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 įmokų nemokėjimo – Pranešimas apie mokesčio perskaičiavimą – Taikymo sritis – Apmokestinamieji sandoriai – Prekių tiekimas už atlygį – 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, kurią 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 rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs 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,

* Proceso kalba: bulgarų.

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

priima šį

Sprendimą

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, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 90 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant „UniCredit Leasing“ EAD (toliau – *Unicredit*) ir *Direktor na Direktsia „Obzhlavane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (NAP) (Nacionalinės valstybės pajamų agentūros (NAP) Sofijos „Skundų ir praktikos mokesčių ir socialinio draudimo srityje“ direkcijos direktorius, Bulgarija, toliau – *Direktor*) ginčą dėl jo atsisakymo leisti tikslinti sumokėtą pridėtinės vertės mokestį (PVM), susijusį su finansinės nuomos sutarties nesumokėtomis įmokomis.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

Bulgarijos Respublikos stojimo į Europos Sąjungą aktas

3 Akto dėl Bulgarijos Respublikos ir Rumunijos stojimo sąlygų ir Sutarčių, kuriomis yra grindžiama Europos Sąjunga, pritaikomųjų pataisų (OL L 157, 2005, p. 203) 2 straipsnyje numatyta:

„Nuo įstojimo dienos pirminių Sutarčių ir prieš įstojimą institucijų ir Europos centrinio banko priimtų aktų nuostatos Bulgarijai ir Rumunijai yra privalomos ir šiose valstybėse taikomos tose Sutartyse ir šiame Akte nustatytomis sąlygomis.“

PVM direktyva

4 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyta:

„1. PVM objektas yra šie sandoriai:

a) prekių tiekimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

5 Šios direktyvos 14 straipsnyje nustatyta:

„1. „Prekių tiekimas” – tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.

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

a) nuosavybės teisės į turtą perdavimas už atlyginimą valdžios institucijos ar jos vardu duotu nurodymu arba pagal įstatymus;

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;

c) prekių perdavimas pagal sutartį, kurioje numatoma, kad perkant arba parduodant yra mokamas komisinis atlyginimas;

3. Valstybės narės prekių tiekimu gali laikyti tam tikrų statybos darbų perdavimą.“

6 Minėtos direktyvos 63 straipsnyje nustatyta:

„Apmokestinimo momentas įvyksta 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 atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas.“

8 PVM direktyvos 90 straipsnis suformuluotas taip:

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

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

9 Minėtos direktyvos 273 straipsnyje nustatyta:

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

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

Bulgarijos teisė

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

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

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

<…>

3) (pakeista DV, Nr. 101, 2013 m., galioja nuo 2014 m. sausio 1 d.) Realus prekių suteikimas pagal finansinės nuomos sutartį, kurioje aiškiai numatytas nuosavybės teisės į šias prekes perdavimas; ši nuostata taip pat taikoma tais atvejais, kai finansinės nuomos sutartyje numatyta tik galimybė perduoti nuosavybės teisę į prekes, o finansinės nuomos įmokų, mokėtinų pagal tą sutartį, be palūkanų pagal 46 straipsnio 1 dalies 1 punktą suma yra tokia pati kaip įprastinė prekių kaina jų 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 įvykio, 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 įtraukiami 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 panaikintų dokumentų egzempliorius saugo juos išrašęs asmuo, jie įtraukiami į tiekėjo ir gavėjo apskaitą pagal įstatymo įgyvendinimo reglamentą.“

13 ZDDS pereinamojo laikotarpio ir baigiamųjų nuostatų 9 dalyje nustatyta:

„1. Jeigu pagal finansinės nuomos sutartį prekės realiai suteiktos iki šio įstatymo įsigaliojimo, visi vėlesni mokėjimai (mėnesinės įmokos) pagal tą sutartį, mokėtini po [ZDDS] įsigaliojimo, laikomi atskirais sandoriais, kurių apmokestinimo momentas įvyksta mokėjimo dieną arba, jei ji ankstesnė, dieną, kurią jie tampa mokėtini.

2. 1 dalis taikoma tik tuo atveju, jeigu per vieną mėnesį nuo [ZDDS] įsigaliojimo dienos apmokestinamasis asmuo (tiekėjas) pateikia Nacionalinės pajamų agentūros teritorinei direkcijai, kurioje jis įregistruotas, sąrašą, kuriame privalo būti ši informacija:

1) adresatas pagal 1 dalyje nurodytas sutartis;

2) mėnesinių įmokų skaičius ir suma pagal visas sutartis, dėl kurių buvo išrašytas fiskalinis dokumentas, bet kurios nebuvo sumokėtos;

3) mėnesinių įmokų skaičius ir suma pagal visas sutartis, kurių apmokestinimo momentas pagal 1 dalį įvyksta po šio įstatymo įsigaliojimo;

3. Dėl sutarčių, neįtrauktų į sąrašą pagal 2 dalį, laikoma, kad nuo [ZDDS] įsigaliojimo dienos apmokestinamasis asmuo sudaro sandorį, kaip tai suprantama pagal 6 straipsnio 2 dalies 3 punktą, kurio apmokestinamoji vertė yra lygi mėnesinių įmokų, mokėtinų po [ZDDS] įsigaliojimo, sumai be nuo jų mokėtino PVM.“

14 *Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks* (Mokesčių ir socialinio draudimo procedūrų kodeksas, DV, Nr. 105, 2005 m. gruodžio 29 d., įsigaliojo 2006 m. sausio 1 d., toliau – DOPK) 128 straipsnyje numatyta:

„1. Nepagrįstai kaip mokesčiai, privalomosios socialinio draudimo įmokos, baudos ir piniginės sankcijos, paskirtos pajamų tarnybų, sumokėtas ar gautas sumas ir sumas, kurias gali grąžinti Nacionalinė pajamų agentūra pagal mokesčių ar socialinio draudimo teisės nuostatas, turi įskaityti pajamų tarnybos į mokėtinų skolų valstybei, surinktų Nacionalinės pajamų agentūros, grąžinimą. Galima įskaityti į skolą, kurios senaties terminas suėjęs, kai skolininko pareiga ją sumokėti atsirado prieš sueinant senaties terminui. <…>“

15 DOPK 129 straipsnyje nurodyta:

„1. Įskaitymas ar grąžinimas gali būti atliktas mokesčių administratoriaus iniciatyva ar pagal raštišką suinteresuotojo asmens prašymą. Prašymas dėl įskaitymo ar grąžinimo nagrinėjamas, jei jis pateikiamas per penkerius metus nuo sausio 1 d. tų metų, kuriais įvyko su grąžinimu susijęs apmokestinimo momentas, išskyrus atvejus, kai įstatyme nustatyta kitaip.

<…>

3. (papildyta DV, Nr. 108, 2007 m.) Pranešimas apie įskaitymą ar grąžinimą turi būti išduotas per 30 dienų nuo prašymo gavimo dienos, jei iki šio termino pabaigos nenurodoma atlikti patikrinimo. Net ir įskaitymo ar grąžinimo atveju, taip pat tais atvejais, kai apskundžiamas pirmajame sakinyje nurodytas pranešimas, mokesčių ar privalomojo socialinio draudimo įmokų skolos gali būti tikrinamos. Jeigu dėl pranešimo pareikštas ieškinys, gali būti išduotas pranešimas apie mokesčio perskaičiavimą, kol įsigalios teismo sprendimas. <…>

7. Dėl pranešimų apie įskaitymą ar grąžinimą gali būti pareikštas ieškinys ieškinių dėl pranešimo apie mokesčio perskaičiavimą pareiškimo tvarka.“

16 DOPK 133 straipsnyje nustatyta:

„1. Mokesčių arba privalomojo socialinio draudimo įmokų skola, nustatyta pranešime apie mokesčio perskaičiavimą, kuris įsigaliojo ir dėl kurio nebuvo pareikštas ieškinys teisme, gali būti pakeista pajamų tarnybos iniciatyva ar kontroliuojamo asmens prašymu.

2. Skola pakeičiama dėl šių priežasčių:

1) tais atvejais, kai atsiranda naujų aplinkybių arba rašytinių įrodymų, esminių siekiant, kad būtų nustatytos mokesčių ar privalomojo socialinio draudimo įmokų skolos, apie kuriuos negalėjo žinoti asmuo ar tarnyba, kuri priėmė pranešimą apie mokesčio perskaičiavimą, prieš:
   a) priimdama pranešimą apie mokesčio perskaičiavimą, jei dėl šio pranešimo nebuvo pareikštas ieškinys;
   b) įsigaliojant pranešimui apie mokesčio perskaičiavimą, jei dėl šio pranešimo buvo pareikštas ieškinys.

2) tais atvejais, kai bylą nagrinėjantis teismas konstatuoja, kad trečiojo asmens paaiškinimai, ekspertų išvados, rašytiniai pareiškimai, kuriais remiantis nustatyta mokesčių ar privalomojo sveikatos draudimo įmokų skola, yra neteisingi arba kad pranešimo gavėjas, jo atstovas ar pajamų tarnyba, kuri dalyvavo nustatant mokesčius ar privalomojo sveikatos draudimo įmokas ar nagrinėjant ieškinį dėl pranešimo apie mokesčio perskaičiavimą, įvykdė nusikalstamą veiką.

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 valstybės institucijos aktu, kuris vėliau buvo panaikintas;

5) tais atvejais, kai dėl tų pačių skolų, to paties laikotarpio ir to paties apmokestinamojo asmens buvo priimtas priešingas įsigaliojęs pranešimas apie mokesčio perskaičiavimą. <…>“

17 DOPK 134 straipsnis išdėstytas taip:

„(1) (papildyta DV, Nr. 94, 2015 m., galioja nuo 2016 m. sausio 1 d.) Pajamų tarnyba, kuri nurodo pakeitimo motyvą pagal 133 straipsnio 2 dalį, apie tai informuoja teritorinį direktorių ir pateisina motyvą. Įvertinęs, ar yra pakeitimo motyvas, teritorinis direktorius gali paskirti ar nuspręsti perduoti kontrolę, kad būtų pakeistos jau nustatytos mokesčių ar privalomojo sveikatos draudimo įmokų skolos.

2. Suinteresuotasis asmuo gali pateikti prašymą raštu teritoriniam direktoriui, pridėdamas įrodymų, 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 įmokų skola nustatyta didesnė ar mažesnė, nei mokėtina, dėl šio skirtumo priimamas pranešimas apie mokesčių perskaičiavimą. Jei susidarė permoka, ji įskaitoma ar grąžinama pranešimu apie mokesčio perskaičiavimą.“

18 *Zakon za zadalzheniata i dogovorite* (Įstatymas dėl įsipareigojimų ir sutarčių; toliau ZZD) 87 straipsnyje numatyta:

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

19 ZZD 88 straipsnyje nustatyta:

„1. Atšaukimas įsigalioja atgaline data, išskyrus atvejus, kai sutarčių vykdymas tęstinis arba periodiškas. Kreditorius turi teisę į žalos, patirtos 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 teises perėmė *Unicredit*, su „Vizatel“ OOD (toliau – finansinės nuomos gavėja) sudarė finansinės nuomos sutartį, kurioje numatyta galimybė išpirkti, pagal kurią finansinės nuomos davėja įsipareigoja nupirkti finansinės nuomos gavėjai skirtą žemės sklypą, pastatyti jame pastatą ir viską suteikti disponuoti finansinės nuomos gavėjai.

21 Ši sutartis buvo sudaryta vienuolikos metų laikotarpiui, kuris pradėtas skaičiuoti nuo mėnesio, einančio po realaus sutarties dalyko perdavimo už mėnesines nuomos įmokas, pradžios. Joje nustatyta, kad finansinės nuomos davėja gali nutraukti sutartį anksčiau laiko, jei finansinės nuomos gavėja bent tris kartus nesumoka nuomos įmokų, ir reikalauti kompensacijos, lygios visų nuomos įmokų, 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 pirmąją įmoką. 2008 m. vasario 14 d. pranešimu apie mokesčio perskaičiavimą Bulgarijos mokesčių administratorius nustatė *Bulus* PVM skolą, remdamasis apmokestinamąja verte, lygia visų nuomos įmokų, mokėtinų per visą sutarties galiojimo laikotarpį, sumai, ir vėliau ją įskaitė į mokestinę skolą, kurią šį įmonė turėjo mokesčių institucijoms.

23 Nors finansinės nuomos davėja ir toliau išrašydavo sąskaitas faktūras 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 įmokas. Dėl to, kad finansinės nuomos gavėja nevykdė savo įsipareigojimų, *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 šį prašymą atmetė kompetentinga pajamų tarnyba sprendimu, o šį sprendimą patvirtino *Direktor*.

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

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

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

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

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

„1. Ar pagal [PVM direktyvos] 90 straipsnio 1 dalį finansinės nuomos sutarties atšaukimo atveju galima sumažinti apmokestinamąją vertę ir grąžinti PVM, priskaičiuotą įsigaliojusiu pranešimu apie mokesčio perskaičiavimą nuo apmokestinamosios vertės, kurią sudaro mėnesinių finansinės nuomos įmokų už visą sutarties laikotarpį suma?

2. Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, atšaukus finansinės nuomos sutartį dėl dalinio mokėtinų finansinės nuomos įmokų nesumokėjimo, kuriuo iš [PVM direktyvos] 90 straipsnio 1 dalyje nurodytų atvejų finansinės nuomos davėjas gali remtis prieš valstybę narę, kad PVM apmokestinamoji vertė būtų sumažinta mokėtinų, bet nesumokėtų įmokų 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 pagrindinėje 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 finansinės nuomos sutartį, kurioje nenumatyta galimybė išpirkti, finansinės nuomos davėjas nebegali reikalauti iš finansinės nuomos gavėjo finansinės nuomos įmokų, nes finansinės nuomos davėjas atšaukė šią sutartį dėl finansinės nuomos gavėjo šios sutarties nevykdymo, bet pagal sutartį turi teisę į visų nesumokėtų finansinės nuomos įmokų, kurios bus mokėtinos iki finansinės 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 įstojimo į Europos Sąjungą dienos (2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Słaby ir kt.*, C-180/10 ir C-181/10, EU:C:2011:589, 27 punktas ir 2018 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *Vădan*, 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 įstojimo į 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 pagrindinės bylos aplinkybės iš dalies vėlesnės nei valstybės narės įstojimas į Sąjungą (2010 m. balandžio 15 d. Sprendimo *CIBA*, C-96/08, EU:C:2010:185, 15 punktas) arba jei jos susijusios su sutartimi, sudaryta prieš valstybės narės įstojimą į Sąjungą, bet situacija turėjo poveikį po šios datos (pagal analogiją dėl koncesinės sutarties žr. 2016 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Nemec*, C-256/15, EU:C:2016:954, 22 ir 23 punktus, o dėl uzufrukto teisių nustatymo sutartimi – 2018 m. kovo 6 d. Sprendimo *SEGRO ir Horváth*, C-52/16 ir C-113/16, EU:C:2018:157, 38 ir 40 punktus).

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

34 Vis dėlto ši sutartis yra tęstinio vykdymo ir pagal ją finansinės nuomos gavėja turi vienuolika metų nuo 2006 m. gruodžio 28 d. mokėti nuomos įmokas, apmokestinamas PVM. Todėl padėtis, susidariusi dėl šios sutarties, toliau darė poveikį po Bulgarijos Respublikos įstojimo į 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 mokestinėmis 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 įmokų, mokėtinų per sutarties galiojimo laikotarpį, nors šis pranešimas apie mokesčio perskaičiavimą įsigaliojo ir jis yra „galutinis administracinis aktas“, nustatantis mokestinę 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 įvykdžius sandorį atvejai, valstybės narės įpareigojamos sumažinti PVM apmokestinamąją vertę ir dėl to apmokestinamojo asmens mokėtino PVM sumą kiekvieną kartą, kai sudarius sandorį apmokestinamasis asmuo negauna dalies ar viso atlygio. Šioje nuostatoje įtvirtintas pagrindinis PVM direktyvos principas, pagal kurį apmokestinamąją vertę sudaro faktiškai gautas atlygis ir dėl kurio mokesčių administratorius negali gauti didesnės PVM sumos nei ta, kurią gavo apmokestinamasis asmuo (2018 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, 29 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

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

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

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

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

42 Atsižvelgiant į pirmiau minėtus principus, taip yra, nors, kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį 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 mokesčio perskaičiavimą nuo visų nuomos įmokų, mokėtinų per sutarties galiojimo laikotarpį, nors šis pranešimas apie mokesčių perskaičiavimą įsigaliojo ir pagal nacionalinę teisę jis yra „galutinis administracinis aktas“, nustatantis mokestinę skolą.

Dėl antrojo–ketvirtojo klausimų

Dėl ketvirtojo klausimo priimtinumo

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 nacionalinę 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 bylą nagrinėjantis nacionalinis teismas, atsakingas už sprendimo priėmimą, atsižvelgdamas į konkrečios bylos aplinkybes turi įvertinti tai, ar reikia pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą, kad galėtų priimti savo sprendimą, ir Teisingumo Teismui pateikiamų klausimų svarbą. 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 prejudicinį sprendimą jis neturi aiškinti nacionalinės teisės nuostatų ir nuspręsti, ar prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo aiškinimas yra teisingas, nes toks aiškinimas iš tiesų priklauso išimtinei 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 neginčytina, kad pagal SESV 267 straipsnį Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos taikyti Sąjungos teisės normų konkrečiam atvejui. Todėl prašymą priimti prejudicinį 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 teisinių ir faktinių 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 jį pateikusio teismo klausimą, prireikus performuluodamas 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 apmokestinamąją vertę, kaip numatyta šio straipsnio 2 dalyje, viena vertus, kai nesumokama dalis mokėtinų finansinės nuomos įmokų nuo mokėjimo nutraukimo iki sutarties atšaukimo, nes atšaukimas negalioja atgaline data, ir, kita vertus, kai nesumokama kompensacija, mokėtina pirmalaikio sutarties atšaukimo atveju, kuri atitinka visų nuomos įmokų, nesumokėtų iki šios sutarties galiojimo pabaigos, sumą.

53 PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalimi leidžiama valstybėms narėms visiško ar dalinio neapmokėjimo atveju nukrypti nuo šio sprendimo 37 punkte primintos taisyklės, kad apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama, kai sudarius sandorį 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 nesumokėjimą 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 punktas).

55 Iš tiesų, pirkimo kainos nesumokėjimas negrąžina šalių į iki sutarties sudarymo buvusią padėtį. Viena vertus, pirkėjas bent jau turi sumokėti iš pradžių sutartą kainą visiško 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 Ingatlan Lízing*, 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 Ingatlan Lízing*, C-404/16, EU:C:2017:759, 30 ir 31 punktus).

57 Kalbant pirmiausia apie nuomos įmokas, mokėtinas laikotarpiu nuo mokėjimų 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 įmokos, kurių finansinės nuomos gavėjas nesumokėjo iki atšaukimo, yra mokėtinos, o finansinės nuomos davėjo reikalavimas išlieka, kartu ir galimybė juo remtis teisme.

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

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

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

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

62 Tokiu atveju laikantis mokesčių neutralumo principo gali būti atsižvelgta į netikrumą dėl mokėtinų sumų išieškojimo, atimant iš apmokestinamojo asmens teisę sumažinti apmokestinamąją vertę tol, kol skola taps galutinai neišieškotina. Bet taip irgi gali būti taikant sumažinimą, kai apmokestinamasis asmuo nurodo, jog pagrįstai tikėtina, kad skola nebus grąžinta, nedarant įtakos galimybei, kad apmokestinamoji vertė bus perskaičiuota ir padidinta skolos sumokėjimo atveju. Taigi, nacionalinės institucijos, laikydamosi proporcingumo principo ir kontroliuojamos teismų, turėtų nustatyti tikėtinai ilgo nesumokėjimo laikotarpio įrodymus, 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 sąskaitos 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 įmokas 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 nacionalinės institucijos, kontroliuojamos teismo, turi užtikrinti, kad taip yra, atsižvelgdamos į šiuo tikslu pateiktus įrodymus.

65 Tokiomis aplinkybėmis PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje numatyta galimybė nukrypti yra skirta tik tam, kad būtų kovojama su neapibrėžtumu, susijusiu su mokėtinų sumų išieškojimu, jos negalima taikyti tokioje situacijoje, kaip pagrindinėje byloje, užtikrinant galimybę, kad apmokestinamoji vertė gali būti perskaičiuota 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 finansinės nuomos sutartyje numatyta, jog finansinės nuomos davėja gali reikalauti iš finansinės nuomos gavėjos sutarties atšaukimo dėl nevykdymo atveju sumokėti kompensaciją, lygią visų nesumokėtų per visą sutarties galiojimo laikotarpį nuomos įmokų sumai, atėmus turto likutinę vertę ir metinį mokestį, apskaičiuotą remiantis palūkanų norma, taikoma sandorio finansavimui. Todėl finansinės nuomos sutarties įmokų mokėjimo terminai gali būti laikomi suėjusiais po atšaukimo dienos, nebent taikomos priešingos nacionalinės 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 prekių tiekimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, ir paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

69 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nusprendė, kad „sandoriu už atlygį“ laikomas sandoris, tik kai egzistuoja tiesioginis ryšys tarp prekių 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 ūkio 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 ūkio subjektas būtų gavęs per likusį minėtą laikotarpį, jeigu nebūtų atšaukta ši sutartis, turi būti laikoma atlyginimu už paslaugų teikimą už atlygį ir todėl apmokestinama PVM, net jei toks atšaukimas apima sutartyje numatyto prekių 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 visų pirma apie sąlygą, susijusią su abipusių teikimų, nustatančių tiesioginį ryšį tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio, egzistavimu, reikia priminti, kad aptariamų įmokų sumokėjimas kaip kompensacijos yra sutarties sudedamoji dalis, nes šalis vienijančio teisinio ryšio egzistavimas priklauso nuo šių įmokų sumokėjimo.

72 Iš tiesų, iš Teisingumo Teismo turimų informacijos matyti, kad pagal aptariamą finansinės nuomos sutartį finansinės nuomos davėja įsipareigojo nupirkti žemės sklypą, skirtą finansinės nuomos gavėjai, jame pastatyti pastatą ir viską suteikti disponuoti finansinės nuomos gavėjai. Kaip atlygį finansinės nuomos gavėja turėjo mokėti 833,78 euro mėnesinę 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 sutartą terminą, atitinka tik, kaip nurodyta šio sprendimo 66 punkte, visų nesumokėtų nuomos įmokų per visą sutarties laikotarpį sumą. Į šią sumą neįtrauktas tiek metinis mokestis, apskaičiuotas 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 mokėtinos sumos sumokėjimas leidžia finansinės 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, finansinės nuomos gavėjos nuomos davėjai sumokėtos sumos atlygį sudaro finansinės nuomos gavėjos teisė pasinaudoti tuo, kad šis ūkio subjektas įvykdys konkrečias iš sutarties kylančias pareigas, net jei finansinės nuomos gavėja nenori ar negali įgyvendinti šios teisės dėl nuo jo priklausančių priežasčių. Iš tikrųjų nėra svarbu, ar finansinės nuomos gavėja disponavo ar nebedisponavo turtu nuo sutarties atšaukimo dienos, jeigu finansinės nuomos davėja suteikė finansinės nuomos gavėjai galimybę pasinaudoti sutartyje numatytais teikimais, nes jų 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 finansinės nuomos davėjai, ir finansinės nuomos gavėjos mokėtina suma atšaukus sutartį anksčiau laiko buvo nustatytos sudarant sutartį. Be to, pirmalaikio sutarties atšaukimo atveju mokėtina suma atitinka visą mėnesinių įmokų 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, kurią finansinės nuomos gavėja turėjo sumokėti už finansinės nuomos gavėjos vykdomus sutartinius įsipareigojimus, dalis.

77 Aplinkybė, kad Bulgarijos mokesčių administratorius apskaičiavo PVM remdamasis apmokestinamąja verte, lygia per visą sutarties laikotarpį mokėtinų nuomos įmokų sumai, kurios, atrodo, *Bulus* neginčijo, patvirtina, kad aptariamos sumos yra atlygis už savarankišką ir individualų teikimą.

78 Taigi atšaukimo kompensacija, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, turi būti laikoma sandorio, kuris yra finansinės 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 įmokos, atitinkančios visų nuo atšaukimo iki sutarties termino nesumokėtų nuomos įmokų sumą.

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

81 Be to, apmokestinamasis asmuo, nurodantis pagrįstą tikimybę, kad skola, kurią sudaro įmokos, mokėtinos iki sutarties nutraukimo, nebus sumokėta, atsižvelgiant į tai, kad mokėtinos sumos 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 įmokoms, mokėtinoms po sutarties atšaukimo.

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

83 Remiantis tuo, kas minėta, į antrąjį–ketvirtąjį klausimus reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 90 straipsnį reikia aiškinti taip, kad tokioje situacijoje, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, viena vertus, dalies įmokų, mokėtinų pagal finansinės nuomos sutartį, nesumokėjimas nuo mokėjimo sustabdymo iki sutarties atšaukimo, negaliojančio atgaline data, ir, kita vertus, pirmalaikio sutarties atšaukimo atveju mokėtinos kompensacijos, atitinkančios visų iki sutarties galiojimo termino pabaigos nesumokėtų nuomos įmokų 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 įmokų, mokėtinų per sutarties galiojimo laikotarpį, nors šis pranešimas apie mokesčio perskaičiavimą įsigaliojo ir pagal nacionalinę teisę jis yra „galutinis administracinis aktas“, nustatantis mokestinę skolą.**

2. Direktyvos 2006/112 90 straipsnį reikia aiškinti taip, kad tokioje situacijoje, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, viena vertus, dalies įmokų, mokėtinų pagal finansinės nuomos sutartį, nesumokėjimas nuo mokėjimo sustabdymo iki sutarties atšaukimo, negaliojančio atgaline data, ir, kita vertus, pirmalaikio sutarties atšaukimo atveju mokėtinos kompensacijos, atitinkančios visų iki sutarties galiojimo termino pabaigos nesumokėtų nuomos įmokų 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.