

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2019. gada 3. jūlijā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Nodokļa bāze – Samazinājums – Nodokļu neitralitātes princips – Līdzīga līgums, kas izbeigts maksājumu nemaksāšanas dēļ – Paziņojums par korekciju – Piemērošanas joma – Ar nodokli apliekami darījumi – Preču piegāde par atlīdzību – “Kompensācijas” par izbeigšanu samaksa līdz līguma beigām – Tiesas kompetence

Lietā C-242/18

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa, Bulgārija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2018. gada 26. martā un kas Tiesā reģistrēts 2018. gada 5. aprīlī, tiesvedībā

“*UniCredit Leasing*” EAD

pret

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

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs Ž. K. Bonišo [J.-C. Bonichot] (referents), tiesneši K. Toadere [C. Toader], A. Ross [A. Rosas], L. Bejs Larsens [L. Bay Larsen] un M. Safjans [M. Safjan],

ģenerālvokāts: N. Vāls [N. Wahl],

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

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- “*UniCredit Leasing*” EAD vārdā – I. Dimitrova un M. Raykov, advokāti,
- *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (NAP)* vārdā – N. Kalistratov, pārstāvis,
- Bulgārijas valdības vārdā – E. Petranova un T. Mitova, pārstāves,
- Eiropas Komisijas vārdā – R. Lyal, kā arī Y. Marinova un P. Mihaylova, pārstāvj,

ģemot vērā pāc ģenerālvokāta uzklaušanas pieņemto lūgumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Sprīdums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 90. pantu.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp “UniCredit Leasing” EAD (turpmāk tekstā – “Unicredit”) un Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (NAP) (Valsts ieņēmumu dienesta (VID) Sofijas direkcijas “Pārskaidrības un nodokļu un sociālās nodrošinājuma iemaksu jomā pastāvotšās prakse” direktors, Bulgārija; turpmāk tekstā – “Direktor”) par pārdotā minētā atteikumu piešķirt samaksātās pievienotās vērtības nodokļa (PVN) summas korekciju par atbilstoši līguma līgumam nesamaksātajiem maksājumiem.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Akts par Bulgārijas Republikas pievienošanas Eiropas Savienībai

3 Akta par Bulgārijas Republikas un Rumānijas pievienošanas nosacījumiem un pielikumiem Līguma, kas ir Eiropas Savienības pamats (OV 2005, L 157, 203. lpp.), 2. pants ir paredzēts:

“Pamatlīgumi un akti, ko iestādes un Eiropas Centrālā banka pieņemušas pirms pievienošanas, no pievienošanas dienas ir saistoši Bulgārijai un Rumānijai un piemērojami šajās valstīs atbilstīgi minētajos Līgumos un šajā aktā paredzētajiem nosacījumiem.”

PVN direktīva

4 PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir noteikts:

“PVN uzliek šādiem darījumiem:

a) preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķina kā tās.”

5 Šīs 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:

a) pašumtiesību nodošanu par atlīdzību, ja to dara ar valsts iestādes vai tās vērdē izdotu rēķumu vai arī pildot kādu tiesību aktu;

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 nevēlami, kā veicot pārdotā iemaksu;

c) preču nodošanu, pildot līgumu, saskaņā ar ko par preču pirkšanu vai pārdošanu maksājama komisijas maksa.

3. Dal?bvalstis var uzskat?t konkr?tu b?vdarbu nodošanu par pre?u pieg?di.”

6 Min?t?s direkt?vas 63. pant? ir noteikts:

“Nodok?a iekas?jam?bas gad?jums iest?jas un nodoklis k??st iekas?jams tad, kad faktiski ir veikta pre?u pieg?de vai pakalpojumu sniegšana.”

7 Š?s pašas direkt?vas 73. pant? ir paredz?ts:

“Pre?u pieg?dei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. l?dz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atl?dz?bu, kuru pieg?d?t?js vai pakalpojumu sniedz?js par šiem dar?jumiem ir sa??mis vai sa?ems no pirc?ja, pakalpojumu sa??m?ja vai treš?s personas, tostarp subs?dijas, kas tieši saist?tas ar šo dar?jumu cen?m.”

8 PVN direkt?vas 90. pants ir formul?ts š?di:

“1. Anul?šanas, [izbeigšanas,] atteikuma vai piln?gas vai da??jas nemaks?šanas gad?jum?, vai ar? ja cenu samazina p?c tam, kad notikusi pieg?de, saska?? ar dal?bvalstu paredz?tajiem noteikumiem attiec?gi samazina summu, kurai uzliek nodokli.

2. Piln?gas vai da??jas nemaks?šanas gad?jum? dal?bvalstis var atk?pties no 1. punkta.”

9 Min?t?s direkt?vas 273. pant? ir noteikts:

“Dal?bvalstis var uzlikt citus pien?kumus, ko t?s uzskata par vajadz?giem, lai pareizi [prec?zi] iekas?tu PVN un nov?rstu kr?pšanu, saska?? ar pras?bu par vien?du re??mu iekšzemes dar?jumiem un dar?jumiem starp dal?bvalst?m, ko veic nodok?a maks?t?ji, ar noteikumu, ka š?di pien?kumi tirdzniec?b? starp dal?bvalst?m nerada formalit?tes, š??rsojot robežas.

Pirmaj? da?? paredz?to izv?les iesp?ju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar r??inu sagatavošanu saist?tus pien?kumus papildus tiem, kas noteikti 3. noda??.”

Bulg?rijas ties?bas

10 Atbilstoši *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Likums par pievienot?s v?rt?bas nodokli) (DV Nr. 63, 2006. gada 4. augusts, sp?k? kopš 2007. gada 1. janv?ra; turpm?k tekst? – “ZDDS”) 6. pantam:

“(1) Šaj? likum? “pre?u pieg?de” ir ?pašumties?bu vai citu lietu ties?bu uz prec?m nodošana.

(2) Šaj? likum? par “pre?u pieg?di” tiek uzskat?ts ar?:

[..]

3. (groz?jumi 2013. gada DV Nr. 101, sp?k? kopš 2014. gada 1. janv?ra) Pre?u faktiska nodošana r?c?b?, izpildot l?zinga l?gumu, kur? ir skaidri paredz?ts nodot ?pašumties?bas uz š?m prec?m, š? ties?bu norma ir piem?rojama ar?, ja l?zinga l?gum? ir paredz?ts tikai viens ?pašumties?bu uz prec?m nodošanas veids un ja l?zinga maksas summa, kas ir j?maks? atbilstoši šim l?gumam, iz?emot procentus atbilstoši 46. panta 1. punkta 1) apakšpunktam, ir identiska pre?u parastajai cenai to nodošanas r?c?b? datum? [..].”

11 ZDDS 115. pant? ir paredz?ts:

“(1) Ja main?s nodok?a b?ze vai tiek atcelta pieg?de, par kuru ir izdots r??ins, pieg?d?t?jam

par šo r??inu ir j?izdod nota.

(2) (papildin?ts 2016. gada DV Nr. 97, sp?k? no 2017. gada 1. janv?ra) Nota ir j?izdod piecu dienu laik? p?c 1. punkt? paredz?t? notikuma un attiec?b? uz pieg?di, par kuru ir izdots r??ins, kur? ir nor?d?ts PVN, j?samaks? avanss piecu dienu laik? no paredz?t?s avansa summas atmaks?šanas, kompens?šanas vai cit?das nok?rtošanas par atl?dz?bu, par atmaks?to, kompens?to vai par atl?dz?bu cit? veid? nok?rtoto summu.

(3) Ja nodok?a b?ze palielin?s, ir j?izsniedz debetnota, bet, ja nodok?a b?ze samazin?s vai dar?jums tiek izbeigts, ir j?izsniedz kred?tnota.

(4) Papildus 114. pant? nor?d?tajiem b?tiskajiem elementiem not?, kas attiecas uz r??inu, oblig?ti j?nor?da:

1. r??ina, par kuru ir izsniegta nota, numurs un datums;

2. š?s notas izsniegšanas iemesls;

(5) Nota ir j?izsniedz vismaz divos eksempl?ros: viens pieg?d?t?jam un viens sa??m?jam.

(6) 6. panta 2. punkta 3. apakšpunkt? nor?d?t? l?zinga l?guma anul?šanas vai izbeigšanas gad?jum? pieg?d?t?jam ir j?izsniedz kred?tnota, kas atbilst starp?bai starp pieg?dei atbilstošo nodok?a b?zi 6. panta 2. punkta 3. apakšpunkta izpratn? un PVN neto summu, kura tam paliek atbilstoši l?gumam, saska?? ar šo likumu.

(7) (jaunais 2012. gada DV Nr. 94, sp?k? kopš 2013. gada 1. janv?ra) Nota attiec?b? uz r??inu var neietvert 114. panta 1. punkta 12., 14. un 15. apakšpunkt? nor?d?tos b?tiskos elementus, iz?emot, ja t? attiecas uz dar?jumu, kura izpildes vieta ir dal?bvalsts teritorij?, dar?jumu Kopienas iekšien? un pre?u t?lp?rdošanu.”

12 ZDDS 116. pant? ir noteikts:

“(1) R??inos un tiem atbilstošaj?s not?s nevar izdar?t labojumus un papildin?jumus. Nepareizi izdoti vai laboti dokumenti ir j?anul?, un ir j?izdod jauni dokumenti.

(2) Nepareizi sagatavoti dokumenti ir ar? izrakst?ti r??ini un ar tiem saist?t?s notas, kur?s nav nor?d?ts PVN, lai gan tas tajos bija j?nor?da.

(3) Nepareizi sagatavoti dokumenti ir ar? izrakst?ti r??ini un ar tiem saist?t?s notas, kur?s ir nor?d?ts PVN, lai gan tas tajos nav j?nor?da.

(4) Ja nepareizi sagatavotie vai labotie dokumenti tiek ?emti v?r? pieg?d?t?ja vai sa??m?ja gr?matved?b?, katrai pusei, lai tos anul?tu, ir j?sagatavo protokols, taj? nor?dot:

1. anul?šanas pamatu;

2. anul?jam? dokumenta numuru un datumu;

3. jaun? dokumenta numuru un datumu;

4. to personu parakstus, kuras sagatavojušas protokolu katrai pusei.

(5) Izdev?js saglab? visus anul?to dokumentu eksempl?rus, un tie tiek re?istr?ti pieg?d?t?ja un sa??m?ja gr?matved?b?s saska?? ar noteikumiem par likuma piem?rošanu.”

13 ZDDS p?rejas un nosl?guma noteikumu 9. punkt? ir noteikts:

“(1) Ja saska?? ar l?zinga l?gumu lietas faktiski ir nodotas r?c?b? pirms ?? likuma st???an?s sp?k?, visi sekojošie maks?jumi (kompens?cijas ikm?neša maks?jumi), kas, izpildot ?? l?gumu, ir j?maks? p?c [ZDDS] st???an?s sp?k?, tiek uzskat?ti par individu?liem dar?jumiem, kuru iekas?jam?bas gad?jums ir samaksas datum? vai, ja tas ir agr?k, datum?, kad to izpildei ir pien?cis termi??š.

(2) 1. punkts ir piem?rojams tikai tad, ja m?neša laik? no [ZDDS] st???an?s sp?k? nodok?a maks?t?js (pieg?d?t?js) Valsts ie??mumu dienesta teritori?laj? noda??, kur? tas ir re?istr?ts, iesniedz sarakstu, kur? oblig?ti nor?d?ma ??da inform?cija:

1. sa??m?js atbilstoši 1. punkt? min?tajiem l?gumiem;

2. ikm?neša maks?jumu skaits un summa atbilstoši visiem l?gumiem, attiec?b? uz kuriem ir izsniegts nodok?u dokuments, bet kas nav samaks?ti;

3. ikm?neša maks?jumu skaits un summa atbilstoši visiem l?gumiem, kuru iekas?jam?bas gad?jums iest?sies p?c ?? likuma st???an?s sp?k?.

(3) Attiec?b? uz l?gumiem, kas nav iek?auti saska?? ar 2. punktu iesniegtaj? sarakst?, j?uzskata, ka nodok?a maks?t?js veic dar?jumu 6. panta 2. punkta 3. apak??punkta izpratn? datum?, kad st?j?s sp?k? [ZDDS], un t? nodok?a b?ze atbilst ikm?neša maks?jumu summai, kas ir j?maks? p?c [ZDDS] st???an?s sp?k?, iz?emot par to maks?jamo PVN.”

14 *Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks* (Nodok?u un soci?lo maks?jumu proced?ras kodekss) (2005. gada 29. decembra DV Nr. 105, sp?k? no 2006. gada 1. janv?ra; turpm?k tekst? – “DOPK”) 128. pant? ir paredz?ts:

“(1) Saist?b? ar nodok?iem nepamatoti samaks?tas vai sa?emtas summas, oblig?t?s soci?l?s iemaksas, soda naudas un naudas sodi, ko uzlikuši nodok?u dienesti, k? ar? summas, ko Valsts ie??mumu dienests atbilstoši ties?bu aktiem nodok?u vai soci?l? nodrošin?juma jom? var atl?dzin?t, ir j?kompens? ie??mumu dienestiem, lai atl?dzin?tu piedzenamos valsts par?dus, ko ir iekas?jis Valsts ie??mumu dienests. Ja aiz??m?ja par?ds ir k?uvis iekas?jams, pirms ??is par?ds noilgst, ir iesp?jams izdar?t ieskaitu ar noilgušu par?du. [..]”

15 DOPK 129. pant? ir noteikts:

“(1) Ieskaits vai atmaks?šana var notikt p?c nodok?u administr?cijas iniciat?vas vai p?c ieinteres?t?s personas rakstiska pieteikuma. Pieteikumu par ieskaitu vai atmaks?šanu p?rbauda, ja tas ir iesniegts, pirms pag?juši pieci gadi no t? gada 1. janv?ra, kas seko gadam, kur? ir radies atmaks?šanas pamats, ja vien likum? nav noteikts cit?di.

[..]

(3) (papildin?ts 2007. gada DV Nr. 108) Pazi?ojums par ieskaitu vai atmaks?šanu ir j?izdod 30 dienu laik? no pieteikuma sa?emšanas br??ža, ja pirms ?? termi?a beig?m nav izdots r?kojums par kontroli. Pat ieskaita vai atmaks?šanas gad?jum?, tostarp, ja pirmaj? teikum? min?tais pazi?ojums ir pras?bas priekšmets, nodok?u par?di vai oblig?t?s soci?l?s iemaksas var tikt kontrol?tas. Ja par pazi?ojumu ir celta pras?ba, l?dz br?dim, kad st?jas sp?k? tiesas nol?mums, var izdot pazi?ojumu par korekciju. [..]

(7) L?mumus par ieskaitu vai atmaks?šanu var apstr?d?t saska?? ar pazi?ojumu par korekciju

apstrīdšanas kārtību.”

16 DOPK 133. pants ir noteikts:

“(1) Nodokļu parāds vai obligātie sociālie maksājumi, kas ir konstatēti paziņojumā par korekciju, kurš ir stājies spēkā un kurš nav pārsdzīts ties, var tikt grozīts pēc ieņēmumu dienesta iniciatīvas vai pēc kontrolētās personas pieprasījuma.

(2) Parāds tiek grozīts šādu iemeslu dēļ:

1. ja parādus jauni apstākļi vai jauni būtiski rakstiski pierādījumi, lai konstatētu nodokļu vai obligāto sociālo iemaksu parādus, par kuriem persona vai dienests, kas ir izdevis paziņojumu par korekciju, nevarēja zināt:

a) pirms paziņojuma par korekciju izdošanas, ja šis paziņojums nav pārsdzīts;

b) pirms paziņojuma par korekciju stāšanās spēkā, ja šis paziņojums ir pārsdzīts.

2. ja tiesa, kurā pienācīgi ir celta prasība, ir konstatējusi, ka trešās personas sniegtie rakstiskie paskaidrojumi, ekspertu secinājumi, rakstiskie paziņojumi, pamatojoties uz kuriem ir konstatēts nodokļa vai obligātu sociālo iemaksu parāds, ir nepareizi vai ka paziņojuma adresāts, tā pārstāvis vai ieņēmumu dienests, kas piedalījies nodokļu vai obligāto sociālo iemaksu konstatēšanā vai kas pārbaudījis prasību pret paziņojumu par korekciju, ir izdarījis noziedzīgu nodarījumu.

3. ja parāda konstatējums ir balstīts uz dokumentu, kas tiesā pienācīgi ir atzīts par nepareizu, par to, kurā ir ietverta nepatiesa informācija, vai par viltotu;

4. ja datuma konstatējums ir balstīts uz tiesas vai citas valsts iestādes aktu, kas vāļā ir atcelts;

5. ja cits pretījs paziņojums par korekciju, kas ir stājies spēkā, ir izdots attiecībā uz tiem pašiem parādiem par to pašu laikposmu un attiecībā uz to pašu nodokļu maksātāju. [...]”

17 DOPK 134. pants ir formulēts šādi:

“(1) (papildināts 2015. gada DV Nr. 94, spēkā no 2016. gada 1. janvāra) Ieņēmumu dienestam, kas konstatē iemeslu grozījumiem saskaņā ar 133. panta 2. punktu, ir jāinformē teritoriālais direktors, pamatojot iemesla esamību. Teritoriālais direktors vispirms novērtē, vai pastāv iemesls grozījumiem, un pēc tam var uzticēt vai nolemt deleģēt kontroli, kas ļauj grozīt jau noteiktus nodokļu vai obligāto sociālo nodrošinājuma iemaksu parādus.

(2) Ieinteresētā persona teritoriālajam direktoram var iesniegt rakstisku pieteikumu, tam pievienojot pierādījumus, uz ko tā atsaucas.

(3) Grozījums ir atvaļts, ja lēmums, ar kuru ir norīkota kontrole, ir izdots vai grozījumu pieteikums ir iesniegts trīs mēnešu laikā no grozījumu iemesla uzzinēšanas brīža un pirms 109. panta paredzētā termiņa beigām.

(4) Trīsdesmit dienu laikā pēc 2. punkta norādītā pieteikuma iesniegšanas teritoriālais direktors izdod rīkojumu par pamatotā lēmuma pārbaudi vai to atsaka. Lēmuma atteikumu kopija personai, kas ir iesniegusi pieteikumu, tiek nosūtīta septiņu dienu laikā pēc tā pieņemšanas un vāļākais ētrpadsmīt dienas pēc šā punkta pirmajā teikumā paredzētā termiņa beigām.

(5) (grozīts 2006. gada DV Nr. 30, spēkā no 2007. gada 1. marta) Ieinteresētā persona var celt

pras?bu par l?mumu par atteikumu ?etrpadsmit dienu laik? no l?muma sa?emšanas br?ža un pret netiešu atteikumu 30 dienu laik? no dienas, kad beidzas atbildes sniegšanas termi?š, administrat?v? ties?, kam ir kompetence p?rbaud?t pras?bu pret pazi?ojumu par korekciju. Pras?ba tiek celta ar teritori?l? direktora starpniec?bu. Tiesa lemj par pras?bas pieteikumu, pie?emot r?kojumu, kas nav p?rs?dzams.

(6) Ja ir konstat?ts, ka nodok?u vai oblig?to soci?lo iemaksu par?ds ir noteikts liel?ks vai maz?ks par to, kas ir j?maks?, tiek izdots pazi?ojums par korekciju attiec?b? uz starp?bu. Ja ir par daudz iekas?ts, tas tiek ieskait?ts vai atl?dzin?ts ar pazi?ojumu par korekciju.”

18 *Zakon za zadalzheniata i dogovorite* (Likums par saist?b?m un l?gumiem, turpm?k tekst? – “ZZD”) 87. pant? ir paredz?ts:

“(1) Ja par?dnieks savstarp?ja l?guma gad?jum? neizpilda savas saist?bas t?du apst?k?u d??, kuros tas ir vainojams, kreditors var izbeigt l?gumu p?c tam, kad ir noteicis par?dniekam sam?r?gu termi?u saist?bu izpildei un tam pazi?ojis, ka p?c š? termi?a beig?m l?gums tiks izbeigts. Ja l?gums ir nosl?gts rakstveid?, pazi?ojums ir j?sniedz rakstveid?. [..]”

19 ZZD 88. pant? ir noteikts:

“(1) Izbeigšanai ir atpaka?ejošs sp?ks, iz?emot l?gumus, kas ir izpild?mi sec?gi vai periodiski. Kreditoram ir ties?bas uz zaud?jumu, ko izrais?jusi l?guma neizpilde, atl?dz?bu. [..]”

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

20 2006. gada 6. febru?r? sabiedr?ba “BA Kreditanstalt Bulus” EOOD (turpm?k tekst? – “Bulus” jeb “l?zinga dev?js”), kuras ties?b?s ir iest?jusies *Unicredit*, ar “Vizatel” OOD (turpm?k tekst? – “l?zinga ??m?js”) nosl?dza l?zinga ar izpirkumu l?gumu, kuram atbilstoši l?zinga dev?js ap??m?s nopirkt l?zinga ??m?ja nor?d?to zemesgabalu, uzcelt uz š? zemesgabala ?ku un nodot to piln?g? l?zinga ??m?ja r?c?b?.

21 Šis l?gums tika nosl?gts uz vienpadsmit gadiem, kas s?k?s t? m?neša s?kum?, kurš seko lietas, kas ir l?guma priekšmets, faktiskajai nodošanai, pretim sa?emot ikm?neša l?zinga maksu. Taj? bija noteikts, ka l?zinga dev?js var izbeigt l?gumu gad?jum?, ja l?zinga ??m?js nesamaks? vismaz tr?s l?zinga maksas, un pras?t samaks?t kompens?ciju, kas ir vien?da ar visu par visu l?zinga l?guma darb?bas laiku nesamaks?to l?zinga maksu summu.

22 2006. gada 5. decembr? l?guma priekšmets tika nodots l?zinga ??m?jam, un sekojošaj? 28. decembr? l?zinga dev?js sakar? ar pirm? maks?juma termi?a iest?šanas izdeva PVN r??inu. Ar 2008. gada 14. febru?ra pazi?ojumu par korekciju Bulg?rijas nodok?u administr?cija konstat?ja *Bulus* PVN par?du, kas apr??in?ts, pamatojoties uz nodok?a b?zi, kura ir vien?da ar visu l?zinga maksu kopsummu, kas j?maks? par visu l?guma darb?bas laiku, un rezult?t? to pievienoja p?d?j? min?t? nodok?a par?dam nodok?u administr?cijai.

23 Lai gan l?zinga dev?js turpin?ja izdot PVN r??inus l?dz 2010. gada 29. oktobrim, bet p?c tam no 2011. gada 4. augusta l?dz 2012. gada 31. augustam, l?zinga ??m?js izbeidza maks?t maks?jumus, kas bija j?maks? kopš 2009. gada apr??a. T? k? l?zinga ??m?js savas vainas p?c neizpild?ja savus pien?kumus, *Bulus* vienpus?ji izbeidza l?zinga l?gumu no 2015. gada 6. j?nija.

24 Š?dos apst?k?os *Bulus* pras?ja Bulg?rijas nodok?u administr?cijai atl?dzin?t PVN, kas apr??in?ts 2008. gada 14. febru?ra pazi?ojum? par korekciju. Tom?r t?s pieteikums tika noraid?ts ar kompetent? ie??mumu dienesta l?mumu, ko apstiprin?ja *Direktor*.

25 *Bulus* c?la *Administrativen sad Sofia* (Sofijas administrat?v? tiesa, Bulg?rija) pras?bu pret

šo l?mumu, ko š? tiesa noraid?ja.

26 *Unicredit*, kas ir *Bulus* ties?bu p?r??m?ja, p?rs?dz?ja šo spriedumu *Varhoven administrativen sad* (Augst?k? administrat?v? tiesa, Bulg?rija). T? it ?paši apgalvo, ka *Administrativen sad Sofia* (Sofijas administrat?v? tiesa) nav iev?rojusi PVN direkt?vas 90. pant? garant?t?s ties?bas uz PVN b?zes samazin?šanu l?guma izbeigšanas gad?jum?.

27 Iesniedz?jtiesa apgalvo, ka ties?bas kori??t PVN b?zi, ja š? nodok?a b?ze ir noteikta ar pazi?ojumu par korekciju, kas ir st?jies sp?k?, nevis ar r??inu, nav piem?rojamas, jo runa ir par administrat?vu aktu, ar kuru ir konstat?ts nodok?a par?ds. Turkl?t un pat pie?emot, ka š?s korekcijas ties?bas ir piem?rojamas, ir j?noš?ir, pirmk?rt, laikposms, kur? l?zinga ??m?js maks?ja maks?jumus un attiec?b? uz kuru nav j?izdara PVN b?zes korekcija, un, otrk?rt, laikposms, kur? l?zinga ??m?js vairs neizdar?ja maks?jumus l?dz izbeigšanai da??jas nesamaks?šanas d?? un attiec?b? uz kuru atbilstoši valsts ties?b?m nav iesp?jams atjaunot iepriekš?jo situ?ciju, kas bija pirms l?guma nosl?gšanas. Iesniedz?jtiesa uzsver ar?, ka, pie?emot, ka šis ir da??jas nesamaks?šanas, nevis izbeigšanas gad?jums PVN direkt?vas 90. panta izpratn?, Bulg?rijas ties?bu norm?s nav regul?ti pazi?ojum? par korekciju noteikt?s nodok?a b?zes samazin?juma noteikumi da??jas vai piln?gas nesamaks?šanas gad?jum?.

28 Visbeidzot iesniedz?jtiesai ir šaubas pa PVN b?zes korekciju par laikposmu no l?guma izbeigšanas l?dz taj? paredz?tajam termi?am, jo taj? nav konstat?ts, pirmk?rt, ka l?guma priekšmets tika atdots l?zinga dev?jam pirms š? l?guma termi?a un, otrk?rt, ka l?zinga ??m?ja par?di, ?emot v?r? š? l?guma noteikumu, kur? ir paredz?ts samaks?t l?zinga dev?jam kompens?ciju izbeigšanas neizpildes, kas notikusi l?gumsl?dz?ja vainas d??, gad?jum?, tika gal?gi samaks?ti.

29 Š?dos apst?k?os *Varhoven administrativen sad* (Augst?k? administrat?v? tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai [PVN direkt?vas] 90. panta 1. punkts ?auj l?zinga l?guma izbeigšanas gad?jum? samazin?t nodok?a b?zi un atmaks?t PVN, kas apr??in?ts sp?k? esoš? pazi?ojum? par korekciju, par nodok?a b?zi izmantojot ikm?neša maks?jumu summu par visu paredz?to l?guma termi?u?

2) Ja atbilde uz pirmo jaut?jumu ir apstiprinoša, uz k?diem [PVN direkt?vas] 90. panta 1. punkt? min?tajiem gad?jumiem l?zinga dev?js, izbeidzot l?zinga l?gumu veicamo maks?jumu da??jas nemaks?šanas d??, var atsaukties attiec?b? pret dal?bvalsti, lai pan?ktu PVN nodok?a b?zes samazin?jumu to maks?jumu apm?r?, kas ir j?veic, bet kas nav veikti laikposm? no maks?jumu p?rtraukšanas br?ža l?dz l?guma izbeigšanas br?dim, ja šai izbeigšanai nav atpaka?ejoša sp?ka un tas ir apstiprin?ts ar l?guma noteikumu?

3) Vai PVN direkt?vas 90. panta 2. punkta interpret?cija ?auj izdar?t secin?jumu, ka uz t?du gad?jumu k? izskat?maj? liet? tieš?m attiecas min?t? panta 1. punkt? paredz?t? atk?pe?

4) Vai PVN direkt?vas 90. panta 1. punkta interpret?cija ?auj izdar?t pie??mumu, ka šaj? ties?bu norm? lietotais [izbeigšanas] j?dziens attiecas uz gad?jumiem, kad saist?b? ar l?zinga bez izpirkuma l?gumu l?zinga dev?js vairs nevar pras?t l?zinga ??m?jam veikt maks?jumus, jo tas ir izbeidzis min?to l?gumu t?p?c, ka l?zinga ??m?js šo l?gumu nepild?ja savas vainas d??, tom?r saska?? ar l?gumu l?zinga d?v?jam ir ties?bas uz kompens?ciju visu to neveikto l?zinga maks?jumu apm?r?, kas b?tu j?maks? no š? br?ža l?dz l?zinga beig?m?”

Par Tiesas kompetenci

30 Saska?? ar past?v?go judikat?ru Tiesai ir kompetence interpret?t Savien?bas ties?bas

attiecīb? uz to piemērošanu jaunaj? dalībvalst? tikai no tās pievienošanās datuma Eiropas Savienībai (spriedumi, 2011. gada 15. septembris, *Sāby* u.c., C?180/10 un C?181/10, EU:C:2011:589, 27. punkts, k? ar? 2018. gada 21. novembris, *V?dan*, C?664/16, EU:C:2018:933, 34. punkts).

31 No t? tostarp izriet, ka Tiesas kompetenc? neietilpst Savienības direktīvu par PVN interpretāšana, ja aplūkotais attiecīgais nodokļu iekasēšanas periods ir pirms attiecīgās dalībvalsts pievienošanās Savienībai (spriedums, 2018. gada 27. jūnijs, *Varna Holideis*, C?364/17, EU:C:2018:500, 18. punkts).

32 Savukārt Tiesai ir kompetence interpretēt Savienības tiesības, ja pamatlietas fakti daļēji ir notikuši p?c dalībvalsts pievienošanās Savienībai (spriedums, 2010. gada 15. aprīlis, *CIBA*, C?96/08, EU:C:2010:185, 15. punkts) vai ja to pamat? ir līgums, kas noslēgts pirms dalībvalsts pievienošanās Savienībai, bet š? situācija turpināja radīt tiesiskas sekas p?c š? datuma (p?c analoģijas skat. attiecīb? uz koncesijas līgumu spriedumu, 2016. gada 15. decembris, *Nemec*, C?256/15, EU:C:2016:954, 22. un 23. punkts, k? ar? attiecīb? uz lietojuma tiesību iedibināšanu ar līgumu spriedumu, 2018. gada 6. marts, *SEGRO* un *Horváth*, C?52/16 un C?113/16, EU:C:2018:157, 38. un 40. punkts).

33 Šaj? gadījum? l?zinga līgums tika noslēgts 2006. gada februār? un PVN k?uva iekasējams, s?kot no lietas, kas bija līguma priekšmets, faktiskās nodošanas 2006. gada decembr?. Tātad pamatlietas fakti un atmaksēšanas laikposms ir pirms Bulgārijas Republikas iestāšanās Savienībā 2007. gada 1. janvār?.

34 Tomēr runa ir par secīgi izpildīmu līgumu, saska?? ar kuru l?zinga ??m?jam vienpadsmit gadus ir j?maks? l?zinga maksa, kam kopš 2006. gada 28. decembra tiek uzlikts PVN. Līdz ar to ar šo līgumu radīt? situācija turpināja radīt tiesiskas sekas p?c Bulgārijas Republikas pievienošanās Savienībai.

35 Tādējādi, ?emot vēr? š? līguma pazīmes un to, ka t? tiesiskās sekas turpinājās p?c š?s dalībvalsts pievienošanās Savienībai, Tiesai ir kompetence lemt par prejudiciālajiem jautājumiem, kas attiecas uz to izpildes nodokļu sekām.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

36 Uzdodot pirmo jautājumu, iesniedz?jtiesa b?tībā jaut?, vai PVN direktīvas 90. panta 1. punkts ir j?interpret? tādējādi, ka taj? l?zinga līguma izbeigšanas gadījum? ir ?auts samazināt PVN b?zi, kas paziņojum? par korekciju tiek apr??ināta p?c vienotas likmes par vis?m l?zinga maksām, kuras j?maks? vis? līguma darbības laik?, kaut ar? šis paziņojums par korekciju ir stājies spēkā un tādējādi tas ir “pastāvīgs administratīvs akts”, ar kuru ir konstatēts nodokļa parāds.

37 Šaj? sakar? ir j?atg?dina, ka ar š?s direkt?vas 90. panta 1. punktu, kas attiecas uz anul?šanas, izbeigšanas, atteikuma, piln?gas vai da??jas nemaks?šanas gad?jumu vai ar? gad?jumu, kad cena tiek samazin?ta p?c tam, kad notikusi pieg?de, dal?bvalst?m ir uzlikts pien?kums samazin?t PVN b?zi un t?tad PVN summu, kas nodok?a maks?t?jam j?maks? ikreiz, kad p?c dar?juma nosl?gšanas nodok?a maks?t?js nav sa??mis atl?dz?bu vai t?s da?u. Šaj? ties?bu norm? izpaužas PVN direkt?vas pamatprincips, ka nodok?a b?zi veido faktiski sa?emt? atl?dz?ba, un t?tad nenov?ršams secin?jums ir t?ds, ka nodok?u administr?cija nevar piedz?t k? PVN summu, kas p?rsniedz nodok?a maks?t?ja sa?emto summu (spriedums, 2018. gada 6. decembris, *Tratave*, C?672/17, EU:C:2018:989, 29. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

38 J?atg?dina ar?, ka, lai gan dal?bvalstis atbilstoši PVN direkt?vas 273. pantam var paredz?t pien?kumus, ko t?s uzskata par vajadz?giem, lai nodrošin?tu prec?zu PVN iekas?šanu un nov?rstu kr?pšanu, ar šiem pas?kumiem princip? atk?pe no noteikumiem, kas attiecas uz nodok?a b?zi, var tikt izdar?ta tikai robež?s, kas ir skaidri vajadz?gas, lai sasniegtu šo specifisko m?r?i. T?tad tiem tik maz, cik vien iesp?jams, ir j?ietekm? PVN direkt?vas m?r?i un principi, un t?d?j?di tie nevar tikt izmantoti veid?, kas liktu apšaub?t PVN neitralit?ti (spriedums, 2018. gada 6. decembris, *Tratave*, C?672/17, EU:C:2018:989, 31. un 33. punkts).

39 T?d?? ir svar?gi, lai formalit?tes, kas nodok?a maks?t?jiem ir j?izpilda, lai tie nodok?u iest?d?s ?stenotu savas ties?bas sa?emt PVN nodok?a b?zes samazin?jumu, tiktu ierobežotas t?d?j?di, ka ?autu pamatot to, ka p?c dar?juma nosl?gšanas gal?gi nav sa?emta atl?dz?ba vai t?s da?a. Šai sakar? valsts tiesu zi?? ir p?rbaud?t, vai š?di tas ir gad?jum?, kad attiec?g? dal?bvalsts ir izvirz?jusi noteiktas formalit?tes (spriedums, 2018. gada 6. decembris, *Tratave*, C?672/17, EU:C:2018:989, 34. punkts).

40 T?da pazi?ojuma par korekciju, k?ds ir pamatliet?, izdošana nevar b?t formalit?te, lai nodrošin?tu prec?zu PVN iekas?šanu un nov?rstu kr?pšanu PVN direkt?vas 273. panta izpratn?.

41 T?d?j?di t?da pazi?ojuma par korekciju izdošana, k?ds ir pamatliet?, pati par sevi nevar pamatot to, ka nodok?u maks?t?js vairs p?c tam nevar izmantot savas ties?bas samazin?t PVN b?zi l?guma izbeigšanas gad?jum?.

42 Tas t?, ?emot v?r? iepriekš atg?din?tos principus, b?tu pat tad, ja, k? to uzsver iesniedz?jtiesa, pazi?ojums par korekciju, piem?rojot valsts ties?bu aktus, b?tu k?uvis "past?v?gs", tas ir, ja tas vairs neb?tu p?rs?dzams.

43 No min?t? izriet, ka uz pirmo jaut?jumu j?atbild, ka PVN direkt?vas 90. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka taj? l?zinga l?guma izbeigšanas gad?jum? ir ?auts samazin?t PVN b?zi, kas tiek apr??in?ta p?c vienotas likmes pazi?ojum? par korekciju par vis?m l?zinga maks?m, kuras j?maks? vis? l?guma darb?bas laik?, kaut ar? šis pazi?ojums par korekciju ir st?jies sp?k? un t?d?j?di tas ir "stabils administrat?vais akts", ar kuru, piem?rojot valsts ties?bas, ir konstat?ts nodok?a par?ds.

Par otro l?dz ceturto jaut?jumu

Par ceturto jaut?juma pie?emam?bu

44 Bulgārijas valdība apgalvo, ka ceturtais jautājums ir nepieņemams. Pirmkārt, noteikums par kompensāciju līguma izbeigšanas neizpildes līgumslādzēja vainas dēļ, gadījumā neesot spēkā, jo tas esot pretrunā sabiedriskajai kārtībai valsts tiesībās. Otrkārt, šis jautājums attiecoties uz līguma līgumu, kurā nav paredzēts izpirkums, bet pamatlietā aplūkots līgums precīzi ietver izpirkuma iespēju.

45 Šajā ziņā jāatgādina, ka LESD 267. pantā noteiktas sadarbības procedūras starp Tiesu un valstu tiesīm ietvaros tikai valsts tiesa, kura izskata strīdu un kurai ir jāuzņemas atbildība par pieņemamo tiesas nolikumu, ir tā, kas, ņemot vērā lietas īpatnības, izvērtē gan to, cik lielā mērā prejudiciālais nolikums ir vajadzīgs, lai šī tiesa varētu taisīt spriedumu, gan to, cik atbilstīgi ir Tiesai uzdotie jautājumi. Tādēļ, ja uzdotie jautājumi attiecas uz Savienības tiesību interpretāciju, Tiesai principā ir jālemj (spriedums, 2019. gada 5. marts, *Eesti Pagar*, C-349/17, EU:C:2019:172, 47. punkts).

46 No minētā izriet, ka jautājumi par Savienības tiesību interpretāciju, kurus valsts tiesa uzdevusi pašas noteikt tiesiskā regulējuma un faktisko apstākļu kontekstā un kuru pareizība Tiesai nav jāpārbauda, ir atbilstīgi. Tiesa var atteikties lemt par kādas valsts tiesas uzdotu prejudiciālu jautājumu tikai gadījumā, ja līgumā Savienības tiesību interpretācija acīmredzami nav saistīta ar pamatlietas faktiem vai ar tās priekšmetu, ja problēmai ir hipotētisks raksturs vai arī ja Tiesas rīcībā nav ziņu par faktiskajiem vai juridiskajiem apstākļiem, kas ir nepieciešami, lai sniegtu lietderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (spriedums, 2019. gada 23. janvāris, M.A. u.c., C-661/17, EU:C:2019:53, 50. punkts).

47 Turklāt Tiesa vairākkārt ir nolikusi, ka prejudiciālais nolikuma ietvaros tai nav kompetences lemt par valsts tiesību normu interpretāciju un nospriest, vai valsts tiesas sniegtā to interpretācija ir pareiza, jo šāda interpretācija ir valsts tiesu ekskluzīvā kompetencē (spriedumi, 2017. gada 16. februāris, *IOS Finance EFC*, C-555/14, EU:C:2017:121, 21. punkts, kā arī 2017. gada 14. jūnijs, *Online Games* u.c., C-685/15, EU:C:2017:452, 45. punkts).

48 Visbeidzot, ir skaidrs, ka tiesvedībā atbilstoši LESD 267. pantam Tiesai nav kompetences piemērot Savienības tiesību normas konkrētam gadījumam. Tādējādi iesniedzējtiesai ir jāveic nepieciešamā juridiskā kvalifikācija pamatlietas atrisināšanai. Tiesai savukārt ir jāsniedz tai visas šīs vērējuma veikšanai nepieciešamās norādes, vajadzības gadījumā pārformulējot tai uzdoto jautājumu (spriedums, 2015. gada 2. jūlijs, *NLB Leasing*, C-209/14, EU:C:2015:440, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

49 Šajā gadījumā Bulgārijas valdība apgalvo, ka noteikums par kompensāciju līguma izbeigšanas neizpildes, kas notikusi līgumslādzēja vainas dēļ, gadījumā neesot spēkā, jo tas esot pretrunā sabiedriskajai kārtībai valsts tiesībās. Tiesai neesot kompetences ne lemt par valsts tiesību interpretāciju, ne pārliecties par iesniedzējtiesas noteikto tiesiskā regulējuma un faktisko apstākļu ietvaru precizitāti.

50 Turklāt no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem, kā norāda Bulgārijas valdība, izriet, ka pamatlietā aplūkots līguma līgums ietver izpirkuma tiesības. Tomēr pirmšāietami kādā veidā norāde prejudiciālā jautājuma dēļ par to, ka nav izpirkuma tiesību, nevar padarīt uzdoto jautājumu tīri hipotētisku. Turklāt saistībā ar līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu Tiesai ir jāsniedz lietderīga atbilde iesniedzējtiesai, vajadzības gadījumā pārformulējot tai uzdoto jautājumu.

51 Šādos apstākļos ceturtais jautājums, kas pēc Tiesas uzskata, k? norāda iesniedz?jtiesa sava r?kojuma par lietas nodošanu 4. punkt?, attiecas uz l?zinga ar izpirkumu l?gumu, ir pieņemams.

Par lietas b?t?bu

52 Ar savu otro, trešo un ceturto jautājumu, kas j?izskata kop?, iesniedz?jtiesa v?las noskaidrot, vai PVN direkt?vas 90. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka t?d? situ?cij? k? pamatliet? past?v “izbeigšana” vai “nesamaks?šana”, kas var b?t iemesls tai atk?pei no pien?kuma samazin?t PVN b?zi, kura paredz?ta š? panta 2. punkt?, ja, pirmk?rt, nav samaks?ta da?a no l?zinga maksas, kas j?maks? saska?? ar l?zinga l?gumu par laikposmu no maks?jumu p?rtraukšanas l?dz l?guma izbeigšanai, jo š?dai izbeigšanai nav atpaka?ejoša sp?ka, un, otrk?rt, ja nav samaks?ta kompens?cija, kas pien?kas l?guma priekšlaic?gas izbeigšanas gad?jum? un kas atbilst visu to l?zinga maksu summai, kuras nav samaks?tas l?dz š? l?guma beig?m.

53 PVN direkt?vas 90. panta 2. punkt? dal?bvalst?m cenas piln?gas vai da??jas nemaks?šanas gad?jum? ir ?auts atk?pties no š? sprieduma 37. punkt? atg?din?t? noteikuma, ka t?m ir j?samazina nodok?a b?ze ikreiz, kad pēc dar?juma nosl?gšanas nodok?a maks?t?js nav sa??mis atl?dz?bu vai t?s da?u.

54 K? Tiesa jau ir nospriedusi, š?s atk?pes iesp?jas, kas stingri aprobežojas tikai ar piln?gas vai da??jas nemaks?šanas gad?jumu, pamat? ir doma, ka atl?dz?bas nemaks?šanu noteiktos apstākļos un attiec?gaj? dal?bvalst? past?voš?s tiesisk?s situ?cijas d?? var b?t gr?ti p?rbaud?t vai ar? t? var b?t tikai provizoriska (spriedums, 2017. gada 23. novembris, *Di Maura*, C?246/16, EU:C:2017:887, 17. punkts).

55 Pirkuma cenas nesamaks?šana nenostāda puses iepriekš?j? st?vokl?, k?ds bija pirms l?guma nosl?gšanas. No vienas puses, pirc?js paliek vismaz nodok?u maks?t?js attiec?b? uz visu cenu, par kuru ir bijusi s?kotn?j? vienošan?s, piln?gas nesamaks?šanas gad?jum?, bet attiec?b? uz cenas da?u – da??jas nesamaks?šanas gad?jum?. No otras puses, p?rdev?jam v?l joproj?m princip? ir t? pras?juma ties?bas, un tas uz t?m var atsaukties ties? (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2017. gada 12. oktobris, *Lombard Ingtlan Lizing*, C?404/16, EU:C:2017:759, 29. punkts).

56 Šādos apstākļos, lai gan j?dzieni “anul?šana”, “atcelšana” un “izbeigšana” attiecas uz situ?cij?m, kur?s par?dnieka pien?kums samaks?t par?du ir vai nu piln?b? izpild?ts, vai aptur?ts gal?gi noteikt? l?men?, nesamaks?šanu raksturo nedroš?ba, kas rakstur?ga t?s nepabeigtajam raksturam (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2017. gada 12. oktobris, *Lombard Ingtlan Lizing*, C?404/16, EU:C:2017:759, 30. un 31. punkts).

57 Pirmk?rt, attiec?b? uz l?zinga maksu, kas ir j?maks? par laikposmu no maks?jumu p?rtraukšanas l?dz attiec?g? l?zinga l?guma izbeigšanai, ir j?norāda, ka šaj? gad?jum? l?zinga dev?js izbeidza šo l?gumu no 2015. gada 6. j?nija. Tom?r, t? k? izbeigšana ir sp?k? tikai attiec?b? uz n?kotni, piem?rojot ZZD 88. pantu, l?zinga l?guma maks?jumi, ko l?zinga ??m?js nav samaks?jis pirms t? izbeigšanas datuma, ir j?samaks? un l?zinga dev?jam princip? v?l joproj?m ir t? pras?juma ties?bas ar iesp?ju uz t?m atsaukties ties?.

58 T?d?j?di PVN direkt?vas 90. panta 1. punkt? paredz?t?s izbeigšanas gad?jum? samazin?šana no PVN b?zes nevar tikt piem?rota t?dam pras?jumam, par kuru l?zinga l?guma izbeigšana nerada šaubas.

59 No min?t? izriet, ka tas, ka nav samaks?ta da?a no maks?jumiem, kas j?maks? par

laikposmu pirms līguma izbeigšanas, ir daļējās nesamaksāšanas gadījums PVN direktīvas 90. panta 1. punkta izpratnē, saskaņā ar kuru attiecīgā dalībvalsts, kā tas izriet no šā sprieduma 53. un 54. punkta, var īstenot savas šā panta 2. punktā paredzētās tiesības atkāpties no pienākuma samazināt nodokļa bāzi.

60 Šajā ziņā Tiesa jau ir nospriedusi, ka valsts tiesību norma, kurā to gadījumu starpā, kuros nodokļa bāze tiek samazināta, nav minēts gadījums, kad nav veikta darījuma atlīdzības samaksa, ir jāuzskata par tādās atkāpes iespējas īstenošanas rezultātu, kāda dalībvalstij tikusi piešķirta atbilstoši PVN direktīvas 90. panta 2. punktam (spriedums, 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 24. punkts).

61 Iesniedzējtiesa apstiprina, ka Bulgārijas tiesību sistēmā nav ietvertas tiesību normas, kas ļautu samazināt PVN bāzi nesamaksāšanas gadījumā, jo ZDDS 115. pantā ir paredzēta šāda korekcija vienīgi anulēšanas vai izbeigšanas gadījumā. Tātad ir jāuzskata, ka Bulgārijas Republika ir īstenojusi savas tiesības atkāpties no pienākuma samazināt nodokļa bāzi nesamaksāšanas gadījumā, tādējādi līguma devījs nevar atsaukties uz šādu tiesību.

62 Ja tas tā ir, nenoteiktība attiecībā uz maksājamo summu piedzīšanu var tikt ņemta vērā saskaņā ar nodokļu neitralitātes principu, atņemot nodokļu maksātjam tiesības uz nodokļa bāzes samazināšanu tikmēr, iekams prasījumu nevar uzskatīt par galīgi neatgāstamu. Taču tas var notikt arī, ja nodokļa maksātjam tiktu piešķirtas tiesības uz samazinājumu, līdzko tas konstatē pamatotu iespējamību, ka parāds netiks segts, pat ja nodokļa bāze būtu no jauna jānovērtē, to palielinot, gadījumā, ja apmaksā tomēr notiktu. Tātad valsts iestāde, – ievērojot samērīguma principu un tiesai veicot pārbaudi, – būtu pienākums noskaidrot, kā nodokļa maksātājs, ņemot vērā piemērojamo valsts tiesību normu patērbas, var pierādīt iespējamu ilgku nemaksāšanas periodu. Šāds noteikums būtu tikpat iedarbīgs, lai sasniegtu izvirzīto mērķi, un arī mazāk apgrūtinošs nodokļa maksātjam, kurš nodrošina PVN priekšmaksājumu, iekasējot to valsts labā (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2017. gada 23. novembris, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, 27. punkts).

63 Šajā ziņā ir nospriests, ka šāds konstatējums ir vēl vairāk vērts saistībā ar valsts tiesību aktiem, kurus piemērojot praksē, pārliecību par to, ka parāds ir galīgi nepiedzenams, var iegūt tikai pēc desmit gadiem. Šāds termiņš katrā ziņā nelabvēlīgi ietekmē komersantu, kuru rīcība netiek apmaksāta, finanšu situāciju salīdzinājumā ar viņu konkurentiem citās dalībvalstīs, un tas acīmredzami varētu apdraudēt PVN direktīvas mērķi – nodokļu saskaņošanu (spriedums, 2017. gada 23. novembris, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, 28. punkts).

64 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas lūguma izriet, ka līguma devījs ir izbeidzis maksāt maksājumu, kas bija jāmaksā kopš 2009. gada aprīļa jeb gandrīz deviņus gadus pirms iesniedzējtiesas lūguma datuma. No iepriekšminētā izriet, – tas, ka nodokļu maksātājs nav piedzinis summas, kas tam bija jāsaņem, pagarināt termiņu, liek uzskatīt, ka pastāv saprātīga iespēja, ka parāds netiks segts, un valsts iestāde, ko kontrolē tiesa, ievērojot šajā ziņā iesniegtos pierādījumus, ir jāpārliecina, ka tas tā tiešām ir.

65 Šādos apstākļos PVN direktīvas 90. panta 2. punktā paredzētā atkāpes iespēja, kuras nolūks ir tikai apkarot nedrošību, kas saistīta ar maksājamo summu piedziņu, tādā situācijā, kāda ir pamatlietā, nevar tikt piemērota, neņemot vērā iespēju, ka nodokļa bāze tiek pārvērtēta uz augšu gadījumā, ja maksājums tomēr tiek izdarīts.

66 Otrkārt, attiecībā uz kompensāciju, kas jāmaksā līguma priekšlaicīgā izbeigšanas gadījumā, no iesniedzējtiesas lūguma izriet, ka līguma līgumam bija noteikts, ka izbeigšanas neizpildes līgumslēdzēja vainas dēļ gadījumā līguma devījs varēja prasīt līguma devījam samaksāt kompensāciju, kas atbilst visām visām līguma darbības laikā nesamaksātajām līguma

maks?m, samazin?jumu izdarot no akt?vu parast?s v?rt?bas un no ikgad?j?s atl?dz?bas, kas apr??in?ta, pamatojoties uz procentu likmi, kas piem?rojama dar?juma finans?šanai. No min?t? izriet, ka maks?jumi saska?? ar l?zinga l?gumu var tikt uzskat?ti par t?diem, kas j?maks? p?c izbeigšanas datuma, ja vien nav j?piem?ro pret?jas valsts ties?bu normas.

67 Šaj? zi?? *Direktor*, Bulg?rijas vald?ba un Eiropas Komisija apgalvo, ka maks?jums, par ko ir vienošāns k? par kompens?ciju, nav patiesa atl?dz?ba par izbeigšanu, bet atl?dz?ba par dar?jumu, kas ir l?guma priekšmets un kam k? t?dai tiek uzlikts PVN.

68 J?atg?dina ar?, ka saska?? ar PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktu PVN ir uzliekams pre?u pieg?dei vai pakalpojumu sniegšanai, ko par atl?dz?bu k?d? dal?bvalsts teritorij? veic nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds.

69 Šaj? zi?? Tiesa ir nospriedusi, ka, lai dar?jumu kvalific?tu par “dar?jumu par atl?dz?bu”, pietiek tikai konstat?t, ka past?v tieša saikne starp pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu un atl?dz?bu, ko faktiski ir sa??mis nodok?a maks?t?js. Š?da tieša saikne tiek konstat?ta, ja starp pakalpojuma sniedz?ju un sa??m?ju past?v tiesiskas attiec?bas, kuru ietvaros notiek savstarp?js izpild?jums, un pakalpojumu sniedz?ja sa?emt? atl?dz?ba ir pakalpojuma sa??m?jam sniegt? pakalpojuma faktisk? v?rt?ba (spriedums, 2019. gada 10. janv?ris, A, C?410/17, EU:C:2019:12, 31. punkts).

70 V?l ?paš?k ir ticis nospriests, ka iepriekš noteikta summa, ko saimniecisk?s darb?bas veic?js sa??mis t?da pakalpojumu l?guma priekšlaic?gas izbeigšanas gad?jum?, ko izdara t? klients vai kas notiek t? vainas d??, kur? ir paredz?ts saist?bu minim?lais termi?š, kuras apm?rs atbilst summai, ko šis operators b?tu sa??mis min?t? laikposma atlikušaj? da??, ja neb?tu notikusi š?da izbeigšana, ir j?uzskata par atl?dz?bu par pakalpojumiem, kas sniegti par atl?dz?bu un kam k? t?diem tiek uzlikts PVN, lai gan š?da izbeigšana noz?m? l?gum? paredz?to produktu un pakalpojumu atcelšanu pirms piel?gt?s saist?bas minim?l? laikposma beig?m (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2018. gada 22. novembris, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C?295/17, EU:C:2018:942, 12., 45. un 57. punkts).

71 Šaj? gad?jum? vispirms attiec?b? uz nosac?jumu par savstarp?ju pakalpojumu esam?bu, kas nodibina tiešu saikni starp sniegto pakalpojumu un sa?emto atl?dz?bu, j?nor?da, ka attiec?go maks?jumu samaksa k? kompens?cija par izbeigšanu ir elements, kas veido l?gumu, cik?t? juridiskas saiknes apst?v?šana, kas vieno puses, ir atkar?ga no min?to maks?jumu samaksas.

72 No Tiesas r?c?b? esošajiem materi?liem izriet, ka attiec?g? l?zinga l?guma ietvaros l?zinga dev?js bija ap??mies nopirkt l?zinga ??m?ja nor?d?tu zemes gabalu, uzcelt ?ku uz š?s zemes un nodot to piln?g? l?zinga ??m?ja r?c?b?. K? atl?dz?ba, lai finans?tu dar?jumu saska?? ar šim l?gumam pievienoto maks?jumu grafiku, l?zinga ??m?jam bija j?samaks? ikm?neša l?zinga maksa 833,78 EUR apm?r? 132 m?nešus jeb vienpadsmit gadus. Ar 2010. gada 29. oktobra vienošānos puses turkl?t konstat?ja, ka l?zing? nodot? ?pašuma b?vniec?ba ir pabeigta.

73 Turkl?t piel?gt? summa, kas j?maks? l?guma pirmstermi?a izbeigšanas gad?jum?, k? tas pateikts š? sprieduma 66. punkt?, atbilst vien?gi visu l?guma darb?bas laik? nesamaks?to l?zinga maksu summai. T?tad ir izsl?gts gan ikgad?jais maks?jums, kas apr??in?ts, pamatojoties gan uz procentu likmi, kas piem?rojama dar?juma finans?šanai, gan – akt?vu parasto v?rt?bu, kas b?tu piedzenama tikai izpirkuma ties?bu atcelšanas gad?jum?. T?d?j?di t?s summas samaksa, kas ir j?maks? l?guma priekšlaic?gas izbeigšanas gad?jum?, ?auj l?zinga dev?jam g?t tos pašus ie??mumus, k?dus tas b?tu sa??mis, ja t? neb?tu notikusi. No min?t? izriet, ka saist?b? ar t?da veida l?gumu, par k?du ir runa pamatliet?, izbeigšana nemaina l?gumisko attiec?bu ekonomisko realit?ti.

74 Tādējādi jāuzskata, ka tādā līgumā, kds ir pamatliet, šajos apstākļos ir uzskatāms, ka atlīdzību par summu, ko līguma puses samaksājis, veido līguma puseja tiesības uz to, ka šis saimnieciskais darbs subjekts izpilda precīzas saistības, kuras izriet no līguma, pat ja līguma pusejs nevēlas vai nevar izmantot šīs tiesības savas vainas dēļ. Patiesībā nav lielas nozīmes tam, vai kopš līguma izbeigšanas datuma pašums bija vai vairs nebija līguma puseja rīcībā, jo līguma pusejs sniedza iespēju līguma pusejam izmantot no līguma izrietošos pakalpojumus un to izbeigšana nenotika tā vainas dēļ.

75 Turpinājumā attiecībā uz nosacījumu par to, ka samaksētās summas ir faktiskā atlīdzība par individualizējamo pakalpojumu, ir jāatgādina, ka tādā situācijā, kda ir pamatliet, pienākumi, kas ir līguma pusejam, un summa, par ko līguma pusejam ir izrakstīti rēķini līguma priekšlaicīgās izbeigšanas gadījumā, bija noteikti šā līguma noslēgšanas laikā. Turklāt summa, kas ir jāmaksā priekšlaicīgās izbeigšanas gadījumā, atbilst to ikmēneša maksājumu kopējai summai, kas kļūst nekavējoties iekasājami, ja līgumisko attiecību saimnieciskā realitē nemainās.

76 No minētā izriet, ka summa, kas jāmaksā priekšlaicīgās izbeigšanas gadījumā, ir jāuzskata par kopējās summas neatņemamu sastāvdaļu, ko līguma pusejs apņēms samaksāt par to, lai līguma pusejs izpildītu savas līgumsaistības.

77 Apstāklis, ka Bulgārijas nodokļu administrācija ir aprēķinājusi PVN, pamatojoties uz nodokļa bāzi, kas atbilst visu līguma maksu kopsummai, kura ir jāmaksā par visu līguma darbu laiku, ko, šiet, nav apstrādājusi *Bulus*, turklāt apstiprina, ka attiecīgās summas ir atlīdzība par autonomu un individualizējamo pakalpojumu.

78 Līdz ar to tādā izbeigšanas kompensācija, kda ir pamatliet, ir jāuzskata par atlīdzību par darījumu, kas ir līguma līguma priekšmets un k tds ir apliekams ar PVN.

79 Tādējādi ir jānosaka, vai pastāv "izbeigšana" vai "nesamaksāšana" PVN direktīvas 90. panta 1. punkta izpratnē tad, ja nav pārskaitīti maksājumi, kas atbilst visu no izbeigšanas līdz līguma beigām nesamaksāto līguma maksu summai.

80 Kā izriet no šā sprieduma 66. punkta, šādas summas var tikt uzskatītas par tādām, kas jāmaksā, jo līguma pusejam principā vienmēr ir viena prasījuma tiesības ar iespēju uz tām atsaukties tiesā. Faktiski maksājumu, kas bija jāmaksā par laikposmu pēc līguma izbeigšanas, piedziņa no pirmā acu uzmetiena nav droša.

81 Vispirms, tādā k nodokļa maksātājs, kas apgalvo saprātīgu iespēju, ka pārds, kas atbilst ikmēneša maksājumiem pirms līguma izbeigšanas, netiks samaksāts, ņem vērā to, ka summas, kas bija jāmaksā gandrīz deviņu gadu laikā, nav piedzītas – kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai –, jāuzskata, ka tādā lietā, kda ir pamatlīta, šāda iespēja ir piemērojama arī maksājumiem pēc līguma izbeigšanas.

82 Šādos apstākļos PVN direktīvas 90. panta 2. punktā paredzētās tiesības uz atkāpi vairs nevar tikt piemērotas attiecībā uz laikposmu pēc līguma izbeigšanas, neskarot iespēju, ka nodokļa bāze tiek pārveidota uz augšu gadījumā, ja maksājums tomēr tiek veikts.

83 No minētā izriet, ka atbilde uz otro, trešo un ceturto jautājumu ir tāda, ka PVN direktīvas 90. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tādā situācijā k pamatliet tas, ka nav samaksāta līguma maksas daļa, kas jāmaksā saskaņā ar līguma līgumu par laikposmu no maksājumu pārtraukšanas līdz līguma izbeigšanai bez atpakaļejoša spēka, no vienas puses, un tas, ka nav samaksāta kompensācija, kas jāmaksā līguma priekšlaicīgās izbeigšanas gadījumā un kas

atbilst visu to l?zinga maksu summai, kuras nav samaks?tas l?dz š? l?guma termi?a beig?m, no otras puses, veido nemaks?šanas gad?jumu, uz kuru var attiekties atk?pe no pien?kuma samazin?t min?t? panta 2. punkt? paredz?to PVN b?zi, iz?emot, ja nodok?a maks?t?js pier?da sapr?t?gu iesp?ju, ka par?ds netiks segts, bet tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.

Par ties?šan?s izdevumiem

84 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesai, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (pirm? pal?ta) nospriež:

1) Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 90. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka taj? l?zinga l?guma izbeigšanas gad?jum? ir ?auts samazin?t pievienot?s v?rt?bas nodok?a b?zi, kas tiek apr??in?ta p?c vienas likmes pazi?ojum? par korekciju, par vis?m l?zinga maks?m, kuras j?maks? vis? l?guma darb?bas laik?, kaut ar? šis pazi?ojums par korekciju ir st?jies sp?k?, un t?d?j?di tas ir “stabils administrat?vais akts”, ar kuru, piem?rojot valsts ties?bas, ir konstat?ts nodok?a par?ds.

2) Direkt?vas 2006/112 90. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka t?d? situ?cij? k? pamatliet? tas, ka nav samaks?ta l?zinga maksas da?a, kas j?maks? saska?? ar l?zinga l?gumu par laikposmu no maks?jumu p?rtraukšanas l?dz l?guma izbeigšanai bez atpaka?ejoša sp?ka, no vienas puses, un tas, ka nav samaks?ta kompens?cija, kas j?maks? l?guma priekšlaic?gas izbeigšanas gad?jum? un kas atbilst visu to l?zinga maksu summai, kuras nav samaks?tas l?dz š? l?guma termi?a beig?m, no otras puses, veido nemaks?šanas gad?jumu, uz kuru var attiekties atk?pe no pien?kuma samazin?t min?t? panta 2. punkt? paredz?to pievienot?s v?rt?bas nodok?a b?zi, iz?emot, ja nodok?a maks?t?js pier?da sapr?t?gu iesp?ju, ka par?ds netiks segts, bet tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – bulg?ru.