

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. liepos 3 d.(*)

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

Byloje C-242/18

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

„UniCredit Leasing“ EAD

prieš

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

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

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

generalinis advokatas N. Wahl,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

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

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

priima šį

Sprendim?

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

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

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

Bulgarijos Respublikos stojimo ? Europos S?jung? aktas

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

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

PVM direktyva

4 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyta:

„1. PVM objektas yra šie sandoriai:

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

5 Šios direktyvos 14 straipsnyje nustatyta:

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

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

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

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

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

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

6 Minutos direktyvos 63 straipsnyje nustatyta:

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

7 Tos pačios direktyvos 73 straipsnyje numatyta:

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

8 PVM direktyvos 90 straipsnis suformuluotas taip:

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

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

9 Minutos direktyvos 273 straipsnyje nustatyta:

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

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

Bulgarijos teisė

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

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

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

<...>

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

11 ZDDS 115 straipsnyje numatyta:

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

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

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

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

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

2) šio dokumento išrašymo motyvas;

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

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

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

12 ZDDS 116 straipsnyje nustatyta:

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

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

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

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

1) panaikinimo pagrindas;

2) naikinamo dokumento numeris ir data;

3) naujo dokumento numeris ir išrašymo data;

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

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

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

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

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

1) adresatas pagal 1 dalyje nurodytas sutartis;

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

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

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

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

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

15 DOPK 129 straipsnyje nurodyta:

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

<...>

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

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

16 DOPK 133 straipsnyje nustatyta:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

17 DOPK 134 straipsnis išd?styta taip:

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

2. Suinteresuotasis asmuo gali pateikti prašymą raštu teritoriniam direktoriui, pridamas rodymą, kuriais jis remiasi.

3. Pakeitimas leidžiamas, jei sprendimas dėl patikrinimo priimtas ar prašymas dėl pakeitimo pateiktas per tris mėnesius nuo dienos, kai buvo sužinota apie pakeitimo motyvą, ir prieš termino, numatyto 109 straipsnyje, pabaigą.

4. Per trisdešimt dienų nuo 2 dalyje nurodyto prašymo pateikimo teritorinis direktorius priima motyvuotą sprendimą atlikti kontrolę arba jos atsisakyti. Sprendimo dėl atsisakymo kopija siunčiama prašymą pateikusiam asmeniui per septynias dienas nuo sprendimo priėmimo ir vėliausiai per keturiolika dienų nuo šios dalies pirmame sakinyje numatyto termino pabaigos.

5. (pakeista DV, Nr. 30, 2006 m., galioja nuo 2007 m. kovo 1 d.) Suinteresuotasis asmuo gali pareikšti ieškinį jurisdikciją turinčiame administraciniame teisme dėl sprendimo dėl atsisakymo per keturiolika dienų nuo sprendimo gavimo dienos, o dėl numanomo sprendimo – per trisdešimt dienų nuo atsakymui skirto laiko pabaigos, kad teismas išnagrinėtų ieškinį dėl pranešimo apie mokesčio perskaičiavimą. Ieškinys pareiškiamas tarpininkaujant teritoriniam direktoriui. Teismas dėl ieškinio priima neskundžiamą nutartį.

6. Jeigu nustatoma, kad mokesčių ar privalomojo sveikatos draudimo mokėtoja skola nustatyta didesnė ar mažesnė, nei mokėtina, dėl šio skirtumo priimamas pranešimas apie mokesčių perskaičiavimą. Jei susidaro permoka, ji įskaitoma ar grąžinama pranešimu apie mokesčio perskaičiavimą.

18 *Zakon za zadolzheniata i dogovorite* (statymas dėl sąsipareigojimų ir sutarčių; toliau ZZD) 87 straipsnyje numatyta:

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

19 ZZD 88 straipsnyje nustatyta:

„Atšaukimas įsigalioja atgaline data, išskyrus atvejus, kai sutartį vykdydamas turtinis arba periodiškas. Kreditorius turi teisę į žalą, patirtą dėl sutarties nevykdymo, atlyginimą. <...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

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

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

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

m. vasario 14 d. pranešimu apie mokesčių perskaičiavimą Bulgarijos mokesčių administratorius nustatė *Bulus PVM* skolą, remdamasis apmokestinamąja verte, lygia visų nuomos mokėtinų per visų sutarties galiojimo laikotarpį, sumai, ir vėliau į šį mokestinį skolą, kurią šis monetas turėjo mokesčių institucijoms.

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

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

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

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

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

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

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

„1. Ar pagal [PVM direktyvos] 90 straipsnio 1 dalį finansin?s nuomos sutarties atšaukimo atveju galima sumažinti apmokestinamąjį vertę ir grąžinti PVM, priskaičiuotą ?sigaliojusiu pranešimu apie mokesčio perskaičiavimą nuo apmokestinamosios vertės, kuri sudaro m?nesini? finansin?s nuomos ?moką už visą sutarties laikotarpį suma?

2. Jei ? pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, atšaukus finansin?s nuomos sutartį dėl dalinio mokėtin? finansin?s nuomos ?moką nesumokėjimo, kuriuo iš [PVM direktyvos] 90 straipsnio 1 dalyje nurodyt? atvejų finansin?s nuomos davėjas gali remtis prieš valstybę narę, kad PVM apmokestinamoji vertė būtų sumažinta mokėtin?, bet nesumokėt? ?moką už laikotarpį nuo mokėjimo sustabdymo iki sutarties atšaukimo momento, nes atšaukimas, kaip tai patvirtina sutarties sąlyga, negalioja atgaline data, dydžiu?

3. Ar aiškinant [PVM direktyvos] 90 straipsnio 2 dalį galima daryti išvadą, kad tokiu atveju, koks nagrinėjamas pagrindinis byloje, yra realiai nukrypstama nuo to straipsnio 1 dalies?

4. Ar aiškinant [PVM direktyvos] 90 straipsnio 1 dalį galima daryti išvadą, kad šioje nuostatoje vartojama atšaukimo sąvoka apima atvejus, kai pagal finansin?s nuomos sutartį, kurioje nenumatyta galimybė išpirkti, finansin?s nuomos davėjas nebegali reikalauti iš finansin?s nuomos gavėjo finansin?s nuomos ?moką, nes finansin?s nuomos davėjas atšauk? šią sutartį dėl finansin?s nuomos gavėjo šios sutarties nevykdymo, bet pagal sutartį turi teisę ? visą nesumokėtą finansin?s nuomos ?moką, kurios bus mokėtin?s iki finansin?s nuomos termino pabaigos, dydžio kompensaciją?“

Dėl Teisingumo Teismo jurisdikcijos

30 Remiantis suformuluota jurisprudencija Teisingumo Teismas turi jurisdikciją aiškinti Sąjungos teisę tik tiek, kiek tai susiję su jos taikymu naujoje valstybėje narėje nuo šios ?stojimo ? Europos Sąjungos dienos (2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *S?aby ir kt.*, C?180/10 ir C?181/10, EU:C:2011:589, 27 punktas ir 2018 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *V?dan*, C?664/16, EU:C:2018:933, 34 punktas).

31 Iš to, be kita ko, matyti, kad Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos aiškinti Sąjungos direktyvų dėl PVM, jei nagrinėjamas mokesčių išieškojimo laikotarpis yra iki atitinkamos valstybės narės ?stojimo ? Sąjungą (2018 m. birželio 27 d. Sprendimo *Varna Holideis*, C?364/17, EU:C:2018:500, 18 punktas).

32 Vis dėlto Teisingumo Teismas turi jurisdikciją aiškinti Sąjungos teisę, jei pagrindinis bylos aplinkybės iš dalies v?lesn?s nei valstybės narės ?stojimas ? Sąjungą (2010 m. balandžio 15 d. Sprendimo *C/BA*, C?96/08, EU:C:2010:185, 15 punktas) arba jei jos susijusios su sutartimi, sudaryta prieš valstybės narės ?stojimą ? Sąjungą, bet situacija turėjo poveikį po šios datos (pagal analogiją dėl koncesin?s sutarties žr. 2016 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Nemec*, C?256/15, EU:C:2016:954, 22 ir 23 punktus, o dėl užufrukto teisės nustatymo sutartimi – 2018 m. kovo 6 d. Sprendimo *SEGRO ir Horváth*, C?52/16 ir C?113/16, EU:C:2018:157, 38 ir 40 punktus).

33 Šiuo atveju finansin?s nuomos sutartis sudaryta 2006 m. vasario mėn., o prievolė apskaičiuoti PVM atsirado nuo realaus sutarties dalyko perdavimo 2006 m. gruodžio mėn. Pagrindinis bylos aplinkybės ir išieškojimo laikotarpis yra ankstesni nei Bulgarijos Respublika ?stojimo ? Sąjungą 2007 m. sausio 1 d.

34 Vis dėlto ši sutartis yra t?stinio vykdymo ir pagal ją finansin?s nuomos gavėja turi vienuolika metų nuo 2006 m. gruodžio 28 d. mokėti nuomos ?moką, apmokestinamas PVM. Todėl padėtis, susidariusi dėl šios sutarties, toliau dar? poveikį po Bulgarijos Respublikos ?stojimo ? Sąjungą

datos.

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

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

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

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

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

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

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

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

42 Atsižvelgiant į pirmiau minėtus principus, taip yra, nors, kaip nurodė prašymą priimti prejudicinę sprendimą pateikęs teismas, pagal nacionalines nuostatas pranešimas apie mokesčių perskaičiavimą buvo „galutinis“, t. y. jis negali būti skundžiamas.

43 Remiantis tuo, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad, atšaukus finansinės nuomos sutartį, gali būti sumažinta PVM apmokestinamoji vertė, apskaičiuota fiksuoto dydžio pagal pranešimą apie mokesčių perskaičiavimą nuo visų nuomos mokėto, mokėtiną per sutarties galiojimo laikotarpį, nors šis pranešimas apie mokesčių perskaičiavimą įsigaliojo ir pagal nacionalinį teisę jis yra „galutinis administracinis aktas“, nustatantis mokestinį skolą.

D?I antrojo–ketvirtojo klausimų

D?I ketvirtojo klausimo priimtinumą

44 Bulgarijos vyriausybė teigia, kad ketvirtasis klausimas nepriimtinas. Viena vertus, sąlyga, numatanti kompensaciją sutarties atšaukimo dėl nevykdymo atveju, yra niekinė, nes prieštarauja viešajai tvarkai pagal nacionalinį teisę. Kita vertus, šis klausimas susijęs su finansinės nuomos sutartimi, kurioje nenumatyta galimybė išpirkti, o pagrindinėje byloje nagrinėjama sutartis apima išpirkimo galimybę.

45 Šiuo klausimu primintina, kad, vykstant SESV 267 straipsnyje numatytam Teisingumo Teismo ir nacionalinių teismų bendradarbiavimui, tik būtų nagrinėjantis nacionalinis teismas, atsakingas už sprendimo priėmimą, atsižvelgdamas į konkrečios bylos aplinkybes turi įvertinti tai, ar reikia pateikti prašymą priimti prejudicinę sprendimą, kad galėtų priimti savo sprendimą, ir Teisingumo Teismui pateikiamą klausimą svarbų. Todėl jei pateikti klausimai yra susiję su Sąjungos teisės išaiškinimu, Teisingumo Teismas iš principo turi juos išnagrinėti ir priimti sprendimą (2019 m. kovo 5 d. Sprendimo *Eesti Pagar*, C?349/17, EU:C:2019:172, 47 punktas).

46 Remiantis tuo, darytina išvada, kad nacionalinio teismo pateiktiems klausimams dėl Sąjungos teisės išaiškinimo, atsižvelgiant į jo paties nurodytus teisinius pagrindus ir faktines aplinkybes, kurių Teisingumo Teismas neprivalo tikrinti, taikoma svarbos prezumpcija. Teisingumo Teismas gali atmesti nacionalinio teismo pateiktą prašymą tik tada, jei akivaizdžiai matyti, jog prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas visiškai nesusijęs su pagrindinės bylos faktais ar dalyku, kai problema yra hipotetinė arba kai Teisingumo Teismui nežinomos faktinės ir teisinės aplinkybės, kad jis galėtų naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus (2019 m. sausio 23 d. Sprendimo *M.A. ir kt.*, C?661/17, EU:C:2019:53, 50 punktas).

47 Be to, Teisingumo Teismas ne kartą yra nusprendęs, kad nagrinėdamas prašymą priimti prejudicinę sprendimą jis neturi aiškinti nacionalinės teisės nuostatų ir nuspręsti, ar prašymą priimti prejudicinę sprendimą pateikusių teismo aiškinimas yra teisingas, nes toks aiškinimas iš tiesų priklauso išimtinai nacionalinių teismų kompetencijai (2017 m. vasario 16 d. Sprendimo *IOS Finance EFC*, C?555/14, EU:C:2017:121, 21 punktas ir 2017 m. birželio 14 d. Sprendimo *Online Games ir kt.*, C?685/15, EU:C:2017:452, 45 punktas).

48 Galiausiai negignytina, kad pagal SESV 267 straipsnį Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos taikyti Sąjungos teisės normų konkrečiam atvejui. Todėl prašymą priimti prejudicinę sprendimą pateikęs teismas turi atlikti teisinius vertinimus, būtinus pagrindinei bylai išspręsti. Kita vertus, Teisingumo Teismas turi pateikti jam visą informaciją, kuri yra būtina atliekant šį vertinimą, ir, jei reikia, iš naujo suformuluoti jam pateiktą klausimą (2015 m. liepos 2 d. Sprendimo *NLB Leasing*, C?209/14, EU:C:2015:440, 25 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

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

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

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

Dėl esmės

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

71 Šiuo atveju, kalbant apie visą pirmą apie sąlygą, susijusią su abipusiu teikimu, nustatantį tiesioginį ryšį tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio, egzistavimu, reikia priminti, kad aptariamą įmoką sumokėjimas kaip kompensacijos yra sutarties sudedamoji dalis, nes šalis vienijančio teisinio ryšio egzistavimas priklauso nuo šios įmokų sumokėjimo.

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

baigta.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

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

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

Parašai.

* Proceso kalba: bulgarų.