

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2015. gada 2. j?lij? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – PVN – Direkt?va 2006/112/EK – Pre?u pieg?de vai pakalpojumu sniegšana – Izpirkumnomas l?gums – Nekustam? ?pašuma, par ko ir nosl?gts izpirkumnomas l?gums, atdošana atpaka? iznom?t?jam – “Anul?šanas, atteikuma vai piln?gas vai da??jas nemaks?šanas” j?dziens – Iznom?t?ja ties?bas uz nodok?a b?zes samazin?jumu – Nodok?u dubulta uzlikšana – Atseviš?i pakalpojumi – Nodok?u neitralit?tes princips

Lieta C?209/14

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Vrhovno sodiš?e* (Slov?nija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2014. gada 16. apr?l? un kas Ties? re?istr?ts 2014. gada 25. apr?l?, tiesved?b?

NLB Leasing d.o.o.

pret

Republika Slovenija.

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?ja R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], tiesneši Ž. K. Bonišo [*J. C. Bonichot*] (referents), A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], Ž. L. da Krušs Vilasa [*J. L. da Cruz Vilaça*] un K. Likurgs [*C. Lycourgos*],

?ener?ladvok?ts N. J?skinens [*N. Jääskinen*],

sekret?rs M. Aleksejevs [*M. Aleksejev*], administrators,

?emot v?r? rakstveida procesu,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- *NLB Leasing d.o.o.* v?rd? – *J. Podlipnik*, nodok?u konsultants,
- Slov?nijas vald?bas v?rd? – *T. Miheli? Žitko*, p?rst?ve,
- Eiropas Komisijas v?rd? – *C. Soulay* un *L. Lozano Palacios*, k? ar? *M. Žebre*, p?rst?vji,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?ta uzklauš?šanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?ju pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV L 347, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “PVN direkt?va”) 2. panta 1. punktu, 14. pantu, 24. panta 1. punktu un 90.

panta 1. punktu.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *NLB Leasing d.o.o.* (turpmāk tekstā – “NLB”) un *Republika Slovenija* [Slovēnijas Republika], ko pārstāv *Ministrstvo za finance* (Finanšu ministrija) par pārdotās minētās atteikumu kaut koriģēt pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) summu, kas samaksāta pēc divu izpirkumnomas līgumu noslēgšanas.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 2. panta 1. punkts ir noteikts:

“PVN uzliek šādiem darījumiem:

a) preču 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 PVN direktīvas 14. pants ir noteikts:

“1. “Preču piegāde” ir tiesību nodošana rēķoties ar materiālu pašumu kā pašniekam.

2. Papildus 1. punktā minētajam darījumam par preču piegādi uzskata šāds darījums:

[..]

b) faktisko preču nodošanu, pildot līgumu par preču nomu/ri uz noteiktu laiku vai par preču pārdošanu uz nomaksu, kurā paredzēts, ka parastos apstākļos pašumtiesību pārēja notiek nevis kā veicot pārdošanu iemaksu;

[..].”

5 PVN direktīvas 24. panta 1. punkts ir noteikts:

““Pakalpojumu sniegšana” ir jebkurš darījums, kas nav preču piegāde.”

6 Saskaņā ar PVN direktīvas 90. pantu:

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

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

Slovēnijas tiesības

7 Atbilstīgi Likuma par pievienotās vērtības nodokli (*Zakon o davku na dodano vrednost*, turpmāk tekstā – “ZDDV” 1) 3. panta 1. punktam PVN piemēro šādām darbībām:

“1) preču piegādei, ko par atlīdzību Slovānijas Republikas teritorijā [...] ir veicis nodokļa maksātājs vai nodokļa maksātāja [...] savas saimnieciskās darbības ietvaros;

[..]

3) pakalpojumu piegādei, ko par atlīdzību Slovānijas Republikas teritorijā ir veicis nodokļa maksātājs savas saimnieciskās darbības ietvaros;

[..].”

8 Saskaņā ar ZDDV 1 6. pantu:

“1. “Preču piegāde” ir tiesību rakoties ar materiālu pašumu kārpašniekam nodošana.

2. Par preču piegādi uzskata arī:

[..]

b) faktiski preču nodošanu, pildot līgumu par preču nomu/ri uz noteiktu laiku [...], kurš paredzēts, ka parastos apstākļos pašumtiesību pārēja notiek nevis kārpašnieka veicot pārdojuma iemaksu;

[..].”

9 ZDDV 1 14. panta 1. punkts ir noteikts, ka jebkurš darījums, kas nav preču piegāde, ir uzskatāma par “pakalpojumu sniegšanu”.

10 ZDDV 1 39. panta 2. un 3. punkts ir izteikti šādi:

“2. Anulāšanas, atteikuma vai cenas samazināšanas pēc tam, kad noticis darījums, gadījumā attiecīgi samazina summu, kurai uzliek nodokli. Nodokļa maksātājs var koriģēt (samazināt) deklarētā PVN apmēru, ja preču vai pakalpojumu saņēmēja koriģēt (samazina) paša atskaitēto PVN summu un par to rakstveidā informē preču piegādātāju/pakalpojuma sniedzēju.

3. Nodokļa maksātājs var arī koriģēt (samazināt) PVN summu, kas jāmaksā, ja tās nav tikusi samaksāta vai ir tikusi samaksāta tikai daļēji, pamatojoties uz tiesas nolikumu, kas kļuvis par *res judicata*, par maksājuma procedūras pabeigšanu vai pamatojoties uz pabeigtu procedūru, pamatot vienošanos ar kreditoriem [...]. Ja nodokļa maksātājs vēlēs saņemt pilnu vai daļēju samaksu par savu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, attiecībā uz kuru viņš ir koriģējis ar nodokli apliekamo bāzi atbilstoši šim punktam, viņš samaksā PVN par saņemto summu.”

11 ZDDV 1 piemērošanas noteikumu (*Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost*, turpmāk tekstā – “Piemērošanas noteikumi”) 13. pantā ir noteikts:

“1. PVN nav jādeklarē vai jāmaksā par zaudējumu atlīdzību.

2. Iepriekšējā punkta izpratnē par zaudējumu atlīdzību tostarp uzskata:

- pieg?di, ko pieg?d?t?js ir veicis k? zaud?jumu atl?dz?bu, atl?dzinot kait?jumu, ko rad?jusi iepriekš?j? pre?u pieg?de/pakalpojuma sniegšana, ja pieg?d?t?js atbilstoši likumam vai l?gumam ir atbild?gs par kait?jumu un t? sek?m;
- nokav?juma procentus, kurus pieg?d?t?js sa?em no sava par?dnieka r??ina l?dz likumisko procentu likmei, k? ar? izmaksas saist?b? ar maks?juma piepras?šanu;
- l?gumsodu;
- zaud?jumu atl?dz?bu par l?guma laušanu, ja maks?t?js t?d?? nav sa??mis precī vai pakalpojumu.

3. Ja l?gums ir da??ji izpild?ts, šai da??jai izpildei piem?ro PVN.”

12 Atbilst?gi ZDDV?1 41. pantam:

“[.]

2. Atbilst?gi ZDDV?1 39. panta 2. punktam nodok?a maks?t?js var samazin?t PVN summu atbilstoši t?d?m atlaid?m, par ko v?l?k pan?kta vienošan?s, k?, piem?ram, iev?rojamu atlaidi vai atlaidi preces zem?kas kvalit?tes d??, ja par t?m ir pan?kta vienošan?s tieši starp pieg?d?t?ju un sa??m?ju.

3. Pieg?d?t?ja ar nodokli apliekam?s summas samazin?jums atbilst?gi ZDDV?1 39. panta 2. punktam nevar tikt ?stenots pirms taks?cijas laikposma, kur? viš ir sa??mis pre?u/pakalpojumu sa??m?ja rakstveida pazi?ojumu, inform?jot vi?u, ka sa??m?js ir kori??jis PVN atskait?jumu.

[..”

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

13 2008. gada febru?r? *NLB*, aizdev?ja, un *Domino ing, d.o.o.* (turpm?k tekst? – “*Domino*”), aizdevuma ??m?ja, nosl?dza divus ?stermi?a aizdevuma l?gumus noteiktam m?r?im, k? ar? “komercsadarb?bas” l?gumus. P?d?jos min?tajos tostarp ir noteikts, ka aizdevumu, kurus *NLB* pieš??rusi *Domino*, m?r?is ir nekustam? ?pašuma ieg?de m?jok?u b?vniec?bai un, ja t? v?las, *NLB* var finans?t šo m?jok?u b?vniec?bu, interesi par ko t? ir atzinusi. Izmantojot šos aizdevumus, *Domino* ieg?d?j?s nekustamos ?pašumus, kuru iepriekš?jie ?pašnieki bija personas, kas bija treš?s personas attiec?b? pret l?gumiem, kas nosl?gti starp *NLB* un *Domino*.

14 2009. gada apr?l? *NLB* un *Domino* ir nosl?gušas divus l?gumu kopumus, kas, k? nor?da *Vrhovno sodiš?e* (Augst?k? tiesa), veido vienu dar?jumu, sauktu “izpirkumnoma” (“sale and lease back”). Pirmk?rt, ar diviem pirkuma l?gumiem *NLB* ir k?uvusi par nekustamo ?pašumu, kurus pirms tam ieg?d?jusies *Domino*, ?pašnieci, un, otrk?rt, ar diviem izpirkumnomas l?gumiem t? ir vienlaic?gi ap??musies iznom?t šos nekustamos ?pašumus *Domino* uz dažiem m?nešiem. Neskarot komercsadarb?bas l?gumus, kas iepriekš nosl?gti starp š?m ab?m sabiedr?b?m, izpirkumnomas l?gumos ir paredz?ts, ka pirms to termi?a beig?m *Domino* ir j?izv?las viena no š?d?m trim iesp?j?m, proti, vai nu pagarin?t l?gumu termi?u, vai atdot atpaka? nekustamos ?pašumus *NLB*, vai, visbeidzot, ?stenot pirkuma iesp?jas, kas tai ir attiec?b? uz šiem nekustamajiem ?pašumiem, samaks?jot visus maks?jumus, kas tai j?veic attiec?b? pret *NLB*.

15 Nosl?dzot izpirkumnomas l?gumus, *NLB* samaks?ja PVN par summu, par kuru *Domino* tika iesniegti r??ini atbilst?gi ?iem l?gumiem, proti, par summu, kas atbilst visiem ikm?neša maks?jumiem, taj? skait? *Domino* pieš?irt?s pirkuma iesp?jas.

16 T? k?, beidzoties izpirkumnomas l?gumiem, *Domino* nebija veikusi visus maks?jumus, kas tai bija j?veic attiec?b? pret *NLB*, p?d?j? min?t? atbilstoši šajos l?gumos tai dotajai iesp?jai p?r??ma atpaka? ?pašum? izpirkumnomas objektus. 2010. gada j?lij? *NLB* p?rdeva šos nekustamos ?pašumus k? apb?v?jamu zemesgabalu trešai sabiedr?bai, proti, *Sava IP, d.o.o.* (turpm?k tekst? – “*Sava IP*”), deklar?jot t?d?? maks?jamo PVN.

17 T? k? *Domino* nebija izpild?jusi izpirkumnomas l?gumos tai noteiktos pien?kumus, *NLB* pras?ja kori??t deklar?to PVN summu atbilstoši šajos l?gumos paredz?to pirkuma iesp?ju v?rt?bai.

18 Šaj? zi?? no iesniedz?jtiesas l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka *NLB* un *Domino* atbilstoši izpirkumnomas l?guma noteikumiem ir noteikušas gal?go apr??inu, atbilstoši kuram *NLB* samaks?ja *Domino* summu, kas atbilst starp?bai starp virsv?rt?bu, kas g?ta, pateicoties cenai, kas pan?kta nekustam? ?pašuma p?rdošan? *Sava IP*, no vienas puses, un *Domino* nesamaks?taj?m summ?m, taj? skait? ieg?des iesp?j?m, no otras puses.

19 *NLB* atskait?ja no attiec?g? nekustam? ?pašuma p?rdošanas cenas summu, kas atbilst, pirmk?rt, PVN summai, ko t? bija samaks?jusi šaj? dar?jum?, otrk?rt, maks?jumus saist?b? ar pirkuma iesp?ju, ko *Domino* v?l nebija samaks?jusi, un, visbeidzot – trešk?rt, ikm?neša maks?jumus, kurus *Domino* v?l bija par?d? turkl?t attiec?b? pret *NLB*. T? savuk?rt samaks?ja atlikušo saldo *Domino*. Tad *NLB* izdeva *Domino* divas kred?tnotas par summu, kas atbilst maks?jumiem saist?b? ar pirkuma iesp?j?m, un, to izdar?jusi, t? t?s atc?la.

20 Ar 2012. gada 5. j?nija l?mumu Slov?nijas nodok?u iest?des atteic?s apmierin?t *NLB* l?gumu samazin?t PVN summu, ko š? sabiedr?ba samaks?jusi sakar? ar izpirkumnomas l?gumu nosl?gšanu, jo abas kred?tnotas neesot juridisks pamats *NLB* summas, kurai uzliek nodokli, samazin?jumam. T?s uzskat?ja, ka šie l?gumi nav “atteikti” un tas, ka *NLB* sa??ma atpaka? nekustamos ?pašumus, nav “atdošana” ZDDV?1 39. panta 2. punkta izpratn?, ar ko Slov?nijas ties?b?s ticis transpon?ts PVN direkt?vas 90. panta 1. punkts. K? uzskata š?s iest?des, iznom?t?js faktiski ir uz??mies par?dnieka lomu un ir p?rdevis nekustamos ?pašumus nomnieka lab? *Sava IP*.

21 *NLB* apstr?d?ja Slov?nijas nodok?u iest?des l?mumu, sec?gi iesniedzot administrat?vo s?dz?bu Finanšu ministrij?, p?c tam ce?ot pras?bu kompetentaj? pirm?s instances ties?. Š?s abas p?rs?dz?bas tika noraid?tas.

22 Apel?cijas s?dz?b? *NLB* apgalvo, ka nodok?u iest?de un pirm?s instances tiesa k??daini ir interpret?jušas ZDDV?1 39. pantu un PVN direkt?vas 90. panta 1. punktu. Nekustam? ?pašuma atg?šana, kuru *Domino* veica sakar? ar t?s l?gumsaist?bu neizpildi, atbilstot vismaz vienam no min?taj?s norm?s paredz?tajiem gad?jumiem. *NLB* ar? nor?da, ka, ja tai tiktu liegts samazin?t summu, kurai uzliek nodokli, t?d? kontekst?, k?ds ir pamatliet?, tiktu p?rk?pts nodok?u neitralit?tes princips, jo t? otro reizi ir samaks?jusi PVN, nododot ?pašuma ties?bas uz nekustamajiem ?pašumiem trešai sabiedr?bai.

23 Š?dos apst?k?os *Vrhovno sodiš?e* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai, ?emot v?r? pamatliet? esošos faktus, PVN direkt?vas 90. panta 1. punkts ir j?interpret?

tādējādi, ka tas nozīmē, ka nomas līguma priekšmeta (nekustamo pašuma) atdošana atpakaļ nomnieces maksājumu saistībā neizpildes rezultātā iznomātājam pašumam tā vāļkai pārdošanai un maksājumu saskaņā ar nomas līgumu stenošanai, ja ir beidzies termiņš visu maksājumu veikšanai, ir “anulēšanas, atteikuma vai pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas” gadījums pēc tam, kad notikusi piegāde, saskaņā ar ko attiecīgi ir jāsamazina summa, kurai uzlied nodokļi?

2) Vai PVN direktīvas 2. panta 1. punkts, 14. pants un 24. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka summa attiecībā uz atpiršanas iespēju, kas veido lielāko daļu no finansiālā līguma līguma vērtības un kuru nomnieks samaksā iznomātājam tādējādi, ka maksājamo summu nesamaksāšanas gadījumā iznomātājs nomas līguma priekšmetu (nekustamo pašumu) atgāst pašumam, to pārddod trešai pusei un samaksā pārdošanas cenu nomniekam pēc tam, kad galīgā rēķinā ir atskaitīta summa par atpiršanas iespēju, ir uzskatāma par līguma izpildes atlīdzību un preču piegādi, kurai kā tādai uzlied PVN, vai arī tā ir uzskatāma par nomas pakalpojuma un pašuma izmantošanas atlīdzību (kurai kā tādai uzlied PVN saskaņā ar likumu vai pēc nodokļa maksātāja izvēles), vai arī tā ir uzskatāma par zaudējumu, kuri radušies līguma laušanas rezultātā, atlīdzību, kas samaksāta, lai atlīdzinātu zaudējumus, kuri radušies saistībā ar nomnieka pienākumu neizpildi un kuriem nav tiešas saistības ar kādu pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību un kuriem kā tādai neuzlied PVN?

3) Vai tad, ja atbilde uz otro jautājumu ir tāda, ka attiecīgā summa ir uzskatāma par līguma izpildes atlīdzību un preču piegādi, PVN neitralitātes princips nepieļauj iznomātājam nemaksāt PVN divreiz, proti, noslēdzot finansiālā līguma līgumu (tostarp attiecībā uz atpiršanas iespēju, kas veido lielāko daļu no līguma vērtības) un tad, kad nomnieks neizpilda savas maksājuma saistības – otro reizi, pārddodot attiecīgo nekustamo pašumu trešai pusei, ņemot vērā, ka atbildība samaksāt PVN otrajā piegādē ir nodota nomniekam galīgā aprēķinā?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par otro jautājumu

24 No iesniedzējtiesas līguma sniegtā prejudiciālā nolūmuma izriet, ka *NLB* kā iznomātāja un *Domino* kā nomniece ir noslēgušas divus izpirkumnomas līgumus attiecībā uz divu nekustamo pašumu nomu. No šā nolūmuma, šiet, arī izriet, ka tādēļ, ka netika izpildīti *Domino* pienākumi, *NLB* atbilstoši šiem līgumiem no jauna pārņēma savā pašumā šos nekustamos pašumus, tos pārdeva trešai personai un šā pārdevuma virsvērtību atdeva *Domino*, galīgā aprēķinā no tās atskaitot atpakaļpirkuma iespēju summu. Tieši šādā kontekstā ar otro jautājumu, kas ir jāizskata vispirms, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 2. panta 1. punkts, 14. pants un 24. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka izpirkumnomas pakalpojums, par kādu ir pamatlieta, ir preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana šo noteikumu izpratnē.

25 Ir jāatgādina, ka tiesvedībā atbilstoši LESD 267. pantam Tiesa nav kompetenta piemērot Savienības tiesību normas konkrētam gadījumam (spriedums *Patriciello*, C-163/10, EU:C:2011:543, 21. punkts). Tādā lietā kā pamatlieta tādējādi iesniedzējtiesai ir jāveic nepieciešamā juridiskā kvalifikācija pamatlīetas atrisināšanai. Tiesai savukārt ir jāsniedz tai visas šā vērtējuma veikšanai nepieciešamās norādes (spriedums *Patriciello*, C-163/10, EU:C:2011:543, 23. punkts).

26 Tādēļ un neatkarīgi no tā, vai, ņemot vērā pamatlīetas faktus, attiecīgais izpirkumnomas pakalpojums patiesībā ir vienots darījums, ko veido vairāki elementi, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, pēdējai minētajai ir jāsniedz fakti, kas ļauj novērtēt PVN mērķiem izpirkumnomas pakalpojuma juridisko raksturu.

27 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka atbilstoši PVN direktīvas 24. panta 1. punktam “pakalpojumu

sniegšana” ir jebkurš darījums, kas nav preču piegāde”. Kas attiecas uz jādzienu “preču piegāde”, atbilstoši šīs direktīvas 14. panta 1. punktam tādā gadījumā, ja ir tiesību nodošana rakstveidā ar materiālu pārdevumu kā pārdevumu”. Turklāt PVN direktīvas 14. panta 2. punkta b) apakšpunktā par “preču piegādi” tiek uzskatīta faktiskā preces nodošana, pildot līgumu par preču nomu/ri uz noteiktu laiku, kurš paredzēts, ka parastos apstākļos pārdevums būtu pārēja notiek ne vienlaikus kā veicot pārdevumu iemaksu.

28 Šajā ziņā no Tiesas judikatūras izriet, ka vienkrāšas nomas līgums ir jānosē ir no finanšu nomas līguma; pārdevājam minētajam ir raksturīgs tas, ka nomniekam tiek nodota lielāka daļa likumīgajam pārdevumam raksturīgo priekšrocību un risku. Tas, ka, līgumam beidzoties, ir paredzēta pārdevums būtu pārēja vai ka aktuāli maksājumu summa ir praktiski identiska preces tirgus vērtībai, atsevišķi un kopā ir kritēriji, kas ļauj noteikt, vai līgums var tikt kvalificēts kā finanšu nomas līgums (skat. šajā ziņā spriedumu *Eon Aset Menidjunt*, C-118/11, EU:C:2012:97, 38. punkts).

29 Turklāt preču piegādes jādziens neattiecas uz pārdevums būtu nodošanu tādās formās, kas ir paredzētas piemērojamajās valsts tiesībās, bet tajā tiek iekļauti visi vienas puses veiktie kustamas mantas nodošanas darījumi, ar kuriem tādā nodod otrai pusei tiesības rakstveidā ar šo pārdevumu kā pārdevumu (spriedums *Eon Aset Menidjunt*, C-118/11, 39. punkts un tajā minētā judikatūra).

30 Tādējādi gadījumā, ja nekustamā pārdevuma izpirkumnomas līgums ir paredzēta vai nu pārdevums būtu uz šo nekustamo pārdevumu nodošana nomniekam, līgumam beidzoties, vai nomniekam ir šā nekustamā pārdevuma pārdevums būtu būtiskas pazīmes, it īpaši, ja viņam ir nodota lielāka daļa likumīgajam pārdevumam raksturīgo priekšrocību un risku un ja atjauninātā maksājumu summa praktiski atbilst preces tirgus vērtībai, darījums ir jāpielīdzina ražošanas līdzekļa iegādei (skat. šajā ziņā spriedumu *Eon Aset Menidjunt*, C-118/11, 40. punkts).

31 Šajā ziņā pamatlietas fakti, proti, tostarp “komercsadarbības” līgumu noteikumi, kā arī veiktās transakcijas atbilstoši galīgajam norīšinām, liek domāt, ka izpirkumnomas līgumu mērķis bija pārdevums būtu uz nekustamo pārdevumu, par kuriem ir šie līgumi, nodošana *Domino*; tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai atbilstoši šā sprieduma 26.–30. punktā atgādinātajiem kritērijiem.

32 No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka PVN direktīvas 2. panta 1. punkts, 14. pants un 24. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka gadījumā, ja nekustamā pārdevuma izpirkumnomas līgums ir paredzēta vai nu pārdevums būtu uz šo nekustamo pārdevumu nodošana nomniekam, līgumam beidzoties, vai nomniekam ir šā nekustamā pārdevuma pārdevums būtu būtiskas pazīmes, it īpaši, ja viņam ir nodota lielāka daļa likumīgajam pārdevumam raksturīgo priekšrocību un risku un ja atjauninātā maksājumu summa praktiski atbilst preces tirgus vērtībai, no šāda līguma izrietošais darījums ir jāpielīdzina ražošanas līdzekļa iegādei.

Par pirmo jautājumu

33 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai, ņemot vērā pamatlietā esošos faktus, kādi tie izriet no šā sprieduma 24. punkta, PVN direktīvas 90. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka nomas līguma priekšmeta (nekustamā pārdevuma) atdošana atpakaļ iznomātājam ir anulēšanas, atteikuma vai pilnīgas vai daļējas cenas nemaksēšanas gadījums šā noteikuma izpratnē.

34 Lai gan iesniedzējtiesai ir juridiski jākvalificē *NLB* un *Domino* veiktie darījumi, Tiesai ir tai jāsniedz visas nepieciešamās norādes šā vērtējuma veikšanai.

35 Šajā ziņā ir jāatgādinā, ka ar PVN direktīvas 90. panta 1. punktu, kurš attiecas uz

atcelšanas, atteikuma vai pilnīgas vai daļējas cenas nemaksāšanas vai arī cenas samazināšanas pēc tam, kad notikusi piegāde, gadījumā, dalībvalstī ir uzlikts pienākums samazināt nodokļa bāzi un tādā PVN summā, kas nodokļa maksātājam jāmaksā, katrreiz, kad pēc darījuma noslēgšanas nodokļa maksātājs nav saņēmis daļu no atlīdzības vai visu atlīdzību. Šajā tiesību normā izpaužas PVN direktīvas pamatprincips, ka nodokļa bāzi veido faktiski saņemta atlīdzība, un tādā nenovēršams secinājums ir tāds, ka nodokļu administrācija nevar iekasēt kā PVN summā, kas pārsniedz nodokļa maksātāja saņemto summu (spriedums *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 22. punkts).

36 No Tiesas judikatūras izriet, ka, izņemot līguma atcelšanu vai izbeigšanu, kad puses atkal nonāk tajā situācijā, kādā bija pirms līguma noslēgšanas un nodokļa maksātājam nav vairs vieta prasījuma, PVN direktīvas 90. panta 1. punkts attiecas tikai uz situāciju, kurš otra līgumpuse nesamaksā vai tikai daļēji samaksā par to, kurš tomēr tai ir atbilstoši šim līgumam (skat. šajā ziņā spriedumu *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 23. un 24. punkts).

37 Tādā nodokļa maksātāja nodokļa bāze netiks samazināta, ja atbilstoši līgumam šis nodokļa maksātājs ir tiesīms saņēmis visus maksājumus kā atlīdzību par sniegto pakalpojumu vai, līgumam tiekot atteiktam vai atceltam, šo pakalpojuma saņēmēja vairs nav parādā nodokļa maksātājam nolikto cenu.

38 No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka PVN direktīvas 90. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādā veidā, ka tas neapņemas nodokļa maksātājam samazināt nodokļa bāzi, ja šis nodokļa maksātājs tiesīms ir saņēmis visus maksājumus kā atlīdzību par sniegto pakalpojumu vai, līgumam netiekot atteiktam vai atceltam, otra līgumpuse vairs nav parādā viņam nolikto cenu.

Par trešo jautājumu

39 Ar trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai nodokļu neitralitātes princips ir jāinterpretē tādā veidā, ka tas liedz nodokļa maksātājam samaksāt PVN pirmo reizi, noslēdzot izpirkumnomas līgumu, kas ietver iegādes iespēju, un otro reizi – kad viņš nodod pašumtiesības uz pašumu, par ko ir noslēgts šis līgums, kādai sabiedrībai – trešajai personai – izpirkumnomas līguma nomnieka saistību neizpildes dēļ.

40 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka no Tiesas judikatūras izriet, ka PVN kopējā sistēmā raksturojošais nodokļu neitralitātes princips nepieņem, ka nodokļa maksātāja profesionālo darbību aplikšana ar nodokli rada dubultu aplikšanu ar nodokli (skat. šajā ziņā spriedumus *Puffer*, C-460/07, EU:C:2009:254, 45. un 46. punkts, kā arī *Klub*, C-153/11, EU:C:2012:163, 42. punkts).

41 Tiesa ir arī nospriedusi, ka PVN mērķiem ikviens pakalpojums, kā tas izriet no PVN direktīvas 1. panta 2. punkta otrās daļas, parasti ir jāuzskata par atsevišķu un neatkarīgu pakalpojumu (spriedums *BG Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, 29. punkts). Tomēr noteiktos apstākļos vairāki pakalpojumi, kuri formāli ir noširti un kurus varētu sniegt atsevišķi, un šādi tie varētu tikt aplikti ar nodokli vai atbrīvoti no tā, ir jāuzskata par vienu vienotu darījumu, ja tie nav neatkarīgi (skat. šajā ziņā spriedumu *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, C-155/12, EU:C:2013:434, 20. punkts).

42 Atbilstoši šai judikatūrai iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai darījumi, par ko ir pamatlieta, proti, no vienas puses, pakalpojumi, kas sniegti *Domino*, un, no otras puses, nekustamā pašuma pašumtiesību nodošana kādai sabiedrībai – trešai personai, ir jāuzskata par “vienotu darījumu”. Tā tostarp ir tad, kad vairāki elementi vai darbības, ko veicis nodokļa maksātājs, ir tik cieši saistīti savstarpēji, ka tie objektīvi veido vienu nedalīamu ekonomisku pakalpojumu, kura sadalīšana nebūtu reāla.

43 Ja izrēdīs, ka šie darījumi nevar tikt uzskatīti par vienotu pakalpojumu, nodokļu neitralitātes princips neliedz tos atsevišķi aplikt ar PVN.

44 No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka nodokļu neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neliedz, ka, pirmkārt, izpirkumnomas pakalpojums, kas attiecas uz nekustamajiem pašumiem, un, otrkārt, pašumtiesību uz šo nekustamo pašumu nodošana (attiecībā pret izpirkumnomas līgumu) trešai personai tiek atsevišķi aplikti ar PVN, ciktāl šie darījumi nevar tikt uzskatīti par vienotu pakalpojumu, tas ir jānovērtē iesniedzējtiesai.

Par tiesāšanās izdevumiem

45 Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

1) **PVN direktīvas 2. panta 1. punkts, 14. pants un 24. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka gadījumā, ja nekustamā pašuma izpirkumnomas līgums ir paredzēts vai nu pašumtiesību uz šo nekustamo pašumu nodošana nomniekam, līgumam beidzoties, vai nomniekam ir šī nekustamā pašuma pašumtiesību būtiskas pazīmes, it paši, ja viņam ir nodota lielāka daļa likumgaram pašumam raksturīgo priekšrocību un risku un ja atjauninātā maksājumu summa praktiski atbilst preces tirgus vērtībai, no šāda līguma izrietošais darījums ir jāpielīdzina ražošanas līdzekļa iegādei;**

2) **PVN direktīvas 90. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neapņemas nodokļa maksātājam samazināt nodokļa bāzi, ja šis nodokļa maksātājs tiešām ir saņēmis visus maksājumus kā atlīdzību par sniegto pakalpojumu vai, līgumam netiekot atteiktam vai atceltam, otra līgumpuse vairs nav parādā viņam noliktoto cenu;**

3) **nodokļu neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neliedz, ka, pirmkārt, izpirkumnomas pakalpojums, kas attiecas uz nekustamajiem pašumiem, un, otrkārt, pašumtiesību uz šo nekustamo pašumu nodošana (attiecībā pret izpirkumnomas līgumu) trešai personai tiek atsevišķi aplikti ar PVN, ciktāl šie darījumi nevar tikt uzskatīti par vienotu pakalpojumu, tas ir jānovērtē iesniedzējtiesai.**

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – slovēņu.