

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. liepos 3 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema (PVM) – Apmokestinamoji vertė – Sumažinimas – Mokesčių neutralumo principas – Finansinės nuomos sutartis, atšaukta dėl mokėjimo – Pranešimas apie mokesčio perskaičiavimą – Taikymo sritis – Apmokestinamieji sandoriai – Prekių tiekimas už atlygą – Atšaukimo prieš sutarties terminų „kompensacijos“ mokėjimas – Teisingumo Teismo jurisdikcija“

Byloje C-242/18

dėl *Varhoven administrativen sad* (Vyriausiasis administracinis teismas, Bulgarija) 2018 m. kovo 26 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2018 m. balandžio 5 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

„UniCredit Leasing“ EAD

prieš

Direktor na direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (NAP)

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J.-C. Bonichot (pranešėjas), teisėjai C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen ir M. Safjan,

generalinis advokatas N. Wahl,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- „UniCredit Leasing“ EAD, atstovaujamos *advokati* I. Dimitrova ir M. Raykov,
- *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (NAP), atstovaujamo N. Kalistratov,
- Bulgarijos vyriausybės, atstovaujamos E. Petranova ir T. Mitova,
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal, Y. Marinova ir P. Mihaylova,

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

priima šį

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 90 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant „UniCredit Leasing“ EAD (toliau – *Unicredit*) ir *Direktor na Direktsia „Obzhlavane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (NAP) (Nacionalin?s valstyb?s pajam? agent?ros (NAP) Sofijos „Skund? ir praktikos mokes?i? ir socialinio draudimo srityje“ direkcijos direktorius, Bulgarija, toliau – *Direktor*) gin?? d?l jo atsisakymo leisti tikslinti sumok?t? prid?tin?s vert?s mokest? (PVM), susijus? su finansin?s nuomos sutarties nesumok?tomis ?mokomis.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

Bulgarijos Respublikos stojimo ? Europos S?jung? aktas

3 Akto d?l Bulgarijos Respublikos ir Rumunijos stojimo s?lyg? ir Sutar?i?, kuriomis yra grindžiama Europos S?junga, pritaikom?j? patais? (OL L 157, 2005, p. 203) 2 straipsnyje numatyta:

„Nuo ?stojimo dienos pirmini? Sutar?i? ir prieš ?stojim? institucij? ir Europos centrinio banko priimt? akt? nuostatos Bulgarijai ir Rumunijai yra privalomos ir šiose valstyb?se taikomos tose Sutartyse ir šiame Akte nustatytais s?lygomis.“

PVM direktyva

4 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyta:

„1. PVM objektas yra šie sandoriai:

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

5 Šios direktyvos 14 straipsnyje nustatyta:

„1. „Preki? tiekimas“ – tai teis?s kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.

2. Be 1 dalyje nurodyto sandorio preki? tiekimu laikomas bet kuris iš ši? sandori?:

a) nuosavyb?s teis?s ? turt? perdavimas už atlyginim? valdžios institucijos ar jos vardu duotu nurodymu arba pagal ?statymus;

b) faktinis preki? perdavimas pagal preki? nuomos tam tikram laikotarpiui arba pagal preki? pardavimo atidedant apmok?jimo termin? sutart?, kurioje numatyta, kad paprastai nuosavyb?s teis? pereina v?liausiai tada, kai sumokama paskutin? ?moka;

c) preki? perdavimas pagal sutart?, kurioje numatoma, kad perkant arba parduodant yra mokamas komisinis atlyginimas;

3. Valstyb?s nar?s preki? tiekimu gali laikyti tam tikr? statybos darb? perdavim?.“

6 Minutos direktyvos 63 straipsnyje nustatyta:

„Apmokestinimo momentas vyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.“

7 Tos pačios direktyvos 73 straipsnyje numatyta:

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

8 PVM direktyvos 90 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmokėjimo atvejais arba, kai kaina sumažinama vykdytų sandorų, apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama valstybių narių nustatytais sąlygomis.

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

9 Minutos direktyvos 273 straipsnyje nustatyta:

„Valstybų narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukiaivimui, atsižvelgdamos į reikalavimų vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.“

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimybė negali būti naudojama nustatant papildomas su sąskaitų faktūrų išrašymu susijusias prievoles be tų, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

Bulgarijos teisė

10 *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas; DV, Nr. 63, 2006 m. rugpjūčio 4 d., įsigaliojęs 2007 m. sausio 1 d., toliau – ZDDS) 6 straipsnyje išdėstyta:

„1. „Prekių tiekimu“, kaip tai suprantama pagal šį įstatymą, laikomas nuosavybės teisės prekes arba kitos daiktinės teisės, susijusios su prekėmis, perdavimas.“

2. Šiame įstatyme „prekių tiekimu“ taip pat laikoma:

<...>

3) (pakeista DV, Nr. 101, 2013 m., galioja nuo 2014 m. sausio 1 d.) Realus prekių suteikimas pagal finansinės nuomos sutartį, kurioje aiškiai numatytas nuosavybės teisės šias prekes perdavimas; ši nuostata taip pat taikoma tais atvejais, kai finansinės nuomos sutartyje numatyta tik galimybė perduoti nuosavybės teisę prekes, o finansinės nuomos mokėjimas, mokėtiną pagal tą sutartį, be palėkanų pagal 46 straipsnio 1 dalies 1 punktą suma yra tokia pati kaip prastinė prekių kaina į suteikimo dieną <...>“

11 ZDDS 115 straipsnyje numatyta:

„1. Kai pakeičiama apmokestinamoji vertė arba atšaukiamas tiekimas, dėl kurio buvo išrašyta sąskaita faktūra, tiekėjas turi išrašyti dokumentą, susijusį su šia sąskaita faktūra.

2. (papildyta DV, Nr. 97, 2016 m., galioja nuo 2017 m. sausio 1 d.) Dokumentas turi būti išrašytas per penkias dienas nuo 1 dalyje numatyto vykio, o jei jis susijęs su tiekimu, dėl kurio buvo išrašyta sąskaita faktūra, kurioje nurodytas už avanso sumokėjimą apskaičiuotas PVM, – per penkias dienas nuo numatyto avanso grąžinimo, sąskaitymo ar kito sumokėjimo dėl grąžintos, sąskaitytos ar kitaip sumokėtos sumos.

3. Padidėjus apmokestinamajai vertei išrašomas debetinis dokumentas, o apmokestinamajai vertei sumažėjus ar atšaukus sandorį išrašomas kreditinis dokumentas.

4. Be 114 straipsnyje nurodytų esminių rekvizitų, sąskaitoje faktūroje turi būti nurodyta:

1) sąskaitos faktūros, dėl kurios išrašytas dokumentas, numeris ir data;

2) šio dokumento išrašymo motyvas;

5. Dokumentas turi būti išrašytas bent dviem egzemplioriais – tiekėjui ir gavėjui.

6. Jei finansinės nuomos sutartis panaikinama arba atšaukiama, kaip numatyta 6 straipsnio 2 dalies 3 punkte, tiekėjas turi išrašyti kreditinį dokumentą, atitinkantį skirtumą tarp tiekimo apmokestinamosios vertės, kaip tai suprantama pagal 6 straipsnio 2 dalies 3 punktą, ir sumos, kuri pagal šią sutartį lieka be PVM, kaip tai suprantama pagal šį įstatymą.

7. (nauja, DV, Nr. 94, 2012 m., galioja nuo 2013 m. sausio 1 d.) Su sąskaita faktūra susijusiame dokumente gali nebūti esminių rekvizitų, numatytų 114 straipsnio 1 dalies 12, 14 ir 15 punktuose, išskyrus atvejus, kai jis susijęs su sandoriu, kurio vykdymo vieta yra valstybės narės teritorijoje, sandoriu Bendrijos viduje ir su nuotoline prekyba prekėmis.“

12 ZDDS 116 straipsnyje nustatyta:

„1. Negalima taisyti ir papildyti sąskaitos faktūrų ir su jomis susijusių dokumentų. Klaidingai išrašyti ar ištaisyti dokumentai anuluojami ir jų vietoje išrašomi nauji.

2. Klaidingai išrašytais dokumentais laikomos sąskaitos faktūros ir su jomis susiję dokumentai, kuriuose nenurodytas PVM, nors jis ten turėtų būti nurodytas.

3. Klaidingai išrašytais dokumentais laikomos sąskaitos faktūros ir su jomis susiję dokumentai, kuriuose nurodytas PVM, nors jis ten neturėtų būti nurodytas.

4. Kai klaidingai išrašyti ar ištaisyti dokumentai traukiami į tiekėjo ar gavėjo apskaitą, siekiant juos panaikinti kiekviena šalis turi parengti protokolą, kuriame nurodyta:

1) panaikinimo pagrindas;

2) naikinamo dokumento numeris ir data;

3) naujo dokumento numeris ir išrašymo data;

4) asmenų, kurie kiekvienai šaliai parengė protokolą, parašas.

5. Visus panaikint? dokument? egzempliorius saugo juos išraš?s asmuo, jie ?traukiami ? tiek?jo ir gav?jo apskait? pagal ?statymo ?gyvendinimo reglament?..“

13 ZDDS pereinamojo laikotarpio ir baigiam?j? nuostat? 9 dalyje nustatyta:

„1. Jeigu pagal finansin?s nuomos sutart? prek?s realiai suteiktos iki šio ?statymo ?sigaliojimo, visi v?lesni mok?jimai (m?nesin?s ?mokos) pagal t? sutart?, mok?tini po [ZDDS] ?sigaliojimo, laikomi atskirais sandoriais, kuri? apmokestinimo momentas ?vyksta mok?jimo dien? arba, jei ji ankstesn?, dien?, kuri? jie tampa mok?tini.

2. 1 dalis taikoma tik tuo atveju, jeigu per vien? m?nes? nuo [ZDDS] ?sigaliojimo dienos apmokestinamasis asmuo (tiek?jas) pateikia Nacionalin?s pajam? agent?ros teritorinei direkcijai, kurioje jis ?registruotas, s?raš?, kuriame privalo b?ti ši informacija:

1) adresatas pagal 1 dalyje nurodytas sutartis;

2) m?nesini? ?mok? skai?ius ir suma pagal visas sutartis, d?l kuri? buvo išrašytas fiskalinis dokumentas, bet kurios nebuvo sumok?tos;

3) m?nesini? ?mok? skai?ius ir suma pagal visas sutartis, kuri? apmokestinimo momentas pagal 1 dal? ?vyksta po šio ?statymo ?sigaliojimo;

3. D?l sutar?i?, ne?traukt? ? s?raš? pagal 2 dal?, laikoma, kad nuo [ZDDS] ?sigaliojimo dienos apmokestinamasis asmuo sudaro sandor?, kaip tai suprantama pagal 6 straipsnio 2 dalies 3 punkt?, kurio apmokestinamoji vert? yra lygi m?nesini? ?mok?, mok?tin? po [ZDDS] ?sigaliojimo, sumai be nuo j? mok?tino PVM.“

14 *Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks* (Mokes?i? ir socialinio draudimo proced?r? kodeksas, DV, Nr. 105, 2005 m. gruodžio 29 d., ?sigaliojo 2006 m. sausio 1 d., toliau – DOPK) 128 straipsnyje numatyta:

„1. Nepagr?stai kaip mokes?iai, privalomosios socialinio draudimo ?mokos, baudos ir pinigins sankcijos, paskirtos pajam? tarnyb?, sumok?tas ar gautas sumas ir sumas, kurias gali gr?žinti Nacionalin? pajam? agent?ra pagal mokes?i? ar socialinio draudimo teis?s nuostatas, turi ?skaityti pajam? tarnybos ? mok?tin? skol? valstybei, surinkt? Nacionalin?s pajam? agent?ros, gr?žinim?. Galima ?skaityti ? skol?, kurios senaties terminas su?j?s, kai skolininko pareiga j? sumok?ti atsirado prieš sueinant senaties terminui. <...>“

15 DOPK 129 straipsnyje nurodyta:

„1. ?skaitymas ar gr?žinimas gali b?ti atliktas mokes?i? administratoriaus iniciatyva ar pagal raštišk? suinteresuotojo asmens prašym?. Prašymas d?l ?skaitymo ar gr?žinimo nagrin?jamas, jei jis pateikiamas per penkerius metus nuo sausio 1 d. t? met?, kuriais ?vyko su gr?žinimu susij?s apmokestinimo momentas, išskyrus atvejus, kai ?statyme nustatyta kitaip.

<...>

3. (papildyta DV, Nr. 108, 2007 m.) Pranešimas apie ?skaitym? ar gr?žinim? turi b?ti išduotas per 30 dien? nuo prašymo gavimo dienos, jei iki šio termino pabaigos nenurodoma atlikti patikrinimo. Net ir ?skaitymo ar gr?žinimo atveju, taip pat tais atvejais, kai apskundžiamas pirmajame sakinyje nurodytas pranešimas, mokes?i? ar privalomojo socialinio draudimo ?mok? skolos gali b?ti tikrinamos. Jeigu d?l pranešimo pareikštas ieškinys, gali b?ti išduotas pranešimas apie mokes?io perskai?iavim?, kol ?sigalios teismo sprendimas. <...>

7. D?l pranešim? apie ?skaitym? ar gr?žinim? gali b?ti pareikštas ieškinys ieškini? d?l pranešimo apie mokes?io perskai?iavim? pareiškimo tvarka.“

16 DOPK 133 straipsnyje nustatyta:

„1. Mokes?i? arba privalomojo socialinio draudimo ?mok? skola, nustatyta pranešime apie mokes?io perskai?iavim?, kuris ?sigaliojo ir d?l kurio nebuvo pareikštas ieškinys teisme, gali b?ti pakeista pajam? tarnybos iniciatyva ar kontroliuojamo asmens prašymu.

2. Skola pakei?iama d?l ši? priežas?i?:

1) tais atvejais, kai atsiranda nauj? aplinkybi? arba rašytini? ?rodym?, esmini? siekiant, kad b?t? nustatytos mokes?i? ar privalomojo socialinio draudimo ?mok? skolos, apie kuriuos negal?jo žinoti asmuo ar tarnyba, kuri pri?m? pranešim? apie mokes?io perskai?iavim?, prieš:

a) priimdama pranešim? apie mokes?io perskai?iavim?, jei d?l šio pranešimo nebuvo pareikštas ieškinys;

b) ?sigaliojant pranešimui apie mokes?io perskai?iavim?, jei d?l šio pranešimo buvo pareikštas ieškinys.

2) tais atvejais, kai byl? nagrin?jantis teismas konstatuoja, kad tre?iojo asmens paaiškinimai, ekspert? išvados, rašytiniai pareiškimai, kuriais remiantis nustatyta mokes?i? ar privalomojo sveikatos draudimo ?mok? skola, yra neteisingi arba kad pranešimo gav?jas, jo atstovas ar pajam? tarnyba, kuri dalyvavo nustatant mokes?ius ar privalomojo sveikatos draudimo ?mokas ar nagrin?jant ieškin? d?l pranešimo apie mokes?io perskai?iavim?, ?vykd? nusikalstam? veik?.

3) tais atvejais, kai skola nustatyta remiantis dokumentu, kuris teismo pripažintas neteisingu, kad jame yra klaidingos informacijos arba suklastotu;

4) tais atvejais, kai data nustatyta remiantis teismo ar kitos valstyb?s institucijos aktu, kuris v?liau buvo panaikintas;

5) tais atvejais, kai d?l t? pa?i? skol?, to paties laikotarpio ir to paties apmokestinamojo asmens buvo priimtas priešingas ?sigalioj?s pranešimas apie mokes?io perskai?iavim?. <...>“

17 DOPK 134 straipsnis išd?styta taip:

„(1) (papildyta DV, Nr. 94, 2015 m., galioja nuo 2016 m. sausio 1 d.) Pajam? tarnyba, kuri nurodo pakeitimo motyv? pagal 133 straipsnio 2 dal?, apie tai informuoja teritorin? direktori? ir pateisina motyv?. ?vertin?s, ar yra pakeitimo motyvas, teritorinis direktorius gali paskirti ar nuspr?sti perduoti kontrol?, kad b?t? pakeistos jau nustatytos mokes?i? ar privalomojo sveikatos draudimo ?mok? skolos.

2. Suinteresuotasis asmuo gali pateikti prašymą raštu teritoriniam direktoriui, pridamas ?rodym?, kuriais jis remiasi.
3. Pakeitimas leidžiamas, jei sprendimas dėl patikrinimo priimtas ar prašymas dėl pakeitimo pateiktas per tris mėnesius nuo dienos, kai buvo sužinota apie pakeitimo motyvą, ir prieš termino, numatyto 109 straipsnyje, pabaigą.
4. Per trisdešimt dienų nuo 2 dalyje nurodyto prašymo pateikimo teritorinis direktorius priima motyvuotą sprendimą atlikti kontrolę arba jos atsisakyti. Sprendimo dėl atsisakymo kopija siunčiama prašymą pateikusiam asmeniui per septynias dienas nuo sprendimo priėmimo ir vėliausiai per keturiolika dienų nuo šios dalies pirmame sakinyje numatyto termino pabaigos.
5. (pakeista DV, Nr. 30, 2006 m., galioja nuo 2007 m. kovo 1 d.) Suinteresuotasis asmuo gali pareikšti ieškinį jurisdikciją turinčiame administraciniame teisme dėl sprendimo dėl atsisakymo per keturiolika dienų nuo sprendimo gavimo dienos, o dėl numanomo sprendimo – per trisdešimt dienų nuo atsakymui skirto laiko pabaigos, kad teismas išnagrintų ieškinį dėl pranešimo apie mokesčio perskaičiavimą. Ieškinys pareiškiamas tarpininkaujant teritoriniam direktoriui. Teismas dėl ieškinio priima neskundžiamą nutartį.
6. Jeigu nustatoma, kad mokesčių ar privalomojo sveikatos draudimo ?mok? skola nustatyta didesnė ar mažesnė, nei mokėtina, dėl šio skirtumo priimamas pranešimas apie mokesčių perskaičiavimą. Jei susidarę permoka, ji ?skaitoma ar grąžinama pranešimu apie mokesčio perskaičiavimą.“

18 *Zakon za zadalzheniata i dogovorite* (?statymas dėl ?sipareigojimų ir sutarčių; toliau ZZD) 87 straipsnyje numatyta:

„1. Kai skolininkas nevykdo dvišalėje sutartyje numatytų ?sipareigojimų dėl nuo jo priklausančių prižasčių, kreditorius gali atšaukti sutartį, jei jis oficialiai per protingą terminą nurodo vykdyti ?sipareigojimus ir informuoja, kad terminui pasibaigus sutartis bus laikoma atšaukta. Oficialus pranešimas turi būti pateiktas raštu, jei sutartis sudaryta raštu. <...>“

19 ZZD 88 straipsnyje nustatyta:

„Atšaukimas ?sigalioja atgaline data, išskyrus atvejus, kai sutartį vykdyamas t?stinis arba periodiškasis. Kreditorius turi teisę ? žalos, patirtos dėl sutarties nevykdymo, atlyginimą. <...>“

Pagrindiniai byla ir prejudiciniai klausimai

20 2006 m. vasario 6 d. bendrovė „BA Kreditanstalt bulus“ EOOD (toliau – *Bulus* arba finansinės nuomos davėja), kurios teisės per?m? *Unicredit*, su „Vizatel“ OOD (toliau – finansinės nuomos gavėja) sudarė finansinės nuomos sutartį, kurioje numatyta galimybė išpirkti, pagal kurią finansinės nuomos davėja ?sipareigoja nupirkti finansinės nuomos gavėjai skirtą žemės sklypą, pastatyti jame pastatą ir viską suteikti disponuoti finansinės nuomos gavėjai.

21 Ši sutartis buvo sudaryta vienuolikos metų laikotarpiui, kuris pradėtas skaičiuoti nuo mėnesio, einančio po realaus sutarties dalyko perdavimo už mėnesines nuomos ?mokas, pradžios. Joje nustatyta, kad finansinės nuomos davėja gali nutraukti sutartį anksčiau laiko, jei finansinės nuomos gavėja bent tris kartus nesumoka nuomos ?moką, ir reikalauti kompensacijos, lygios visų nuomos ?mokų, nesumokėtų per visą finansinės nuomos laikotarpį, sumai.

22 2006 m. gruodžio 5 d. sutarties dalykas buvo perduotas finansinės nuomos gavėjai, o gruodžio 28 d. finansinės nuomos davėja išrašė s?skaitą fakturą su PVM už pirmąjį ?moką. 2008

m. vasario 14 d. pranešimu apie mokesčių perskaičiavimą Bulgarijos mokesčių administratorius nustatė *Bulus PVM* skolą, remdamasis apmokestinamąja verte, lygia visų nuomos mokėjimų per visą sutarties galiojimo laikotarpį, sumai, ir vėliau į šį skaitį įmokestinę skolą, kurią šie žmonės turėjo mokesčių institucijoms.

23 Nors finansinės nuomos davėja ir toliau išrašydavo sąskaitas fakturas su PVM iki 2010 m. spalio 29 d., o vėliau – nuo 2011 m. rugpjūčio 4 d. iki 2012 m. rugpjūčio 31 d., finansinės nuomos gavėja nuo 2009 m. balandžio mėn. nustojo mokėti mokėtinas mokesčius. Dėl to, kad finansinės nuomos gavėja nevykdė savosipareigojimų, *Bulus* vienašališkai atšaukė finansinės nuomos sutartį nuo 2015 m. birželio 6 d.

24 Tokiomis aplinkybėmis *Bulus* prašė Bulgarijos mokesčių administratoriaus grąžinti 2008 m. vasario 14 d. pranešime apie mokesčių perskaičiavimą apskaičiuotą PVM. Vis dėlto šie prašymai atmetė kompetentinga pajamų tarnyba sprendimu, o šis sprendimas patvirtino *Direktor*.

25 *Bulus* pareiškė ieškinį dėl šio sprendimo *Administrativen sad Sofia* (Sofijos administracinis teismas, Bulgarija); šis teismas jį atmetė.

26 *Unicredit*, peržymusi *Bulus* teises, dėl šio sprendimo pateikė apeliacinį skundą *Varhoven administrativen sad* (Vyriausiasis administracinis teismas, Bulgarija). Visų pirma ji teigia, kad *Administrativen sad Sofia* (Sofijos administracinis teismas) nepaisė teisės sumažinti PVM apmokestinamąją vertę sutarties atšaukimo atveju, kuri užtikrinta PVM direktyvos 90 straipsniu.

27 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad teisė koreguoti PVM apmokestinamąją vertę, kai ta apmokestinamoji vertė nustatoma sąsigaliojusių pranešimu apie mokesčių perskaičiavimą, o ne sąskaita faktura, netaikoma, nes tai yra administracinis aktas, nustatantis mokesčių skolą. Be to, net darant prielaidą, kad ši koregavimo teisė bus taikoma, reikėtų atskirti laikotarpį, viena vertus, per kurį finansinės nuomos gavėjas mokėjo mokesčius ir dėl kurio nereikia atlikti PVM apmokestinamosios vertės koregavimo ir, kita vertus, per kurį finansinės nuomos gavėjas jau nemokėjo mokėti iki atšaukimo dėl dalinio neapmokėjimo ir dėl kurio atkurti padėtį, buvusią iki sutarties sudarymo, pagal nacionalinę teisę neįmanoma. Darant prielaidą, kad šiuo atveju yra dalinis neapmokėjimas, o ne atšaukimas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 90 straipsnį, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad Bulgarijos teisėje nėra nuostatos, reglamentuojančios apmokestinamosios vertės, nustatytos pranešime apie mokesčių perskaičiavimą, sumažinimo dalinio ar visiško neapmokėjimo atveju tvarką.

28 Galiausiai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia dėl PVM apmokestinamosios vertės už laikotarpį nuo sutarties atšaukimo iki joje numatyto galiojimo pabaigos koregavimo, nes nenustatyta, kad, viena vertus, sutarties dalykas buvo grąžintas finansinės nuomos davėjai iki sutarties galiojimo pabaigos ir, kita vertus, finansinės nuomos gavėjos skolos buvo galutinai sumokėtos, atsižvelgiant į sutarties sąlygą, kurioje numatyta, kad finansinės nuomos davėjai turi būti sumokėta kompensacija, jei sutartis atšaukiama dėl nevykdymo.

29 Šiomis aplinkybėmis *Varhoven administrativen sad* (Vyriausiasis administracinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar pagal [PVM direktyvos] 90 straipsnio 1 dalį finansinės nuomos sutarties atšaukimo atveju galima sumažinti apmokestinamąjį vertę ir grąžinti PVM, priskaičiuotą ?sigaliojusių pranešimu apie mokesčio perskaičiavimą nuo apmokestinamosios vertės, kuri sudaro m?nesini? finansinės nuomos ?mok? už vis? sutarties laikotarp? suma?

2. Jei ? pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, atšaukus finansinės nuomos sutartį d?l dalinio mok?tin? finansinės nuomos ?mok? nesumok?jimo, kuriuo iš [PVM direktyvos] 90 straipsnio 1 dalyje nurodyt? atvej? finansinės nuomos dav?jas gali remtis prieš valstyb? nar?, kad PVM apmokestinamoji vert? būtų sumažinta mok?tin?, bet nesumok?t? ?mok? už laikotarp? nuo mok?jimo sustabdymo iki sutarties atšaukimo momento, nes atšaukimas, kaip tai patvirtina sutarties sąlyga, negalioja atgaline data, dydžiu?

3. Ar aiškinant [PVM direktyvos] 90 straipsnio 2 dalį galima daryti išvad?, kad tokiu atveju, koks nagrin?jamas pagrindin?je byloje, yra realiai nukrypstama nuo to straipsnio 1 dalies?

4. Ar aiškinant [PVM direktyvos] 90 straipsnio 1 dalį galima daryti išvad?, kad šioje nuostatoje vartojama atšaukimo sąvoka apima atvejus, kai pagal finansinės nuomos sutartį, kurioje nenumatyta galimyb? išpirkti, finansinės nuomos dav?jas nebegali reikalauti iš finansinės nuomos gav?jo finansinės nuomos ?mok?, nes finansinės nuomos dav?jas atšauk? ši? sutartį d?l finansinės nuomos gav?jo šios sutarties nevykdymo, bet pagal sutartį turi teis? ? vis? nesumok?t? finansinės nuomos ?mok?, kurios bus mok?tinos iki finansinės nuomos termino pabaigos, dydžio kompensacij??“

D?l Teisingumo Teismo jurisdikcijos

30 Remiantis suformuluota jurisprudencija Teisingumo Teismas turi jurisdikcij? aiškinti S?jungos teis? tik tiek, kiek tai susij? su jos taikymu naujoje valstyb?je nar?je nuo šios ?stojimo ? Europos S?jung? dienos (2011 m. rugs?jo 15 d. Sprendimo *S?aby ir kt.*, C?180/10 ir C?181/10, EU:C:2011:589, 27 punktą ir 2018 m. lapkri?io 21 d. Sprendimo *V?dan*, C?664/16, EU:C:2018:933, 34 punktą).

31 Iš to, be kita ko, matyti, kad Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos aiškinti S?jungos direktyv? d?l PVM, jei nagrin?jamas mokesčio išieškojimo laikotarpis yra iki atitinkamos valstyb?s nar?s ?stojimo ? S?jung? (2018 m. birželio 27 d. Sprendimo *Varna Holideis*, C?364/17, EU:C:2018:500, 18 punktą).

32 Vis d?lto Teisingumo Teismas turi jurisdikcij? aiškinti S?jungos teis?, jei pagrindin?s bylos aplinkyb?s iš dalies v?lesn?s nei valstyb?s nar?s ?stojimas ? S?jung? (2010 m. balandžio 15 d. Sprendimo *CIBA*, C?96/08, EU:C:2010:185, 15 punktą) arba jei jos susijusios su sutartimi, sudaryta prieš valstyb?s nar?s ?stojimą ? S?jung?, bet situacija tur?jo poveik? po šios datos (pagal analogij? d?l koncesin?s sutarties žr. 2016 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Nemec*, C?256/15, EU:C:2016:954, 22 ir 23 punktus, o d?l uzufukto teisi? nustatymo sutartimi – 2018 m. kovo 6 d. Sprendimo *SEGRO ir Horváth*, C?52/16 ir C?113/16, EU:C:2018:157, 38 ir 40 punktus).

33 Šiuo atveju finansinės nuomos sutartis sudaryta 2006 m. vasario mėn., o prievol? apskaičiuoti PVM atsirado nuo realaus sutarties dalyko perdavimo 2006 m. gruodžio mėn. Pagrindin?s bylos aplinkyb?s ir išieškojimo laikotarpis yra ankstesni nei Bulgarijos Respublika ?stoj? ? S?jung? 2007 m. sausio 1 d.

34 Vis d?lto ši sutartis yra t?stinio vykdymo ir pagal j? finansinės nuomos gav?ja turi vienuolika metų nuo 2006 m. gruodžio 28 d. mok?ti nuomos ?mokas, apmokestinamas PVM. Tod?l pad?tis, susidariusi d?l šios sutarties, toliau dar? poveik? po Bulgarijos Respublikos ?stojimo ? S?jung?

datos.

35 Taigi, atsižvelgiant į sutarties ypatybes ir jos teisinį poveikį po tos valstybės narės stojimo į Sąjungą, Teisingumo Teismas turi jurisdikciją nagrinėti prejudicinius klausimus, susijusius su jos vykdymo mokesčiais pasekmėmis.

Daugiau prejudicinių klausimų

Daugiau pirmojo klausimo

36 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad atšaukus finansinės nuomos sutartį gali būti sumažinta PVM apmokestinamoji vertė, apskaičiuota fiksuoto dydžio pagal pranešimą apie mokesčio perskaičiavimą nuo visų nuomos mokėtinų per sutarties galiojimo laikotarpį, nors šis pranešimas apie mokesčio perskaičiavimą sigaliojo ir jis yra „galutinis administracinis aktas“, nustatantis mokesčio skolą.

37 Šiuo klausimu reikia priminti, kad PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalimi, kurioje nurodyti anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio nesumokėjimo arba kainos sumažinimo vykdžius sandorų atvejais, valstybės narės pareigojamos sumažinti PVM apmokestinamąją vertę ir dėl to apmokestinamojo asmens mokėtino PVM sumą kiekvieną kartą, kai sudarius sandorą apmokestinamasis asmuo negauna dalies ar viso atlygio. Šioje nuostatoje tvirtintas pagrindinis PVM direktyvos principas, pagal kurį apmokestinamąją vertę sudaro faktiškai gautas atlygis ir dėl kurio mokesčių administratorius negali gauti didesnės PVM sumos nei ta, kurią gavo apmokestinamasis asmuo (2018 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, 29 punktą ir nurodyta jurisprudencija).

38 Taip pat primintina, kad nors pagal PVM direktyvos 273 straipsnį valstybės narės gali numatyti pareigojimą, kuriuos jos laiko būtinais siekiant užtikrinti teisingą PVM surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui, iš esmės tokios priemonės gali nukrypti nuo taisyklių, susijusių su apmokestinamąja verte, tik tiek, kiek tai tikrai būtina šiam konkrečiam tikslui pasiekti. Iš tiesų jomis turi būti kuo mažiau paveikiami PVM direktyvos tikslai ir principai, taigi jos negali būti naudojamos taip, kad jomis būtų pažeistas PVM neutralumas (2018 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, 31 ir 33 punktai).

39 Taigi svarbu, kad formalumai, kuriuos apmokestinamasis asmuo turi vykdyti mokesčių institucijoms, kad galėtų pasinaudoti teise sumažinti PVM apmokestinamąją vertę, būtų apriboti formalumais, kurie leidžia pagrįsti, kad sudarius sandorą galutinai nebus gautas visas atlygis ar jo dalis. Šiuo klausimu nacionaliniai teismai turi patikrinti, ar taip yra atitinkamos valstybės narės reikalaujamą formalumą atveju (2018 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, 34 punktą).

40 Pranešimo apie mokesčių perskaičiavimą, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, priėmimas negali būti laikomas formalumu, kuriuo siekiama užtikrinti teisingą PVM surinkimą ir išvengti sukčiavimo, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 273 straipsnį.

41 Pranešimo apie mokesčio perskaičiavimą, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, priėmimas savaime negali pateisinti to, kad apmokestinamasis asmuo vėliau negali remtis teise į PVM apmokestinamosios vertės sumažinimą atšaukus sutartį.

42 Atsižvelgiant ? pirmiau min?tus principus, taip yra, nors, kaip nurod? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, pagal nacionalines nuostatas pranešimas apie mokes?i? perskai?iavim? buvo „galutinis“, t. y. jis negali b?ti skundžiamas.

43 Remiantis tuo, ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis turi b?ti aiškinama taip, kad, atšaukus finansin?s nuomos sutart?, gali b?ti sumažinta PVM apmokestinamoji vert?, apskai?iuota fiksuoto dydžio pagal pranešim? apie mokes?io perskai?iavim? nuo vis? nuomos ?mok?, mok?tin? per sutarties galiojimo laikotarp?, nors šis pranešimas apie mokes?i? perskai?iavim? ?sigaliojo ir pagal nacionalin? teis? jis yra „galutinis administracinis aktas“, nustatantis mokestin? skol?.

D?I antrojo–ketvirtojo klausim?

D?I ketvirtojo klausimo priimtimumo

44 Bulgarijos vyriausyb? teigia, kad ketvirtasis klausimas nepriimtinas. Viena vertus, s?lyga, numatanti kompensacij? sutarties atšaukimo d?I nevykdymo atveju, yra niekin?, nes prieštarauja viešajai tvarkai pagal nacionalin? teis?. Kita vertus, šis klausimas susij?s su finansin?s nuomos sutartimi, kurioje nenumatyta galimyb? išpirkti, o pagrindin?je byloje nagrin?jama sutartis apima išpirkimo galimyb?.

45 Šiuo klausimu primintina, kad, vykstant SESV 267 straipsnyje numatytam Teisingumo Teismo ir nacionalini? teism? bendradarbiavimui, tik byl? nagrin?jantis nacionalinis teismas, atsakingas už sprendimo pri?mim?, atsižvelgdamas ? konkre?ios bylos aplinkybes turi ?vertinti tai, ar reikia pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim?, kad gal?t? priimti savo sprendim?, ir Teisingumo Teismui pateikiam? klausim? svarb?. Tod?I jei pateikti klausimai yra susij? su S?jungos teis?s išaiškinimu, Teisingumo Teismas iš principo turi juos išnagrin?ti ir priimti sprendim? (2019 m. kovo 5 d. Sprendimo *Eesti Pagar*, C?349/17, EU:C:2019:172, 47 punktas).

46 Remiantis tuo, darytina išvada, kad nacionalinio teismo pateiktiems klausimams d?I S?jungos teis?s išaiškinimo, atsižvelgiant ? jo paties nurodytus teisinius pagrindus ir faktines aplinkybes, kuri? Teisingumo Teismas neprivalo tikrinti, taikoma svarbos prezumpcija. Teisingumo Teismas gali atmesti nacionalinio teismo pateikt? prašym? tik tada, jei akivaizdžiai matyti, jog prašomas S?jungos teis?s išaiškinimas visiškai nesusij?s su pagrindin?s bylos faktais ar dalyku, kai problema yra hipotetin? arba kai Teisingumo Teismui nežinomos faktin?s ir teisin?s aplinkyb?s, kad jis gal?t? naudingai atsakyti ? jam pateiktus klausimus (2019 m. sausio 23 d. Sprendimo *M.A. ir kt.*, C?661/17, EU:C:2019:53, 50 punktas).

47 Be to, Teisingumo Teismas ne kart? yra nusprend?s, kad nagrin?damas prašym? priimti prejudicin? sprendim? jis neturi aiškinti nacionalin?s teis?s nuostat? ir nuspr?sti, ar prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo aiškinimas yra teisingas, nes toks aiškinimas iš ties? priklauso išimtinei nacionalini? teism? kompetencijai (2017 m. vasario 16 d. Sprendimo *IOS Finance EFC*, C?555/14, EU:C:2017:121, 21 punktas ir 2017 m. birželio 14 d. Sprendimo *Online Games ir kt.*, C?685/15, EU:C:2017:452, 45 punktas).

48 Galiausiai negin?ytina, kad pagal SESV 267 straipsn? Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos taikyti S?jungos teis?s norm? konkre?iam atvejui. Tod?I prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi atlikti teisinius vertinimus, b?tinus pagrindinei bylai išspr?sti. Kita vertus, Teisingumo Teismas turi pateikti jam vis? informacij?, kuri yra b?tina atliekant š? vertinim?, ir, jei reikia, iš naujo suformuluoti jam pateikt? klausim? (2015 m. liepos 2 d. Sprendimo *NLB Leasing*, C?209/14, EU:C:2015:440, 25 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

49 Šiuo atveju Bulgarijos vyriausybė tvirtina, kad sąlyga, numatanti kompensaciją sutarties atšaukimo dėl jos nevykdymo atveju, yra niekinė, nes ji prieštarauja viešajai tvarkai pagal nacionalinę teisę. Teisingumo Teismas neprivalo nei nuspręsti dėl nacionalinės teisės aiškinimo, nei užtikrinti prašymų priimti prejudicinę sprendimą pateikusio teismo atliekamo teisinio ir faktinio aplinkybių aiškinimo tikslumo.

50 Be to, iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kaip taip pat teigia Bulgarijos vyriausybė, kad pagrindiniame byloje aptariama finansinės nuomos sutartis apima galimybę išpirkti. Vis dėlto prejudiciniame klausime esantis iš pirmo žvilgsnio klaidingas teiginys, kad neegzistuoja galimybe išpirkti, nedaro klausimo vien hipotetinio. Be to, Teisingumo Teismas, nagrinėdamas prašymą priimti prejudicinę sprendimą, turi pateikti naudingą atsakymą į pateikusio teismo klausimą, prireikus performuluodamas jam pateiktą klausimą.

51 Tokiomis aplinkybėmis ketvirtasis klausimas, kurį Teisingumo Teismas laiko susijusiu su finansinės nuomos sutartimi, kurioje numatyta galimybe išpirkti, kaip tai nurodo ir prašymą priimti prejudicinę sprendimą pateikęs teismas savo nutarties dėl prašymo priimti prejudicinę sprendimą 4 punkte, yra priimtinas.

Dėl esmės

52 Antruoju–ketvirtuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinę sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 90 straipsnį reikia aiškinti taip, kad tokioje situacijoje, kaip nagrinėjama pagrindiniame byloje, yra „atšaukimas“ arba „neapmokėjimas“, dėl kurio galima nukrypti nuo pareigos sumažinti PVM apmokestinamąjį vertę, kaip numatyta šio straipsnio 2 dalyje, viena vertus, kai nesumokama dalis mokėtina finansinės nuomos mokėtojo nutraukimo iki sutarties atšaukimo, nes atšaukimas negalioja atgaline data, ir, kita vertus, kai nesumokama kompensacija, mokėtina pirmalaikio sutarties atšaukimo atveju, kuri atitinka visą nuomos mokėtojo, nesumokėto iki šios sutarties galiojimo pabaigos, sumą.

53 PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalimi leidžiama valstybėms narėms visiškai ar dalinio neapmokėjimo atveju nukrypti nuo šio sprendimo 37 punkte primintos taisyklės, kad apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama, kai sudarius sandorą apmokestinamasis asmuo negauna tam tikro arba viso atlygio.

54 Kaip yra nusprendęs Teisingumo Teismas, ši teisė nukrypti, griežtai apribota viso ar dalinio neapmokėjimo atvejais, pagrįsta mintimi, kad tam tikrais atvejais ir dėl atitinkamos valstybės narės teisinės situacijos atlygio nesumokėjimo gali būti sunku patikrinti arba jis gali būti tik laikinas (2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimo *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, 17 punktus).

55 Iš tiesų, pirkimo kainos nesumokėjimas negrąžina šalių iki sutarties sudarymo buvusi padėtis. Viena vertus, pirkėjas bent jau turi sumokėti iš pradžių sutartą kainą visiškai ar dalinio neapmokėjimo atveju. Kita vertus, pardavėjo reikalavimas išlieka ir jis juo gali remtis teisme (šiuo klausimu žr. 2017 m. spalio 12 d. Sprendimo *Lombard Ingtlan Lizing*, C-404/16, EU:C:2017:759, 29 punktus).

56 Šiomis aplinkybėmis, nors sėkmingas „anuliavimas“, „atšaukimas“ ir „nutraukimas“ susijusios su situacijomis, kai skolininko prievolė padengti skolą arba visiškai išnyksta, arba fiksuojamas tam tikras galutinis jos lygis, nesumokėjimui būdingas neužtikrintumas, susijęs su jo negalutiniu pobūdžiu (šiuo klausimu žr. 2017 m. spalio 12 d. Sprendimo *Lombard Ingtlan Lizing*, C-404/16, EU:C:2017:759, 30 ir 31 punktus).

57 Kalbant pirmiausia apie nuomos mokėtoją, mokėtiną laikotarpiu nuo mokėjimo sustabdymo

iki nagrinėjamos finansinės nuomos sutarties atšaukimo, reikėtų pažymėti, kad šiuo atveju finansinės nuomos davėja sutartį atšaukė nuo 2015 m. birželio 6 d. Vis dėlto, kadangi atšaukimas galioja tik dėl ateities, pagal ZZD 88 straipsnį finansinės nuomos mokos, kuri finansinės nuomos gavėjas nesumokėjo iki atšaukimo, yra mokėtinos, o finansinės nuomos davėjo reikalavimas išlieka, kartu ir galimybė juo remtis teisme.

58 Todėl atitinkamas PVM apmokestinamosios vertės sumažinimas atšaukimo atveju, numatytas PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje, netaikomas tokiam reikalavimui, dėl kurio nekyla abejonių atšaukus finansinės nuomos sutartį.

59 Iš to matyti, kad dalies mokos, mokėtinų per laikotarpį iki sutarties atšaukimo, nesumokėjimas yra dalinis neapmokėjimas, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį, pagal kurią atitinkama valstybė narė, kaip matyti iš šio sprendimo 53 ir 54 punktų, gali nukrypti nuo pareigos sumažinti apmokestinamąją vertę, kaip numatyta šio straipsnio 2 dalyje.

60 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad nacionalinė nuostata, kurioje išvardijant atvejus, kuriais sumažinama apmokestinamoji vertė, nenurodytas sandorio kainos nesumokėjimas, laikoma valstybės narės galimybės nukrypti, jai suteiktos pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalį, įgyvendinimo rezultatu (2014 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 24 punktas).

61 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, kad Bulgarijos teisėje nėra nuostatos, kuri leistų sumažinti PVM apmokestinamąją vertę neapmokėjimo atveju, nes ZDDS 115 straipsnyje toks koregavimas numatytas tik panaikinimo ar atšaukimo atveju. Todėl turi būti laikoma, kad Bulgarijos Respublika pasinaudojo galimybe nukrypti nuo pareigos sumažinti apmokestinamąją vertę neapmokėjimo atveju, todėl finansinės nuomos gavėjas negali pasinaudoti tokia teise.

62 Tokiu atveju laikantis mokesčių neutralumo principo gali būti atsižvelgta į netikrumą dėl mokėtinų sumų išieškojimo, atimant iš apmokestinamojo asmens teisę sumažinti apmokestinamąją vertę tol, kol skola taps galutinai neišieškotina. Bet taip irgi gali būti taikant sumažinimą, kai apmokestinamasis asmuo nurodo, jog pagrįstai tikėtina, kad skola nebus grąžinta, nedarant jėkavos galimybei, kad apmokestinamoji vertė bus perskaitytuota ir padidinta skolos sumokėjimo atveju. Taigi, nacionalinės institucijos, laikydamosi proporcingumo principo ir kontroliuojamos teismų, turėtų nustatyti tikėtina ilgo nesumokėjimo laikotarpio rodymus, kuriuos turėtų pateikti apmokestinamasis asmuo, atsižvelgdamos į nacionalinės teisės specifika. Toks modelis būtų taip pat veiksmingas siekiant numatyto tikslo ir mažiau ribojantis apmokestinamąjį asmenį, kuris užtikrina išankstinį PVM finansavimą jį rinkdamas valstybės naudai (šiuo klausimu žr. 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimo *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, 27 punktą).

63 Šiuo atžvilgiu buvo nuspręsta, kad tokia išvada yra dar svarbesnė atsižvelgiant į taikytinus nacionalinės teisės aktus, kuriuos taikant praktiškai tik per dešimties metų laikotarpį atsiranda tikrumas dėl galutinai beviltiško reikalavimo pobūdžio. Bet kuriuo atveju tiek laiko tenka laukti verslininkams, kai jie susiduria su sėskaitos faktūros neapmokėjimu, pinigų srautų trūkumu, palyginti su jų konkurentais kitose valstybėse narėse, o tai aiškiai pažeidžia PVM direktyvos siekiamą mokesčių suderinimo tikslą (2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimo *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, 28 punktas).

64 Šiuo atveju iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad finansinės nuomos gavėja nustojo mokėti mokesčius 2009 m. balandžio mėn., t. y. prieš beveik devynerius metus iki prašymo priimti prejudicinį sprendimą. Iš to, kas minėta, matyti, kad faktas, jog apmokestinamasis asmuo ilgą laiką neišieškojo jam mokėtinų sumų, rodo pagrįstą tikimybę, kad

skola nebus grąžinta, o nacionalinųs institucijos, kontroliuojamos teismo, turi užtikrinti, kad taip yra, atsižvelgdamos į šiuo tikslu pateiktus įrodymus.

65 Tokiomis aplinkybomis PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje numatyta galimybė nukrypti yra skirta tik tam, kad būtų kovojama su neapibręžtumu, susijusiu su mokėtinų sumų išieškojimu, jos negalima taikyti tokioje situacijoje, kaip pagrindinėje byloje, užtikrinant galimybę, kad apmokestinamoji vertė gali būti perskaityta ir padidinta, jei mokėjimas vis dėlto būtų atliktas.

66 Antra, kiek tai susiję su kompensacija, mokėtina pirmalaikio sutarties atšaukimo atveju, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinę sprendimą matyti, kad finansinųs nuomos sutartyje numatyta, jog finansinųs nuomos davėja gali reikalauti iš finansinųs nuomos gavėjos sutarties atšaukimo dėl nevykdymo atveju sumokėti kompensaciją, lygią visą nesumokėtą per visą sutarties galiojimo laikotarpį nuomos mokėjimams, atėjus turto likutinę vertę ir metinę mokestį, apskaituotą remiantis palėkanę norma, taikoma sandorio finansavimui. Todėl finansinųs nuomos sutarties mokėjimo terminai gali būti laikomi suėjusiais po atšaukimo dienos, nebent taikomos priešingos nacionalinųs nuostatos.

67 Šiuo klausimu *Direktor*, Bulgarijos vyriausybę ir Europos Komisija tvirtina, kad mokėjimas, dėl kurio susitarta kaip dėl kompensacijos, nėra tikra kompensacija dėl atšaukimo, bet yra atlygis už sandorį, kuris yra sutarties dalykas ir todėl yra apmokestinamas PVM.

68 Taip pat reikia priminti, kad pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktus PVM objektas yra prekė tiekimas už atlygą valstybųs narųs teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, ir paslaugų teikimas už atlygą valstybųs narųs teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

69 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nusprendę, kad „sandoriu už atlygą“ laikomas sandoris, tik kai egzistuoja tiesioginis ryšys tarp prekė tiekimo ar paslaugų teikimo ir apmokestinamojo asmens realiai gauto atlygio. Toks tiesioginis ryšys nustatomas, jei tarp paslaugos teikėjo ir gavėjo egzistuoja teisinis ryšys, kuriuo remiantis abipusiškai keičiamasi paslaugomis, ir paslaugos teikėjo gautas atlygis yra realus atlygis už gavėjui suteiktą paslaugą (2019 m. sausio 10 d. Sprendimo A, C-410/17, EU:C:2019:12, 31 punktas).

70 Konkrečiau buvo nuspręsta, kad iš anksto nustatyta suma, kurią gauna tokio subjektas, jeigu jo klientas pirma laiko atšaukia sutartį su numatytu minimaliu įsipareigojimo laikotarpiu arba jei ji atšaukiama dėl kliento kaltės, ir kuri yra lygi sumai, kurią šis tokio subjektas būtų gavęs per likusį mėnesį laikotarpį, jeigu nebūtų atšaukta ši sutartis, turi būti laikoma atlyginimu už paslaugų teikimą už atlygą ir todėl apmokestinama PVM, net jei toks atšaukimas apima sutartyje numatyto prekė tiekimo ir paslaugų teikimo nutraukimą prieš pasibaigiant minimalaus įsipareigojimo laikotarpio terminui (šiuo klausimu žr. 2018 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, 12, 45 ir 57 punktus).

71 Šiuo atveju, kalbant apie visą pirma apie sėlygą, susijusią su abipusiu teikimu, nustatantį tiesioginį ryšį tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio, egzistavimu, reikia priminti, kad aptariamą mokėjimą sumokėjimas kaip kompensacijos yra sutarties sudedamoji dalis, nes šalis vienijančio teisinio ryšio egzistavimas priklauso nuo šio mokėjimo.

72 Iš tiesų, iš Teisingumo Teismo turimų informacijos matyti, kad pagal aptariamą finansinųs nuomos sutartį finansinųs nuomos davėja įsipareigojo nupirkti žemęs sklypą, skirtą finansinųs nuomos gavėjai, jame pastatyti pastatą ir viską suteikti disponuoti finansinųs nuomos gavėjai. Kaip atlygą finansinųs nuomos gavėja turėjo mokėti 833,78 euro mėnesinį nuomos mokėjimą 132 mėnesius, t. y. vienuolika metų, kad finansuotų sandorį pagal prie sutarties pridėtą mokėjimo grafiką. 2010 m. spalio 29 d. susitarimu šalys konstatavo, kad išnuomoto turto statyba

baigta.

73 Be to, suma, mokėtina atšaukus sutartį prieš sutartį terminą, atitinka tik, kaip nurodyta šio sprendimo 66 punkte, visą nesumokėtą nuomos mokėjimą per visą sutarties laikotarpį sumą. Ši suma neįtrauktas tiek metinis mokesčių, apskaituotas remiantis metine palūkanų norma, taikoma sandoriui finansuoti, tiek turto likutinę vertę, kuri būtų mokėtina tik tuo atveju, jei būtų panaikinta pasirinkimo galimybė. Todėl atšaukus sutartį prieš terminą mokėtiną sumą sumokėjimas leidžia finansinę nuomos davėjai gauti tas pačias pajamas, kokias ji gautų, jei sutartis nebūtų atšaukta. Vadinasi, tokios rūšies sutarties, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, atveju atšaukimas nekeičia sutartinių santykių ekonominę tikrovę.

74 Reikia nuspręsti, kad tokioje sutartyje, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, finansinę nuomos gavėjo nuomos davėjai sumokėtos sumos atlygį sudaro finansinę nuomos gavėjo teisę pasinaudoti tuo, kad šis subjekto vykdytų konkrečias iš sutarties kylančias pareigas, net jei finansinę nuomos gavėja nenori ar negali gyvendinti šios teisės dėl nuo jo priklausanti prielaidos. Iš tikrųjų nėra svarbu, ar finansinę nuomos gavėja disponavo ar nebedisponavo turtu nuo sutarties atšaukimo dienos, jeigu finansinę nuomos davėja suteiktų finansinę nuomos gavėjai galimybę pasinaudoti sutartyje numatytais teikimais, nes jų nutraukimas nepriklauso nuo finansinę nuomos gavėjo.

75 Kalbant apie sąlygą, kad sumokėtos sumos yra faktinis atlygis už atskirą paslaugą, reikėtų priminti, kad tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, pareigos, tenkančios finansinę nuomos davėjai, ir finansinę nuomos gavėjo mokėtina suma atšaukus sutartį anksčiau laiko buvo nustatytos sudarant sutartį. Be to, pirmalaikio sutarties atšaukimo atveju mokėtina suma atitinka visą mokesčių mokėjimą sumą, kuri tampa mokėtina iš karto, nekeičiant sutartinių santykių ekonominę tikrovę.

76 Iš to matyti, kad mokėtina suma pirmalaikio atšaukimo atveju turi būti laikoma neatskiriama visos sumos, kuri finansinę nuomos gavėja turėjo sumokėti už finansinę nuomos gavėjo vykdomus sutartinius įsipareigojimus, dalis.

77 Aplinkybė, kad Bulgarijos mokesčių administratorius apskaitavo PVM remdamasis apmokestinamąja verte, lygia per visą sutarties laikotarpį mokėtiną nuomos mokėjimą sumai, kurios, atrodo, *Bulus* neginėjo, patvirtina, kad aptariamą sumą yra atlygis už savarankišką ir individualų teikimą.

78 Taigi atšaukimo kompensacija, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, turi būti laikoma sandorio, kuris yra finansinę nuomos sutarties dalykas, atlygiu ir todėl apmokestinama PVM.

79 Todėl būtina nustatyti, ar yra „atšaukimas“ ar „neapmokėjimas“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį, jei nesumokamos mokesčių, atitinkančios visą nuo atšaukimo iki sutarties termino nesumokėtą nuomos mokėjimą sumą.

80 Kaip matyti iš šio sprendimo 66 punkto, tokios sumos gali būti laikomos mokėtinomis, kad finansinę nuomos davėja iš esmės turėtų reikalavimą, kuriuo galėtų remtis teisme. Iš tiesų, mokėjimas, mokėtiną per laikotarpį po sutarties atšaukimo, išieškojimas iš pirmo žvilgsnio neaiškus.

81 Be to, apmokestinamasis asmuo, nurodantis pagrįstą tikimybę, kad skola, kuri sudaro mokesčių, mokėtiną iki sutarties nutraukimo, nebus sumokėta, atsižvelgiant į tai, kad mokėtiną sumą nebuvo išieškotos per beveik devynerius metus, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas, tokioje byloje, kaip nagrinėjama, reikia nuspręsti, kad tokia tikimybė taip pat taikoma mokėjimams, mokėtinoms po sutarties atšaukimo.

82 Tokiomis aplinkybomis PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje numatyta galimybė nukrypti netaikoma laikotarpiui po sutarties atšaukimo, nedarant tokios galimybės, kad apmokestinamoji vertė gali būti perskaičiuoti ir padidinta, jei mokėjimas vis dėlto būtų atliktas.

83 Remiantis tuo, kas minėta, šie antrąjį–ketvirtąjį klausimus reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 90 straipsnį reikia aiškinti taip, kad tokioje situacijoje, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, viena vertus, dalies mokėtojas, mokėtiną pagal finansinės nuomos sutartį, nesumokėjimas nuo mokėjimo sustabdymo iki sutarties atšaukimo, negaliojančio atgaline data, ir, kita vertus, pirmalaikio sutarties atšaukimo atveju mokėtiną kompensacijos, atitinkančios visą iki sutarties galiojimo termino pabaigos nesumokėtą nuomos mokėtojo sumą, nesumokėjimas yra neapmokėjimo atvejis, kuriam gali būti taikomas nukrypimas nuo pareigos sumažinti PVM apmokestinamąją vertę, numatytą šio straipsnio 2 dalyje, nebent apmokestinamasis asmuo nurodo, kad yra pagrįsta tikimybė, kad skola nebus sumokėta, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

1. **2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 90 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad, atšaukus finansinės nuomos sutartį, gali būti sumažinta pridėtinės vertės mokesčio apmokestinamoji vertė, apskaičiuota fiksuoto dydžio pagal pranešimą apie mokesčio perskaičiavimą nuo visų nuomos mokėtojas, mokėtiną per sutarties galiojimo laikotarpį, nors šis pranešimas apie mokesčio perskaičiavimą signaliojo ir pagal nacionalinį teisę jis yra „galutinis administracinis aktas“, nustatantis mokesčio skolą.**

2. **Direktyvos 2006/112 90 straipsnį reikia aiškinti taip, kad tokioje situacijoje, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, viena vertus, dalies mokėtojas, mokėtiną pagal finansinės nuomos sutartį, nesumokėjimas nuo mokėjimo sustabdymo iki sutarties atšaukimo, negaliojančio atgaline data, ir, kita vertus, pirmalaikio sutarties atšaukimo atveju mokėtiną kompensacijos, atitinkančios visą iki sutarties galiojimo termino pabaigos nesumokėtą nuomos mokėtojo sumą, nesumokėjimas yra neapmokėjimo atvejis, kuriam gali būti taikomas nukrypimas nuo pareigos sumažinti pridėtinės vertės mokesčio apmokestinamąją vertę, numatytą šio straipsnio 2 dalyje, nebent apmokestinamasis asmuo nurodo, kad yra pagrįsta tikimybė, kad skola nebus sumokėta, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.**

Parašai.

* Proceso kalba: bulgarų.