

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

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

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

Lieta C?209/14

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

NLB Leasing d.o.o.

pret

Republika Slovenija.

TIESA (otr? pal?ta)

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

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

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

?emot v?r? rakstveida procesu,

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

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

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

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

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

panta 1. punktu.

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

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

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

“PVN uzliek šādiem darījumiem:

a) preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķina kēdē;

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķina kēdē;

[..].”

4 PVN direktīvas 14. pants ir noteikts:

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

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

[..]

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

[..].”

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

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

6 Saskaņā ar PVN direktīvas 90. pantu:

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

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

Slovēnijas tiesības

7 Atbilst?gi Likuma par pievienot?s v?rt?bas nodokli (*Zakon o davku na dodano vrednost*, turpm?k tekst? – “ZDDV?1”) 3. panta 1. punktam PVN piem?ro š?d?m darb?b?m:

“1) pre?u pieg?dei, ko par atl?dz?bu Slov?nijas Republikas teritorij? [..] ir veicis nodok?a maks?t?js vai nodok?a maks?t?ja [..] savas saimniecisk?s darb?bas ietvaros;

[..]

3) pakalpojumu pieg?dei, ko par atl?dz?bu Slov?nijas Republikas teritorij? ir veicis nodok?a maks?t?js savas saimniecisk?s darb?bas ietvaros;

[..].”

8 Saska?? ar ZDDV?1 6. pantu:

“1. “Pre?u pieg?de” ir ties?bu r?koties ar materi?lu ?pašumu k? ?pašniekam nodošana.

2. Par pre?u pieg?di uzskata ar?:

[..]

b) faktisku pre?u nodošanu, pildot l?gumu par pre?u nomu/?ri uz noteiktu laiku [..], kur? paredz?ts, ka parastos apst?k?os ?pašumties?bu p?reja notiek ne v?l?k k? veicot p?d?jo iemaksu;

[..].”

9 ZDDV?1 14. panta 1. punkt? ir noteikts, ka jebkurš dar?jums, kas nav pre?u pieg?de, ir uzskat?ma par “pakalpojumu sniegšanu”.

10 ZDDV?1 39. panta 2. un 3. punkts ir izteikti š?di:

“2. Anul?šanas, atteikuma vai cenas samazin?šanas p?c tam, kad noticis dar?jums, gad?jum? attiec?gi samazina summu, kurai uzliek nodokli. Nodok?a maks?t?js var kori??t (samazin?t) deklar?t? PVN apm?ru, ja pre?u vai pakalpojumu sa??m?js kori?? (samazina) paša atskait?to PVN summu un par to rakstveid? inform? pre?u pieg?d?t?ju/pakalpojuma sniedz?ju.

3. Nodok?a maks?t?js var ar? kori??t (samazin?t) PVN summu, kas j?maks?, ja t? nav tikusi samaks?ta vai ir tikusi samaks?ta tikai da?a, pamatojoties uz tiesas nol?mumu, kas k?uvis par *res judicata*, par maks?tnesp?jas proced?ras pabeigšanu vai pamatojoties uz pabeigtu proced?ru, pan?kot vienošanos ar kreditoriem [..]. Ja nodok?a maks?t?js v?l?k sa?em pilnu vai da??ju samaksu par savu pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, attiec?b? uz kuru vi?š ir kori??jis ar nodokli apliekamo b?zi atbilstoši šim punktam, vi?š samaks? PVN par sa?emto summu.”

11 ZDDV?1 piem?rošanas noteikumu (*Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost*, turpm?k tekst? – “Piem?rošanas noteikumi”) 13. pant? ir noteikts:

“1. PVN nav j?deklar? vai j?maks? par zaud?jumu atl?dz?bu.

2. Iepriekš?j? punkta izpratn? par zaud?jumu atl?dz?bu tostarp uzskata:

– piegādā, ko piegādātājs ir veicis kā zaudējumu atlīdzību, atlīdzinot kaitējumu, ko radījis iepriekšējā preču piegādes/pakalpojuma sniegšana, ja piegādātājs atbilstoši likumam vai līgumam ir atbildīgs par kaitējumu un tās sekām;

– nokavējuma procentus, kurus piegādātājs saņem no sava parādnieka rādītāja līguma likumisko procentu likmei, kā arī izmaksas saistībā ar maksājuma pieprasīšanu;

– līgumsodu;

– zaudējumu atlīdzību par līguma laušanu, ja maksātājs tādēļ nav saņēmis precī vai pakalpojumu.

3. Ja līgums ir daļēji izpildīts, šai daļēji izpildei piemēro PVN."

12 Atbilstīgi ZDDV 41. pantam:

"[.]"

2. Atbilstīgi ZDDV 39. panta 2. punktam nodokļa maksātājs var samazināt PVN summu atbilstoši tādām atlaidēm, par ko vālkā panākta vienošanās, kā, piemēram, ievērojamo atlaidi vai atlaidi preces zemākas kvalitātes dēļ, ja par to ir panākta vienošanās tieši starp piegādātāju un saņēmēju.

3. Piegādātāja ar nodokli apliekamās summas samazinājums atbilstīgi ZDDV 39. panta 2. punktam nevar tikt ņemts vērā pirms taksācijas laikposma, kurā višķ ir saņemti preču/pakalpojumu saņēmēja rakstveida paziņojumu, informējot viņu, ka saņēmējs ir koriģējis PVN atskaitījumu.

"[.]"

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

13 2008. gada februārī *NLB*, aizdevēja, un *Domino ing, d.o.o.* (turpmāk tekstā – "*Domino*"), aizdevuma ņēmēja, noslēdza divus ņstermiņa aizdevuma līgumus noteiktam mērķim, kā arī "komercsadarbības" līgumus. Pēdējos minētajos tostarp ir noteikts, ka aizdevumu, kurus *NLB* piešķir *Domino*, mērķis ir nekustamā īpašuma iegāde mājokļu būvniecībai un, ja tā vālas, *NLB* var finansēt šo mājokļu būvniecību, interesi par ko tā ir atzinusi. Izmantojot šos aizdevumus, *Domino* iegādājās nekustamos īpašumus, kuru iepriekšējie īpašnieki bija personas, kas bija trešās personas attiecībā pret līgumiem, kas noslēgti starp *NLB* un *Domino*.

14 2009. gada aprīlī *NLB* un *Domino* ir noslēgušas divus līgumu kopumus, kas, kā norāda *Vrhovno sodišķe* (Augstākā tiesa), veido vienu darījumu, sauktu "izpirkumnoma" ("sale and lease back"). Pirmkārt, ar diviem pirkuma līgumiem *NLB* ir kļuvusi par nekustamo īpašumu, kurus pirms tam iegādājās *Domino*, īpašnieci, un, otrkārt, ar diviem izpirkumnomas līgumiem tā ir vienlaicīgi apņēmusies iznomāt šos nekustamos īpašumus *Domino* uz dažiem mēnešiem. Neskarot komercsadarbības līgumus, kas iepriekš noslēgti starp šīm abām sabiedrībām, izpirkumnomas līgumos ir paredzēts, ka pirms to termiņa beigām *Domino* ir jāizvēlas viena no šādām trim iespējām, proti, vai nu pagarināt līgumu termiņu, vai atdot atpakaļ nekustamos īpašumus *NLB*, vai, visbeidzot, ņstenot pirkuma iespējas, kas tai ir attiecībā uz šiem nekustamajiem īpašumiem, samaksājot visus maksājumus, kas tai jāveic attiecībā pret *NLB*.

15 Noslēdzot izpirkumnomas līgumus, *NLB* samaksāja PVN par summu, par kuru *Domino* tika iesniegti rēķini atbilstīgi šiem līgumiem, proti, par summu, kas atbilst visiem ikmēneša maksājumiem, tajā skaitā *Domino* pieširtās pirkuma iespējas.

16 Tā kā, beidzoties izpirkumnomas līgumiem, *Domino* nebija veikusi visus maksājumus, kas tai bija jāveic attiecībā pret *NLB*, pēdējā minētā atbilstoši šajos līgumos tai dotajai iespējai pārņemt atpakaļ pašum izpirkumnomas objektus. 2010. gada jūlijā *NLB* pārdeva šos nekustamos pašumus kā apbēvjamu zemesgabalu trešai sabiedrībai, proti, *Sava IP, d.o.o.* (turpmāk tekstā – “*Sava IP*”), deklarējot tādēļ maksājamo PVN.

17 Tā kā *Domino* nebija izpildījusi izpirkumnomas līgumos tai noteiktos pienākumus, *NLB* prasāja koriģēt deklarāto PVN summu atbilstoši šajos līgumos paredzēto pirkuma iespēju vērtībai.

18 Šajā ziņā no iesniedzējtiesas līguma sniegt prejudiciālu nolikumu izriet, ka *NLB* un *Domino* atbilstoši izpirkumnomas līguma noteikumiem ir noteikušas galīgo aprēķinu, atbilstoši kuram *NLB* samaksāja *Domino* summu, kas atbilst starpībai starp virsvērtību, kas gūta, pateicoties cenai, kas panākta nekustamā pašuma pārdošanā *Sava IP*, no vienas puses, un *Domino* nesamaksātajām summām, tajā skaitā iegādes iespējām, no otras puses.

19 *NLB* atskaitāja no attiecīgā nekustamā pašuma pārdošanas cenas summu, kas atbilst, pirmkārt, PVN summai, ko tā bija samaksājusi šajā darījumā, otrkārt, maksājumus saistībā ar pirkuma iespēju, ko *Domino* vēl nebija samaksājusi, un, visbeidzot – treškārt, ikmēneša maksājumus, kurus *Domino* vēl bija parādā turklāt attiecībā pret *NLB*. Tā savukārt samaksāja atlikušo saldo *Domino*. Tad *NLB* izdeva *Domino* divas kredītnotas par summu, kas atbilst maksājumiem saistībā ar pirkuma iespējām, un, to izdarījusi, tā tās atcēla.

20 Ar 2012. gada 5. jūnija lēmumu Slovēnijas nodokļu iestādes atteicās apmierināt *NLB* līgumu samazināt PVN summu, ko šī sabiedrība samaksājusi sakarā ar izpirkumnomas līgumu noslēgšanu, jo abas kredītnotas neesot juridisks pamats *NLB* summas, kurai uzliek nodokli, samazinājumam. Tās uzskatāja, ka šie līgumi nav “atteikti” un tas, ka *NLB* saņēma atpakaļ nekustamos pašumus, nav “atdošana” ZDDV¹ 39. panta 2. punkta izpratnē, ar ko Slovēnijas tiesību sistēma transponēts PVN direktīvas 90. panta 1. punkts. Kā uzskata šīs iestādes, iznomātājs faktiski ir uzņēmies parādnieka lomu un ir pārdevis nekustamos pašumus nomnieka labā *Sava IP*.

21 *NLB* apstrīdāja Slovēnijas nodokļu iestādes lēmumu, secīgi iesniedzot administratīvo sūdzību Finanšu ministrijā, pēc tam ceļot prasību kompetentajā pirmās instances tiesā. Šīs abas pārsūdzības tika noraidītas.

22 Apelācijas sūdzībā *NLB* apgalvoja, ka nodokļu iestāde un pirmās instances tiesa kļūdaini ir interpretējušas ZDDV¹ 39. pantu un PVN direktīvas 90. panta 1. punktu. Nekustamā pašuma atgāšana, kuru *Domino* veica sakarā ar tās līgumsaistību neizpildi, atbilstot vismaz vienam no minētajās normās paredzētajiem gadījumiem. *NLB* arī norāda, ka, ja tai tiktu liegts samazināt summu, kurai uzliek nodokli, tādā kontekstā, kāds ir pamatlietā, tiktu pārkāpts nodokļu neitralitātes princips, jo tā otro reizi ir samaksājusi PVN, nododot pašuma tiesības uz nekustamajiem pašumiem trešai sabiedrībai.

23 Šādos apstākļos Vrhovno sodišķe nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādas prejudiciālas jautājumus:

“1) Vai, ņemot vērā pamatlietā esošos faktus, PVN direktīvas 90. panta 1. punkts ir jāinterpretē

tādējādi, ka tas nozīmē, ka nomas līguma priekšmeta (nekustamā pašuma) atdošana atpakaļ nomnieces maksājumu saistībā neizpildes rezultātā iznomātāja pašumam tā vāļkā pārdošana un maksājumu saskaņā ar nomas līgumu īstenošanai, ja ir beidzies termiņš visu maksājumu veikšanai, ir “anulēšanas, atteikuma vai pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas” gadījums pēc tam, kad notikusi piegāde, saskaņā ar ko attiecīgi ir jāsamazina summa, kurai uzliek nodokli?

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

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

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par otro jautājumu

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

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

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

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

sniegšana" ir jebkurš darījums, kas nav preču piegāde". Kas attiecas uz jautājumu "preču piegāde", atbilstoši šīs direktīvas 14. panta 1. punktam tādējādi ir tiesību nodošana rakstiski ar materiālu pašumam kā pašniekam". Turklāt PVN direktīvas 14. panta 2. punkta b) apakšpunktā par "preču piegādi" tiek uzskatīta faktiskā preces nodošana, pildot līgumu par preču nomu/ri uz noteiktu laiku, kurā paredzēts, ka parastos apstākļos pašumtiesību pārēja notiek nevis tā, ka veicot pārdojumu iemaksu.

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

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

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

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

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

Par pirmo jautājumu

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

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

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

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

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

37 Tādēļ nodokļa maksātāja nodokļa bāze netiks samazināta, ja atbilstoši līgumam šis nodokļa maksātājs ir tiešām saņēmis visus maksājumus kā atlīdzību par sniegto pakalpojumu vai, līgumam tiekot atteiktam vai atceltam, šis pakalpojuma saņēmējs vairs nav parādē nodokļa maksātājam nolikto cenu.

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

Par trešo jautājumu

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

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

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

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

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

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

Par tiesāšanas izdevumiem

45 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šā tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

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

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

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

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – slovēņu.