämmelse.”

14 56 § i nämnda lag har följande lydelse:

”Den skatt som ska betalas ska fastställas vid tidpunkten för utförandet, såvida inte annat anges i denna lag.”

15 I 77 § punkt 7 i samma lag föreskrivs följande:

”Med hänsyn särskilt till principen om utövande av rättigheter i förhållande till vad som är avsikten med dessa rättigheter, får beskattningsunderlaget sättas ned i efterhand med ett belopp, exklusive skatt, av hela eller en del av det vederlag som har bokförts som en icke indrivningsbar fordran, om följande kumulativa villkor är uppfyllda:

a) Den beskattningsbara personen och köparen av varan eller mottagaren av tjänsten är oberoende av varandra,

b) den beskattningsbara personen har i förväg skriftligen underrättat köparen av varan eller mottagaren av tjänsten enligt bestämmelserna i punkt 8, såvida inte köparen av varan eller mottagaren av tjänsten har upphört att existera och denne inte har någon rättslig efterträdare,

c) den beskattningsbara personen är inte föremål för ett förfarande för konkurs, likvidation eller tvångslikvidation vid den tidpunkt då den deklaration som berörs av den icke indrivningsbara fordran inges,

d) köparen av varan eller mottagaren av tjänsten är inte föremål för ett förfarande för konkurs, likvidation eller tvångslikvidation vid tidpunkten för den leverans av varor eller det tillhandahållande av tjänster som ligger till grund för att fordran bokförs som en icke indrivningsbar fordran,

e) köparen av varan eller mottagaren av tjänsten ingår inte i databasen över personer som har en betydande skatteskillnad eller en betydande skatteskuld, som kan konsulteras på skattemyndighetens kontor, vid tidpunkten för den leverans av varor eller det tillhandahållande av tjänster som ligger till grund för att fordran bokförs som en icke indrivningsbar fordran eller bokförs för föregående år,

f) registreringsnumret för mervärdesskatt för köparen av varan eller mottagaren av tjänsten hade inte tagits bort vid tidpunkten för den leverans av varor eller det tillhandahållande av tjänster som ligger till grund för att fordran bokförs som en icke indrivningsbar fordran,

g) skatte- och tullmyndigheten har inte lämnat några uppgifter till den beskattningsbara personen om att köparen av varan eller mottagaren av tjänsten inte har uppfyllt sina skattemässiga skyldigheter, vid tidpunkten för den leverans av varor eller det tillhandahållande av tjänster som ligger till grund för att fordran bokförs som en icke indrivningsbar fordran,

h) det har gått minst ett år sedan förfallodagen för betalningen av vederlaget för den leverans av varor eller det tillhandahållande av tjänster som ligger till grund för att fordran bokförs som icke indrivningsbar fordran, och

i) vederlaget för den leverans av varor eller det tillhandahållande av tjänster som ligger till grund för att fordran bokförs som icke indrivningsbar har inte betalats eller betalats på annat sätt.”

2017 års lag nr CLI

16 I 12 § i adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (2017 års lag nr CLI om skattemyndighetens organisation), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, föreskrivs följande:

”1) Om inte annat föreskrivs i denna lag, tillkommer alla rättigheter som tillhörde den rättsliga föregångaren den beskattningsbara personens rättsliga efterträdare, i den mening som avses i civilrättsliga bestämmelser, på samma sätt som samtliga skyldigheter som den rättsliga

föregångaren inte har fullgjort, i proportion till de tillgångar som förvärvats av den rättsliga efterträdaren. Om det är fråga om flera rättsliga efterträdare, så ska dessa fullgöra den rättsliga föregångarens skyldigheter i proportion till tillgångarna. Vid utebliven verkställighet ska de vara solidariskt ansvariga för den rättsliga föregångarens skuld. De har rätt till subventioner i proportion till tillgångarna – om inget annat har avtalats.

2) Skattemyndigheten ska kontrollera huruvida den rättsliga efterträdaren uppfyller de rättsliga villkoren för de perioder som föregår ägarbytet, inbegripet den rättsliga föregångarens skattemässiga bakgrund, genom att även bedöma den rättsliga föregångarens agerande.

3) Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 är även tillämpliga när en enskild entreprenör fortsätter att driva sin verksamhet i form av ett enmansbolag.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

17 Klagandebolaget i det nationella målet bedriver försäkringsverksamhet, inom ramen för vilken bolaget, på grundval av ett försäkringsavtal, åtar sig att betala ersättning till sina försäkringstagare för det fall att deras kunder inte betalar en viss fordran. Ersättningsbeloppet ska i princip vara 90 procent av värdet av den obetalda fordran, inklusive mervärdesskatt. Enligt försäkringsavtalet överlåts, parallellt med denna ersättning, motsvarande del av fordrans värde, och alla därtill knutna anspråk som ursprungligen tillkom försäkringstagaren, till klaganden i det nationella målet. I praktiken bärs den mervärdesskatt som de försäkrade tidigare har betalat in till statskassan, men som dessa övervältrar på sina kunder och som inte har betalats av dessa, av klaganden i det nationella målet vad gäller den del av mervärdesskatten som har överlåtits.

18 Den 31 december 2019 ingav klaganden i det nationella målet en ansökan till skattemyndigheten om återbetalning av mervärdesskatt avseende obetalda fordringar på sammanlagt 225 855 154 ungerska forinter (HUF) (cirka 680 631 euro) och 128 240,44 euro samt betalning av ränta som motsvarar 1/365 av beloppet jämte 5 procentenheter av den ungerska centralbankens basränta den dag beloppet förfaller till betalning eller dröjsmålsränta som motsvarar basräntan.

19 Till stöd för sin ansökan gjorde klagandebolaget i det nationella målet gällande att det ersättningsbelopp som bolaget hade betalat in efter den 1 januari 2014 avsåg fordringar som bolaget hade försäkrat som det var definitivt omöjligt att driva in och att dessa fordringar även omfattade mervärdesskatt. Klaganden preciserade med hänvisning till EU?domstolens beslut av den 24 oktober 2019 i målet Porr Építési Kft. (C?292/19, ej publicerat, EU:C:2019:901), att bestämmelserna i mervärdesskattelagen, i strid med artikel 90 i mervärdesskattedirektivet, före den 1 januari 2020 inte tillät nedsättning i efterhand av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vid helt eller delvis utebliven betalning av vederlaget för den tillhandahållna tjänsten eller den levererade varan, även om en fordran hade blivit slutgiltigt omöjlig att driva in.

20 Genom beslut av den 29 januari 2020 avslog Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adó- és Vámigazgatósága (den nationella skatte- och tullmyndigheten, Ungern) (skattemyndighet i första instans) denna ansökan med motiveringen att klaganden i det nationella målet inte hade företagit de transaktioner som låg till grund för de fordringar som inte kunde drivas in.

21 Genom beslut av den 15 april 2020 avslog motparten i målet vid den nationella domstolen det klagomål som klaganden i målet vid den nationella domstolen hade ingett mot beslutet av den 29 januari 2020 och fastställde sistnämnda beslut. Nämnda domstol ansåg att ett byte av beskattningsbar person till följd av ett försäkringsavtal inte utgjorde ett ägarbyte i skatterättsligt hänseende, eftersom de materiella villkor som föreskrivs för att bifalla en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt inte var uppfyllda, detta eftersom klaganden i målet vid den

nationella domstolen inte var en beskattningsbar person med avseende på de transaktioner för vilka denne hade för avsikt att utöva den rätt till nedsättning av beskattningsunderlaget och den rätt till återbetalning av mervärdesskatt som följer därav.

22 Klaganden i det nationella målet överklagade beslutet av den 15 april 2020 till F?városi Törvényszék (Överdomstolen för Budapests stad, Ungern), som är den hänskjutande domstolen, och yrkade i första hand att detta beslut skulle omprövas och ändras med retroaktiv verkan. Klaganden menar att denne, i enlighet med det försäkringsavtal som avses i punkt 17 i förevarande dom, i egenskap av försäkringstagares efterträdare, har rätt till återbetalning av den mervärdesskatt som är hänförlig till de aktuella fordringarna som inte kan drivas in. Klaganden anser att denne även har en sådan rätt enligt unionsrätten, i enlighet med principen om skatteneutralitet.

23 Motparten i målet vid den nationella domstolen har yrkat att talan ska ogillas. Motparten har gjort gällande att en försäkringsgivare, såsom klaganden i det nationella målet, varken enligt unionsrätten eller den ungerska lagstiftningen har rätt till nedsättning av beskattningsunderlaget vid slutlig utebliven betalning enligt artikel 90 i mervärdesskattedirektivet. Enligt motparten i målet vid den nationella domstolen tillkommer rätten att ansöka om återbetalning av mervärdesskatt den beskattningsbara person vars fordran har blivit omöjlig att driva in, om denna person har betalat denna skatt. Den hänskjutande domstolen har emellertid understrukit att det i förevarande fall inte är klaganden i det nationella målet som är den beskattningsbara personen, utan dess försäkringstagare. Motparten i målet vid den nationella domstolen har dessutom preciserat att klaganden i det nationella målet inte har betalat mervärdesskatten, utan det belopp som försäkrats enligt försäkringsavtalet, vilket innebär att om dennes ansökan om återbetalning av mervärdesskatt skulle bifallas, så medför detta att denne får en obehörig vinst.

24 När det gäller de aktuella fordringarna har den hänskjutande domstolen angett att dessa fordringar vid den tidpunkt då de överfördes till klaganden i det nationella målet ännu inte ansågs omöjliga att driva in och att detta förhållande blev slutgiltigt först efter denna överföring. Den hänskjutande domstolen har även angett att mervärdesskattelagen fram till den 1 januari 2020 stred mot unionsrätten, eftersom denna lag inte medgav nedsättning i efterhand av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt för sådana fordringar.

25 Den hänskjutande domstolen vill få klarhet i huruvida de bestämmelser i ungersk rätt som är tillämpliga i det nationella målet och skattemyndighetens praxis, som grundar sig på dessa bestämmelser, är förenliga med unionsrätten, med EU-domstolens praxis samt med proportionalitetsprincipen, principen om skatteneutralitet och effektivitetsprincipen.

26 Mot denna bakgrund beslutade F?városi Törvényszék (Överdomstolen för Budapests stad) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”Utgör principerna om proportionalitet, skatteneutralitet och effektivitet – bland annat mot bakgrund av att en medlemsstat inte kan ta ut mervärdesskatt till ett belopp som överstiger det belopp som faktiskt har mottagits för varan eller tjänsten av den som levererat varan eller tillhandahållit tjänsten – samt det undantag som föreskrivs i artikel 135.1 a i mervärdesskattedirektivet – särskilt med beaktande av kravet att behandla denna verksamhet som en enda transaktion som är undantagen från skatteplikt, med hänvisning till de principer som nämns i punkterna 35, 37 och 53 i [generaladvokaten Mengozzis] förslag till avgörande i mål C?242/08, Swiss Re Germany Holding (C?242/08, EU:C:2009:300) – samt kravet att säkerställa den fria rörligheten för kapital och tjänster på den inre marknaden, hinder för en medlemsstats praxis som innebär att den nedsättning av beskattningsunderlaget som ska göras i fall av slutgiltigt utebliven betalning enligt artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet, inte är tillämplig om en försäkringsgivare, inom ramen för sin kommersiella kreditförsäkringsverksamhet har betalat ut en ersättning till den försäkrade för

underlaget för skatten och även för den mervärdesskatt som var tillämplig när försäkringsfallet inträffade (utebliven betalning från den försäkrades kund), vilket innebär att fordran i enlighet med försäkringsavtalet har överlåtits till försäkringsgivaren, tillsammans med alla verkställighetsrättigheter som är knutna till denna fordran, när det förhåller sig så att

a) vid den tidpunkt då fordringarna i fråga blev omöjliga att driva in, medgav den nationella lagstiftningen inte någon nedsättning av beskattningsunderlaget på grund av att fordran var omöjlig att driva in,

b) från och med den tidpunkt då det visade sig att detta förbud var oförenligt med unionsrätten, har det enligt gällande nationell rätt hela tiden varit helt uteslutit att mervärdesskatt för en fordran som är omöjlig att driva in ska kunna återbetalas till den ursprungliga leverantören (den försäkrade) på grund av att försäkringsgivaren har betalat tillbaka mervärdesskattebeloppet till denne och

c) försäkringsgivaren kan styrka att dennes fordran mot gäldenären slutgiltigt har blivit omöjlig att driva in?”

Prövning av tolkningsfrågan

27 Det ska inledningsvis påpekas att den hänskjutande domstolen i sin fråga har hänvisat till artikel 135.1 a i mervärdesskattedirektivet, i vilken det föreskrivs ett undantag från skatteplikt för försäkringstransaktioner. I förevarande fall har klaganden i det nationella målet emellertid begärt återbetalning av den mervärdesskatt som betalats av beskattningsbara personer inom ramen för beskattningsbara transaktioner, och alltså inte inom ramen för försäkringstransaktioner som är undantagna från skatteplikt enligt denna bestämmelse. Nämnda bestämmelse saknar således relevans för utgången i det nationella målet.

28 Vidare har den hänskjutande domstolen hänvisat till EUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för tjänster och kapital. Det ska i förevarande fall påpekas att det nationella målet kännetecknas av omständigheter som i alla avseenden är begränsade till en och samma medlemsstat, eftersom det rör sig om en tvist mellan ett bolag som bildats enligt ungersk rätt och den ungerska skattemyndigheten, närmare bestämt omprövningsavdelningen vid nationella skatte- och tullmyndigheten.

29 Det följer av fast rättspraxis att EUF-fördragets bestämmelser beträffande etableringsfriheten, friheten att tillhandahålla tjänster och den fria rörligheten för kapital inte kan tillämpas på en situation som i alla avseenden är begränsad till en och samma medlemsstat (dom av den 15 november 2016, Ullens de Schooten, C?268/15, EU:C:2016:874, punkt 47 och där angiven rättspraxis).

30 EUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för tjänster och kapital är följaktligen inte tillämpliga i det nationella målet.

31 Under dessa omständigheter ska den hänskjutande domstolen anses ha ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet samt principerna om proportionalitet, skatteneutralitet och effektivitet ska tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken den nedsättning av beskattningsunderlaget vid utebliven betalning som föreskrivs i denna bestämmelse inte tillämpas på en försäkringsgivare som, inom ramen för ett avtal om försäkring av kundfordringar, som ersättning för en utebliven betalning, betalar en av sina försäkringstagare en del av beskattningsunderlaget för den aktuella beskattningsbara transaktionen, inklusive mervärdesskatt, trots att denna del av fordran och alla rättigheter som är knutna till den enligt avtalet har överlåtits till denna försäkringsgivare.

32 För det första ska det erinras om att artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet avser fall av avbeställning, hävning, icke godkännande, helt eller delvis utebliven betalning eller nedsättning av priset efter det att den transaktion ägt rum som föranlett betalning av mervärdesskatt. Enligt denna bestämmelse är medlemsstaterna skyldiga att medge nedsättning av beskattningsunderlaget och följaktligen av det mervärdesskattebelopp som den beskattningsbara personen ska betala varje gång som denne inte har erhållit en del av eller hela vederlaget efter det att en transaktion har genomförts. Denna bestämmelse är ett uttryck för en grundläggande princip i detta direktiv – principen om skatteneutralitet – enligt vilken beskattningsunderlaget utgörs av det vederlag som faktiskt har erhållits. Följden av detta blir att skattemyndigheten inte kan uppbära ett större mervärdesskattebelopp än det som den beskattningsbara personen har erhållit (beslut av den 3 mars 2021, FGSZ, C?268/20, EU:C:2021:157, punkt 18 och där angiven rättspraxis).

33 Mot bakgrund av lydelsen i artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet och i enlighet med principen om skatteneutralitet krävs det att de formaliteter som de beskattningsbara personerna ska ombesörja vid skattemyndigheterna för att kunna få en nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt begränsas till sådana formaliteter som gör det möjligt att pröva huruvida en del av eller hela ersättningen inte kommer att erhållas efter det att transaktionen har genomförts (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 3 mars 2021, FGSZ, C?268/20, EU:C:2021:157, punkt 19 och där angiven rättspraxis).

34 Vidare framgår av artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet att medlemsstaterna får avvika från regeln i artikel 90.1 i direktivet i fall av helt eller delvis utebliven betalning av priset för transaktionen. Domstolen har i det avseendet närmare angett att det förhållandet att medlemsstaterna utnyttjar nyss nämnda möjlighet inte innebär att de har rätt att helt enkelt utesluta möjligheten till nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vid utebliven betalning. Nämnda möjlighet syftar nämligen till att göra det möjligt för medlemsstaterna att skingra ovissheten som är förknippad med att en faktura inte betalas eller huruvida den uteblivna betalningen är slutgiltig, men reglerar inte frågan huruvida det går att underlåta att sätta ned beskattningsunderlaget vid utebliven betalning (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 3 mars 2021, FGSZ, C?268/20, EU:C:2021:157, punkt 20 och där angiven rättspraxis).

35 Att tillåta medlemsstaterna att, vid helt eller delvis utebliven betalning av priset för transaktionen, undanta all möjlighet till nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt skulle således strida mot principen om mervärdesskattens neutralitet, av vilken det bland annat följer att den mervärdesskatt som näringsidkaren, i egenskap av skatteindrivare på statens vägnar, ska betala eller har betalat inom ramen för sin mervärdesskattepliktiga ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta denne (se, för ett liknande resonemang, dom av den 23 november 2017, Di Maura, C?268/16, EU:C:2017:887, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

36 I förevarande fall ska det prövas huruvida utebliven betalning av fordringarna, under sådana omständigheter som dem som är aktuella i det nationella målet, omfattas av artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet.

37 Det ska i detta sammanhang påpekas att enligt artikel 2.1 a och c i direktivet ska mervärdesskatt betalas vid leverans av varor och tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

38 Domstolen har i detta avseende fastställt att förutsättningen för att det ska anses vara fråga om en transaktion som sker ”mot ersättning” är att det finns ett direkt samband mellan leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna och ett vederlag som faktiskt erhålls av den beskattningsbara personen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 juli 2019, UniCredit Leasing, C?242/18, EU:C:2019:558, punkt 69 och där angiven rättspraxis). Domstolen har även slagit fast att det, för att en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster ska kunna anses ha skett ”mot vederlag”, inte är nödvändigt att ersättningen för leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten erhålls direkt från mottagaren, utan den kan även erhållas från en tredje part (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 mars 2014, Le Rayon d'Or, C?151/13, EU:C:2014:185, punkt 34 och där angiven rättspraxis). Det framgår av denna rättspraxis att den avgörande faktorn för denna kvalificering är att ett vederlag faktiskt har betalats.

39 I förevarande fall har klaganden i det nationella målet betalat en ersättning motsvarande 90 procent av fordringsbeloppet, inklusive mervärdesskatt, till de beskattningsbara kunderna.

40 I detta sammanhang förefaller det som om den del av fordringarna som klaganden i det nationella målet har begärt ersättning för faktiskt har uppburits av de beskattningsbara kunderna som vederlag för de aktuella beskattningsbara transaktionerna, vilket innebär att denna del inte kan anses vara föremål för ”utebliven betalning”, i den mening som avses i artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet.

41 Av detta följer att denna del av fordringarna, även om den har erhållits som ersättning, inte kan ge upphov till någon rätt till nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt för de beskattningsbara kunderna.

42 Det kan inte heller, mot bakgrund av unionsrätten på mervärdesskatteområdet och oberoende av de nationella regler som kan styra överlåtelse av fordringar på civilrättslig väg, anses att en försäkringsgivare såsom klaganden i det nationella målet kan identifieras som den beskattningsbara person som, vad gäller den del av fordringarna som har varit föremål för ersättning och överlåtelse, har rätt till en nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt enligt artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet.

43 Att tillerkänna en sådan försäkringsgivare denna ställning skulle nämligen innebära ett åsidosättande av principen om skatteneutralitet, eftersom den mervärdesskatt som har betalats till skattemyndigheten inte är exakt proportionell i förhållande till det pris som faktiskt har erhållits av kunderna, vilka är beskattningsbara personer och har utfört de aktuella beskattningsbara transaktionerna.

44 Mot bakgrund av det ovan anförda ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet och principen om skatteneutralitet ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken den nedsättning av beskattningsunderlaget vid utebliven betalning som föreskrivs i denna bestämmelse inte tillämpas på en försäkringsgivare som, inom ramen för ett avtal om försäkring av kundfordringar, som ersättning för en utebliven

betalning, betalar försäkringstagaren en del av beskattningsunderlaget för den aktuella beskattningsbara transaktionen, inklusive mervärdesskatt, trots att denna del av fordran och alla rättigheter som är knutna till den enligt avtalet har överlåtits till denna försäkringsgivare.

Rättegångskostnader

45 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 (åttonde avdelningen) följande:

Artikel 90.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010, och principen om skatteneutralitet

ska tolkas enligt följande:

De utgör inte hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken den nedsättning av beskattningsunderlaget vid utebliven betalning som föreskrivs i denna bestämmelse inte tillämpas på en försäkringsgivare som, inom ramen för ett avtal om försäkring av kundfordringar, som ersättning för en utebliven betalning, betalar försäkringstagaren en del av beskattningsunderlaget för den aktuella beskattningsbara transaktionen, inklusive mervärdesskatt, trots att denna del av fordran och alla rättigheter som är knutna till den enligt avtalet har överlåtits till denna försäkringsgivare.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: ungerska.