

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. liepos 2 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – PVM – Direktyva 2006/112/EB – Prekių tiekimas arba paslaugų teikimas – Finansinių nuomos sutartis – Nekilnojamojo turto, kuris buvo finansinių nuomos sutarties dalykas, grąžinimas finansinių nuomos davėjui – „Anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmokėjimo“ sąvoka – Finansinių nuomos davėjo teisė sumažinti apmokestinamąją vertę – Dvigubas apmokestinimas – Atskiri teikimai – Mokesčių neutralumo principas“

Byloje C-209/14

dėl *Vrhovno sodišče* (Slovėnija) 2014 m. balandžio 16 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2014 m. balandžio 25 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

NLB Leasing d.o.o.

prieš

Republika Slovenija

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas R. Silva de Lapuerta, teisėjai J.-C. Bonichot (pranešėjas), A. Arabadžiev, J. L. da Cruz Vilaça ir C. Lycourgos,

generalinis advokatas N. Jääskinen,

posėdžio sekretorius M. Aleksejev, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *NLB Leasing d.o.o.*, atstovaujamos mokesčių konsultanto J. Podlipnik,
- Slovėnijos vyriausybės, atstovaujamos T. Mihelič Žitko,
- Europos Komisijos, atstovaujamos C. Soulay, L. Lozano Palacios ir M. Žebre,

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

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1, toliau – PVM direktyva) 2 straipsnio 1 dalies, 14 straipsnio, 24 straipsnio 1 dalies ir 90 straipsnio 1 dalies

aiškinimo.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant *NLB Leasing d.o.o.* (toliau – NLB) ir *Republika Slovenija*, atstovaujamos *Ministrstvo za finance* (Finansų ministerija), ginant dėl pastarosios atsisakymo leisti patikslinti pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), sumokėto sudarius dvi finansinės nuomos sutartis, sumą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalį:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

a) prekių tiekimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>

c) paslaugų teikimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“

4 PVM direktyvos 14 straipsnyje nustatyta:

„1. „Prekių tiekimas“ – teisė, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas.

2. Be 1 dalyje nurodyto sandorio prekių tiekimu laikomas bet kuris iš šių sandorių:

<...>

b) faktinis prekių perdavimas pagal prekių nuomos tam tikram laikotarpiui arba pagal prekių pardavimo atidedant apmokėjimo terminą sutartį, kurioje numatyta, kad paprastai nuosavybės teisė pereina vėliausiai tada, kai sumokama paskutinė įmoka;

<...>“

5 PVM direktyvos 24 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Paslaugų teikimas“ – sandoris, kuris nėra prekių tiekimas.“

6 Pagal PVM direktyvos 90 straipsnį:

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

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

Slovėnijos teisė

7 Pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (*Zakon o davku na dodano vrednost*, toliau – ZDDV?) 3 straipsnio 1 dalį PVM apmokestinami šie sandoriai:

„1. Prekių tiekimas už atlygą Slovėnijos Respublikos <...> teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, vykdydamas savo ekonominę veiklą;

<...>

3. Paslaugų teikimas už atlygą Slovėnijos Respublikos teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, vykdydamas savo ekonominę veiklą;

<...>“

8 Pagal ZDDV?1 6 straipsnį:

„1. „Prekių tiekimas“ – teisė, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas.

2. Prekių tiekimu taip pat laikoma:

<...>

b) faktinis prekių perdavimas pagal prekių nuomos tam tikram laikotarpiui <...> sutartį, kurioje numatyta, kad paprastai nuosavybės teisė pereina vėliausiai tada, kai sumokama paskutinė moka;

<...>“

9 ZDDV?1 14 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad „paslaugų teikimas“ yra bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas.

10 ZDDV?1 39 straipsnio 2 ir 3 dalys išdėstytos taip:

„2. Anuliavimo arba atšaukimo atvejais arba tais atvejais, kai kaina sumažinama vykdydžius sandorį, apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama. Apmokestinamasis asmuo gali patikslinti (sumažinti) deklaruoto PVM sumą, jei prekių arba paslaugų gavėjas patikslina (sumažina) atskaityto PVM sumą ir apie tai raštu praneša tiekėjui arba teikėjui.

3. Apmokestinamasis asmuo taip pat gali patikslinti (sumažinti) mokėtino PVM sumą, kol jis nesumokėtas arba sumokėtas iš dalies, remdamasis galutiniu teismo sprendimu, kuriuo užbaigiama bankroto procedūra, arba užbaigta kompromisinio kreditorių ir skolininkų susitarimo procedūra <...> Jeigu vėliau apmokestinamajam asmeniui visiškai arba iš dalies sumokama už prekių teikimą arba paslaugų teikimą, dėl kurių jis buvo patikslinęs apmokestinamąją vertę pagal šią dalį, jis sumoka PVM už gautą sumą.“

11 ZZDV?1 įgyvendinimo tvarkos (*Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost*) 13 straipsnyje nustatyta:

„1. PVM už žalos atlyginimą nedeklaruojamas ir nemokamas.

2. Ankstesnėje dalyje nurodytu žalos atlyginimu paprastai laikoma:

– tiekimas, kurį atlieka tiekėjas atlygindamas nuostolius, atsiradusius dėl ankstesnio tiekimo, jei tiekėjas yra atsakingas už nuostolius ir padarinius pagal įstatymą arba pagal sutartį,

- kompensacinės palėkanos, kurias apmokestinamasis asmuo nustato mokėti savo skolininkui iki įstatyme numatytos normos kartu su išlaidomis, susijusiomis su kredito aviza,
- sutartinės netesybos,
- nuostolių atlyginimas dėl sutarties nutraukimo, jei įgijėjas šiuo atveju negavo nei jokios prekės, nei jokios paslaugos.

3. Jei sutartis įvykdoma iš dalies, šis dalinis įvykdymas apmokestinamas PVM.“

12 ZDDV¹ įgyvendinimo tvarkos 41 straipsnyje nurodoma:

„<...>

2. Pagal ZDDV¹ 39 straipsnio 2 dalį apmokestinamasis asmuo gali sumažinti PVM sumą, atitinkamai remdamasis vėliau sutartomis nuolaidomis, pavyzdžiui, ypač didelėmis nuolaidomis arba nuolaidomis dėl prastesnės prekės kokybės, nei buvo tiesiogiai tiekėjo arba teikėjo ir gavėjo sutarta.

3. Tiekėjas gali patikslinti apmokestinamąjį vertę pagal ZDDV¹ 39 straipsnio 2 dalį tik pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, per kurį jis gavo gavėjo raštinį pranešimą apie atskaitomo PVM patikslinimą.

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

13 2008 m. vasario mėn. NLB, kaip paskolos davėja, ir *Domino ing, d.o.o.* (toliau – *Domino*), kaip paskolos gavėja, sudarė dvi trumpalaikes tikslines paskolos sutartis ir dvi „komercinio bendradarbiavimo“ sutartis. Pastarosiose buvo numatyta, kad NLB suteiktos *Domino* paskolos skirtos įsigyti nekilnojamojo turto siekiant statyti gyvenamuosius būstus ir kad NLB, jei pageidautų, gali finansuoti šį gyvenamąjį būstų statybą; tokį interesą ji pripažino minėtose sutartyse. Pasinaudojusi šiomis paskolomis *Domino* įsigijo nekilnojamojo turto, kurio ankstesnis savininkas buvo trečioji šalis NLB ir *Domino* sudarytose sutartyse.

14 2009 m. balandžio mėn. NLB ir *Domino* sudarė dvi grupes sutarčių, kurios, anot *Vrhovno sodišė* (Aukščiausiasis Teismas), buvo „pirkimo–pardavimo ir finansinės nuomos“ („sale and lease back“) sandoris. Pirma, dviem pirkimo–pardavimo sutartimis NLB tapo nekilnojamojo turto, kurį anksčiau įsigijo *Domino*, savininke ir, antra, dviem finansinės nuomos sutartimis ji kartu įsipareigojo išnuomotį *Domino* šį nekilnojamąjį turtą keliems mėnesiams. Nepažeidžiant šių dviejų bendrovių anksčiau sudarytų komercinio bendradarbiavimo sutarčių finansinės nuomos sutartyse buvo numatyta, kad prieš joms baigiantis *Domino* turėjo pasirinkti vieną iš šių trijų galimybių: pratęsti sutartį galiojimui, grąžinti NLB nekilnojamąjį turtą arba, galiausiai, pasinaudoti pirkimo pasirinkimo sandoriu, kurį ji turėjo šiam nekilnojamajam turtui, ir už jį sumokėti visas įmokas, kurias ji būtų skolinga NLB.

15 Sudarydama finansinės nuomos sutartį NLB sumokėjo PVM už sumą, suskaidytą faktūrose nurodytą sumokėti *Domino* pagal šias sutartis, t. y. sumą, kuri atitinka visas mėnesines įmokas, įskaitant jai suteiktą pirkimo pasirinkimo sandorį.

16 Kadangi pasibaigus finansinės nuomos sutartims *Domino* nesumokėjo visų įmokų, mokėtinų NLB, pastaroji, remdamasi galimybe, numatyta minėtose sutartyse, per mėnesį nekilnojamąjį turtą, kuris buvo finansinės nuomos dalykas. 2010 m. liepos mėn. NLB pardavė šį

nekilnojamą?j? turtą, t. y. žemę statybai, trečiajai bendrovei *Sava IP, d.o.o.* (toliau – *Sava IP*) ir deklaruoti mokėtiną PVM dėl šio sandorio.

17 Dėl *Domino* įsipareigojimų pagal finansinės nuomos sutartis nevykdymo NLB paprašė leisti patikslinti deklaruotą PVM iki pirkimo pasirinkimo sandorio, numatyto šiose sutartyse, vertės.

18 Šiuo klausimu iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagal finansinės nuomos sutartis NLB ir *Domino* nustatė galutinį balansą, kuriuo remdamasi NLB pervedė *Domino* sumą, kuri atitinka, pirma, *Sava IP* parduodant nekilnojamą?j? turtą gauto pelno ir, antra, pagal keturias sutartis *Domino* nesumokėtą sumą, įskaitant pirkimo pasirinkimo sandorį, skirtumą.

19 NLB iš nagrinėjamo nekilnojamojo turto pardavimo kainos atėmė sumą, lygią, pirma, PVM, kurį ji sumokėjo per šį perleidimą, antra, *Domino* nesumokėtoms įmokoms, susijusioms su pirkimo pasirinkimo sandoriu ir, galiausiai, trečia, mokesinėms įmokoms, kurias *Domino* taip pat turėtų sumokėti NLB. Vėliau ji grąžino *Domino* likusią sumą. NLB pateikė *Domino* dvi kredito avizas dėl sumos, lygios įmokoms už pirkimo pasirinkimo sandorį ir taip ji panaikinimo šias įmokas.

20 2012 m. birželio 5 d. sprendimu Slovėnijos mokesčių administratorius atsisakė patenkinti NLB prašymą sudarant finansinės nuomos sutartis sumažinti šios bendrovės sumokėto PVM sumą, nes dvi kredito avizos nebuvo tinkamas pagrindas sumažinti NLB apmokestinamąją vertę. Ji manė, kad šios sutartys nebuvo „nutrauktos“ ir NLB nekilnojamojo turto perėmimas nebuvo „atšaukimo“ atvejis, kaip jis suprantamas pagal ZDDV?1 39 straipsnio 2 dalį, kuria ? Slovėnijos teisė perkelta PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis. Anot šio administratoriaus, finansinės nuomos davėjas faktiškai perėmė finansinės nuomos gavėjo užstatą turtojo vaidmenį ir pardavė nekilnojamą?j? turtą šio gavėjo sąskaita bendrovei *Sava IP*.

21 NLB apskundė Slovėnijos mokesčių administratoriaus sprendimą, paeiliui pateikdama administracinį skundą Finansų ministerijai ir vėliau kompetentingam pirmosios instancijos teismui. Šie du skundai buvo atmesti.

22 Apeliaciniame skunde NLB tvirtina, kad mokesčių administratorius ir pirmosios instancijos teismas neteisingai aiškino ZDDV?1 39 straipsnį ir PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį. *Domino* nekilnojamojo turto grąžinimas dėl to, kad ji nevykdė savo sutartinių įsipareigojimų, atitiko vieną iš minėtose nuostatose numatytų atvejų. NLB taip pat teigia, kad jeigu nebūtų pripažinta, kad ji gali sumažinti apmokestinamąją vertę tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos pagrindiniame byloje, mokesčių neutralumo principas būtų pažeistas, nes ji sumokėjo PVM antrą kartą perleisdama nekilnojamą?j? turtą trečiajai bendrovei.

23 Šiomis aplinkybėmis *Vrhovno sodišė* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1) Ar atsižvelgiant ? pagrindinės bylos aplinkybes PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad dėl finansinės nuomos gavėjo įsipareigojimų nevykdymo nekilnojamojo turto, kuris yra finansinės nuomos sutarties dalykas, grąžinimas finansinės nuomos davėjui, kad būtų parduotas šis turtas ir kompensuoti kiti įsipareigojimai pagal finansinės nuomos sutartį, nors tai vyksta su jūsų visiems mokėjimo terminams, yra „anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmokėjimo“ atvejis po tiekimo, todėl turi būti atitinkamai sumažinta apmokestinamoji vertė?

2) Ar PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalis, 14 straipsnis ir 24 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinami taip, kad pirkimo pasirinkimo sandorio suma, sudaranti didesnę dalį iš finansinės nuomos sutarčių?

išplaukian?i? ?sipareigojim?, finansin?s nuomos gav?jo mok?tina finansin?s nuomos dav?jui taip, kad dalinio nesumok?jimo atveju finansin?s nuomos dav?jas perima nekilnojam?j? turt?, kuris yra finansin?s nuomos sutarties dalykas, j? parduoda tre?iajam asmeniui ir šio pardavimo kainos skirtum? gr?žina finansin?s nuomos gav?jui, galutiniame balanse at?m?s iš šio skirtumo pirkimo pasirinkimo sandori? sum?, laikytina sutart? ?vykdan?iu mok?jimu ir preki? tiekimu, apmokestinamu PVM; ar ji laikytina mok?jimu, susijusiu su nuomos ar nekilnojamojo turto naudojimo paslauga (apmokestinama PVM pagal ?statym? arba apmokestinamojo asmens pasirinkimu); ar ji laikytina atlyginimu už sutarties nutraukim?, sumok?tu atlyginant žal?, atsiradusi? dėl finansin?s nuomos gav?jo ?sipareigojim? nevykdymo, neturin?iu tiesioginio ryšio su jokia paslaugos už atlyg? teikimu, tod?l neapmokestinamu PVM?

3) Jei ? antr?j? klausim? b?t? atsakyta taip, kad tai yra preki? tiekimas ir sutart? ?vykdantis mok?jimas, kilt? klausimas, ar PVM neutralumo principas draudžia tai, kad finansin?s nuomos dav?jas du kartus mok?t? PVM, t. y. pirm? kart? sudarydamas finansin?s nuomos sutart? (?skaitant ir pirkimo opcion?, kuris sudaro didesn? dal? sutarties vert?s) ir antr? kart?, kai finansin?s nuomos gav?jas nevykdo mok?jimo ?sipareigojim?, parduodamas nekilnojam?j? turt? tre?iajam asmeniui, atsižvelgiant ? tai, kad galutiniame balanse su šiuo antru parleidimu susijusio PVM mok?jimo našta tenka finansin?s nuomos gav?jui?“

D?l prejudicini? klausim?

D?l antrojo klausimo

24 Iš sprendimo pateikti prašym? dėl prejudicinio sprendimo matyti, kad NLB, kaip finansin?s nuomos dav?ja, ir *Domino*, kaip finansin?s nuomos gav?ja, sudar? dvi finansin?s nuomos sutartis dėl dviej? nekilnojamojo turto objekt? nuomos. Atrodo, iš šio sprendimo taip pat matyti, jog dėl *Domino* ?sipareigojim? nevykdymo NLB pagal šias sutartis per?m? š? turt?, j? pardav? tre?iajam asmeniui ir šio pardavimo kainos skirtum? gr?žino *Domino*, galutiniame balanse at?musi iš šio skirtumo pirkimo pasirinkimo sandori? sum?. Šiomis aplinkyb?mis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas antruoju klausimu, kur? reikia nagrin?ti pirm?, iš esm?s Teisingumo Teismo teiraujasi, ar PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalis, 14 straipsnis ir 24 straipsnio 1 dalis turi b?ti aiškinami taip, kad finansin?s nuomos teikimas, kaip antai nagrin?jamas pagrindin?je byloje, yra preki? tiekimo arba paslaug? teikimo sandoris, kaip jis suprantamas pagal šias nuostatas.

25 Primintina, kad pagal SESV 267 straipsn? prad?tame procese Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos taikyti Sąjungos teis?s norm? konkre?iam atvejui (Sprendimo *Patriciello*, C?163/10, EU:C:2011:543, 21 punktas). Tod?l tokiu atveju, kaip nagrin?jamas pagrindin?je byloje, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi atlikti teisinius vertinimus, b?tinus pagrindinei bylai išspr?sti. Ta?iau Teisingumo Teismas turi suteikti nacionaliniam teismui vis? reikiam? informacij?, kuria jis vadovaut?si atlikdamas š? vertinim? (Sprendimo *Patriciello*, C?163/10, EU:C:2011:543, 23 punktas).

26 Taigi, nepriklausomai nuo klausimo, ar atsižvelgiant ? faktines aplinkybes, dėl kuri? kilo pagrindin? byla, nagrin?jamas finansin?s nuomos teikimas yra atskiras sandoris, susidedantis iš keli? element? (tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas), šiam teismui reikia pateikti informacijos, kuria remdamasis jis gal?t? ?vertinti finansin?s nuomos teisin? pobūd? PVM tikslais.

27 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal PVM direktyvos 24 straipsnio 1 dal? „paslaug? teikimas“ – tai sandoris, kuris n?ra preki? tiekimas“. Kalbant apie „preki? tiekimo“ s?vok?, pagal šios direktyvos 14 straipsnio 1 dal? ja reikalaujama, kad b?t? „teis?s, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas“. Be to, pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies b punkt? preki? tiekimu laikomas faktinis preki? perdavimas pagal preki? nuomos tam tikram laikotarpiui

sutart?, kurioje numatyta, kad paprastai nuosavyb?s teis? pereina v?liausiai tada, kai sumokama paskutin? ?moka.

28 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad paprast? nuomos sutart? reikia atskirti nuo finansin?s nuomos sutarties, nes pastarajai b?dinga tai, kad finansin?s nuomos gav?jui perduodama didžioji dalis naudos ir rizikos, susijusi? su teisine nuosavybe. Aplinkyb?, kad pasibaigus sutarties terminui numatytas nuosavyb?s perdavimas arba kad diskontuota ?mok? suma yra praktiškai identiška prek?s rinkos vertei, atskirai ar bendrai yra kriterijus, leidžiantis nustatyti, ar sutartis gali b?ti laikoma finansin?s nuomos sutartimi (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Eon Aset Menidjmont*, C?118/11, EU:C:2012:97, 38 punkt?).

29 Be to, prekį tiekimo s?voka susijusi ne su nuosavyb?s teis?s perdavimu taikomoje nacionalin?je teis?je numatytais b?dais, o su visais materialiojo turto perdavimo sandoriais, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teis? naudotis tuo turtu taip, lyg ji b?t? šio turto savinink? (Sprendimo *Eon Aset Menidjmont*, C?118/11, 39 punktą ir nurodyta teismo praktiką).

30 Tod?l tokiu atveju, kai nekilnojamojo turto finansin?s nuomos sutartyje numatyta, kad nuosavyb? perduodama finansin?s nuomos gav?jui pasibaigus sutarties terminui arba kad finansin?s nuomos gav?jas naudojasi pagrindin?mis šio nekilnojamojo turto nuosavyb?s teis?mis, vis? pirma, kad jam perduodama didžioji dalis naudos ir rizikos, susijusios su šio nekilnojamojo turto teisine nuosavybe, ir kad diskontuota ?mok? suma yra praktiškai identiška pardavimo vertei, sandoris turi b?ti laikomas ilgalaikio turto ?sigijimu (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Eon Aset Menidjmont*, C?118/11, 40 punkt?).

31 Šiuo klausimu remiantis faktin?mis aplinkyb?mis, d?l kuri? kilo pagrindin? byla, t. y., be kita ko, „komercinio bendradarbiavimo“ sutar?i? nuostatomis ir pagal galutin? balans? atliktais pervedimais, galima manyti, kad finansin?s nuomos sutar?i? tikslas buvo nekilnojamojo turto, kuris buvo ši? sutar?i? dalykas, nuosavyb?s perleidimas *Domino*, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pagal šio sprendimo 26–30 punktuose primintus kriterijus.

32 Iš to, kas išd?styta, matyti: PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalis, 14 straipsnis ir 24 straipsnio 1 dalis turi b?ti aiškinami taip, kad tuo atveju, kai nekilnojamojo turto finansin?s nuomos sutartyje numatyta, kad nuosavyb? perduodama finansin?s nuomos gav?jui pasibaigus sutarties terminui arba kad finansin?s nuomos gav?jas naudojasi pagrindin?mis šio nekilnojamojo turto nuosavyb?s teis?mis, vis? pirma, kad jam perduodama didžioji dalis naudos ir rizikos, susijusios su šio nekilnojamojo turto teisine nuosavybe, ir kad diskontuota ?mok? suma yra praktiškai identiška šio turto pardavimo vertei, tokios sutarties pagrindu sudarytas sandoris turi b?ti laikomas ilgalaikio turto ?sigijimu.

D?l pirmojo klausimo

33 Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar pagrindin?s bylos aplinkyb?mis, kaip jos matyti iš šio sprendimo 24 punkto, PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis turi b?ti aiškinama taip, kad nekilnojamojo turto, kuris yra finansin?s nuomos sutarties dalykas, gr?žinimas finansin?s nuomos dav?jui, kad šis turtas b?t? parduotas, yra anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmok?jimo atvejis, kaip tai suprantama pagal ši? nuostat?.

34 Nors prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi teisiškai ?vertinti NLB ir *Domino* sandorius, Teisingumo Teismas turi jam pateikti vis? informacij?, kuria jis vadovaut?si atlikdamas š? vertinim?.

35 Šiuo klausimu reikia priminti, kad PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalimi, kurioje nurodyti

anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio nesumokėjimo arba kainos sumažinimo? vykdyti sandorį atvejais, valstybės narės pareigojamos sumažinti apmokestinamąjį vertę ir dėl to apmokestinamojo asmens mokėtino PVM sumą kiekvieną kartą, kai sudarius sandorį apmokestinamasis asmuo negauna dalies ar viso atlygio. Šia nuostata tvirtinamas pagrindinis PVM direktyvos principas, pagal kurį apmokestinamąjį vertę sudaro faktiškai gautas atlygis ir dėl kurio mokesčių administratorius negali gauti didesnės PVM sumos nei ta, kurią gavo apmokestinamasis asmuo (Sprendimo *Almos Agrárkölkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 22 punktą).

36 Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad, išskyrus sutarties anuliavimo ir atšaukimo atvejus, kuriais šalys grąžinamos padėtis, kurioje jos buvo prieš sudarydamos sutartį, ir apmokestinamasis asmuo nebeturi skolinio reikalavimo teisės, PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje numatytos tik situacijos, kai kita sutarties šalis nemoka skolos, kurią ji privalo mokėti pagal šią sutartį, arba ją moka tik iš dalies (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Almos Agrárkölkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 23 ir 24 punktus).

37 Todėl apmokestinamojo asmens apmokestinamoji vertė negali būti sumažinama, kai sutartyje numatytais sąlygomis šis apmokestinamasis asmuo gavo visus mokėjimus kaip atlygą už paslaugos teikimą arba kai, be sutarties nutraukimo arba panaikinimo, šios paslaugos gavėjas nebeturi mokėti sutartos kainos apmokestinamajam asmeniui.

38 Iš to, kas išdėstyta, matyti: PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad ja neleidžiama apmokestinamajam asmeniui sumažinti savo apmokestinamąjį vertę, kai jis gavo visus mokėjimus kaip atlygą už savo paslaugos teikimą arba kai, be sutarties nutraukimo arba panaikinimo, kita sutarties šalis nebeturi mokėti sutartos kainos apmokestinamajam asmeniui.

Dėl trečiojo klausimo

39 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar mokesčių neutralumo principas turi būti aiškinamas taip, jog jis draudžia tai, kad apmokestinamasis asmuo mokėtų PVM pirmą kartą, kai sudaroma finansinės nuomos sutartis, kurioje numatytas pirkimo pasirinkimo sandoris, ir antrą kartą, kai jis perleidžia nekilnojamąjį turtą, kuris buvo šios sutarties dalykas, trečiajai bendrovei, nes finansinės nuomos gavėjas nevykdo savo pareigojimų.

40 Šiuo klausimu svarbu priminti, kad iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad PVM sistemai būdingas mokesčių neutralumo principas draudžia apmokestinamojo asmens verslo veiklą apmokestinti du kartus (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Puffer*, C-460/07, EU:C:2009:254, 45 ir 46 punktus ir Sprendimo *Klub*, C-153/11, EU:C:2012:163, 42 punktą).

41 Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad PVM tikslais kiekvienas tiekimas ar teikimas paprastai turi būti laikomas atskiru ir savarankišku, kaip tai matyti iš PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalies antros pastraipos (Sprendimo *BG Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, 29 punktą). Tačiau tam tikromis aplinkybėmis keli formaliai atskiri tiekimai ar teikimai, kurie gali būti vykdomi atskirai ir todėl atskirai apmokestinami arba neapmokestinami, turi būti laikomi vienu sandoriu, kai jie nėra savarankiški (šiuo klausimu žr. Sprendimo *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, C-155/12, EU:C:2013:434, 20 punktą).

42 Pagal šią praktiką prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjami sandoriai, t. y., pirma, *Domino* suteiktos paslaugos ir, antra, nekilnojamojo turto perleidimas trečiajai bendrovei, turi būti laikomi „vienu tiekimu arba teikimu“. Tas pats taikoma, kai apmokestinamasis asmuo teikia du ar kelis elementus ar atlieka du ar kelis veiksmus, taip glaudžiai susijusius, kad jie sudaro objektyviai vieną ekonominį nedalomą

paslaugų, kurios padalijimas būtų dirbtinis.

43 Jei paaiškėtų, kad minėti sandoriai negali būti laikomi vienu tiekimu arba teikimu, mokesčių neutralumo principas nedraudžia, kad jie būtų atskirai apmokestinami PVM.

44 Iš to, kas išdėstyta, matyti: mokesčių neutralumo principas turi būti aiškinamas taip, jog jis nedraudžia to, kad, pirma, nekilnojamojo turto finansinių nuomos teikimas ir, antra, šio nekilnojamojo turto perdavimas (finansinių nuomos sutarties) trečiajai šaliai būtų atskirtai apmokestinami PVM, jei šie sandoriai negali būti laikomi vienu tiekimu arba teikimu, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

45 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 (antroji kolegija) nusprendžia:

- 1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalis, 14 straipsnis ir 24 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinami taip, kad tuo atveju, kai nekilnojamojo turto finansinių nuomos sutartyje numatyta, kad nuosavybė perduodama finansinių nuomos gavėjui pasibaigus sutarties terminui arba kad finansinių nuomos gavėjas naudojasi pagrindinėmis šio nekilnojamojo turto nuosavybės teisėmis, visų pirma, kad jam perduodama didžioji dalis naudos ir rizikos, susijusios su šio nekilnojamojo turto teisine nuosavybe, ir kad diskontuota mokė suma yra praktiškai identiška šio turto pardavimo vertei, tokios sutarties pagrindu sudarytas sandoris turi būti laikomas ilgalaikio turto įsigijimu.**
- 2. Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad ja neleidžiama apmokestinamajam asmeniui sumažinti savo apmokestinamąjį vertę, kai jis gavo visus mokėjimus kaip atlygą už savo paslaugos teikimą arba kai, be sutarties nutraukimo arba panaikinimo, kita sutarties šalis nebeturi mokėti sutartos kainos apmokestinamajam asmeniui.**
- 3. Mokesčių neutralumo principas turi būti aiškinamas taip, jog jis nedraudžia to, kad, pirma, nekilnojamojo turto finansinių nuomos teikimas ir, antra, šio nekilnojamojo turto perdavimas (finansinių nuomos sutarties) trečiajai šaliai būtų atskirtai apmokestinami pridėtinės vertės mokesčiu, jei šie sandoriai negali būti laikomi vienu tiekimu arba teikimu, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.**

Parašai.

* Proceso kalba: slovenų.