TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2019. gada 3. jūlijā*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Nodokļa bāze – Samazinājums – Nodokļu neitralitātes princips – Līzinga līgums, kas izbeigts maksājumu nemaksāšanas dēļ – Paziņojums par korekciju – Piemērošanas joma – Ar nodokli apliekami darījumi – Preču piegāde par atlīdzību – "Kompensācijas" par izbeigšanu samaksa līdz līguma beigām – Tiesas kompetence

Lietā C-242/18

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

"UniCredit Leasing" EAD

pret

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

TIESA (pirmā palāta)

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

ģenerāladvokāts: N. Vāls [*N. Wahl*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– "*UniCredit Leasing*" *EAD* vārdā – *I. Dimitrova* un *M. Raykov*, *advokati*,

– *Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (NAP)* vārdā – *N. Kalistratov*, pārstāvis,

– Bulgārijas valdības vārdā – *E. Petranova* un *T. Mitova*, pārstāves,

– Eiropas Komisijas vārdā – *R. Lyal*, kā arī *Y. Marinova* un *P. Mihaylova*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – bulgāru.

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

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

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

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Akts par Bulgārijas Republikas pievienošanos Eiropas Savienībai

3 Akta par Bulgārijas Republikas un Rumānijas pievienošanās nosacījumiem un pielāgojumiem Līgumos, kas ir Eiropas Savienības pamatā (OV 2005, L 157, 203. lpp.), 2. pantā ir paredzēts:

"Pamatlīgumi un akti, ko iestādes un Eiropas Centrālā banka pieņēmušas pirms pievienošanās, no pievienošanās dienas ir saistoši Bulgārijai un Rumānijai un piemērojami šajās valstīs atbilstīgi minētajos Līgumos un šajā aktā paredzētajiem nosacījumiem."

PVN direktīva

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

"PVN uzliek šādiem darījumiem:

a) preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds."

5 Šīs direktīvas 14. pantā ir noteikts:

"1. "Preču piegāde" ir tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.

2. Papildus 1. punktā minētajam darījumam par preču piegādi uzskata šādus darījumus:

a) īpašumtiesību nodošanu par atlīdzību, ja to dara ar valsts iestādes vai tās vārdā izdotu rīkojumu vai arī pildot kādu tiesību aktu;

b) faktisko preču nodošanu, pildot līgumu par preču nomu/īri uz noteiktu laiku vai par preču pārdošanu uz nomaksu, kurā paredzēts, ka parastos apstākļos īpašumtiesību pāreja notiek ne vēlāk, kā veicot pēdējo iemaksu;

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

3. Dalībvalstis var uzskatīt konkrētu būvdarbu nodošanu par preču piegādi."

6 Minētās direktīvas 63. pantā ir noteikts:

"Nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana."

7 Šīs pašas direktīvas 73. pantā ir paredzēts:

"Preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. līdz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām."

8 PVN direktīvas 90. pants ir formulēts šādi:

"1. Anulēšanas, [izbeigšanas,] atteikuma vai pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā, vai arī ja cenu samazina pēc tam, kad notikusi piegāde, saskaņā ar dalībvalstu paredzētajiem noteikumiem attiecīgi samazina summu, kurai uzliek nodokli.

2. Pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā dalībvalstis var atkāpties no 1. punkta."

9 Minētās direktīvas 273. pantā ir noteikts:

"Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi [precīzi] iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.

Pirmajā daļā paredzēto izvēles iespēju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar rēķinu sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem, kas noteikti 3. nodaļā."

Bulgārijas tiesības

10 Atbilstoši *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Likums par pievienotās vērtības nodokli) (*DV* Nr. 63, 2006. gada 4. augusts, spēkā kopš 2007. gada 1. janvāra; turpmāk tekstā – "*ZDDS*") 6. pantam:

"(1) Šajā likumā "preču piegāde" ir īpašumtiesību vai citu lietu tiesību uz precēm nodošana.

(2) Šajā likumā par "preču piegādi" tiek uzskatīts arī:

[..]

3. (grozījumi 2013. gada *DV* Nr. 101, spēkā kopš 2014. gada 1. janvāra) Preču faktiska nodošana rīcībā, izpildot līzinga līgumu, kurā ir skaidri paredzēts nodot īpašumtiesības uz šīm precēm, šī tiesību norma ir piemērojama arī, ja līzinga līgumā ir paredzēts tikai viens īpašumtiesību uz precēm

nodošanas veids un ja līzinga maksas summa, kas ir jāmaksā atbilstoši šim līgumam, izņemot procentus atbilstoši 46. panta 1. punkta 1) apakšpunktam, ir identiska preču parastajai cenai to nodošanas rīcībā datumā [..]."

11 *ZDDS* 115. pantā ir paredzēts:

"(1) Ja mainās nodokļa bāze vai tiek atcelta piegāde, par kuru ir izdots rēķins, piegādātājam par šo rēķinu ir jāizdod nota.

(2) (papildināts 2016. gada *DV* Nr. 97, spēkā no 2017. gada 1. janvāra) Nota ir jāizdod piecu dienu laikā pēc 1. punktā paredzētā notikuma un attiecībā uz piegādi, par kuru ir izdots rēķins, kurā ir norādīts PVN, jāsamaksā avanss piecu dienu laikā no paredzētās avansa summas atmaksāšanas, kompensēšanas vai citādas nokārtošanas par atlīdzību, par atmaksāto, kompensēto vai par atlīdzību citā veidā nokārtoto summu.

(3) Ja nodokļa bāze palielinās, ir jāizsniedz debetnota, bet, ja nodokļa bāze samazinās vai darījums tiek izbeigts, ir jāizsniedz kredītnota.

(4) Papildus 114. pantā norādītajiem būtiskajiem elementiem notā, kas attiecas uz rēķinu, obligāti jānorāda:

1. rēķina, par kuru ir izsniegta nota, numurs un datums;

2. šīs notas izsniegšanas iemesls;

(5) Nota ir jāizsniedz vismaz divos eksemplāros: viens piegādātājam un viens saņēmējam.

(6) 6. panta 2. punkta 3. apakšpunktā norādītā līzinga līguma anulēšanas vai izbeigšanas gadījumā piegādātājam ir jāizsniedz kredītnota, kas atbilst starpībai starp piegādei atbilstošo nodokļa bāzi 6. panta 2. punkta 3. apakšpunkta izpratnē un PVN neto summu, kura tam paliek atbilstoši līgumam, saskaņā ar šo likumu.

(7) (jaunais 2012. gada *DV* Nr. 94, spēkā kopš 2013. gada 1. janvāra) Nota attiecībā uz rēķinu var neietvert 114. panta 1. punkta 12., 14. un 15. apakšpunktā norādītos būtiskos elementus, izņemot, ja tā attiecas uz darījumu, kura izpildes vieta ir dalībvalsts teritorijā, darījumu Kopienas iekšienē un preču tālpārdošanu."

12 *ZDDS* 116. pantā ir noteikts:

"(1) Rēķinos un tiem atbilstošajās notās nevar izdarīt labojumus un papildinājumus. Nepareizi izdoti vai laboti dokumenti ir jāanulē, un ir jāizdod jauni dokumenti.

(2) Nepareizi sagatavoti dokumenti ir arī izrakstīti rēķini un ar tiem saistītās notas, kurās nav norādīts PVN, lai gan tas tajos bija jānorāda.

(3) Nepareizi sagatavoti dokumenti ir arī izrakstīti rēķini un ar tiem saistītās notas, kurās ir norādīts PVN, lai gan tas tajos nav jānorāda.

(4) Ja nepareizi sagatavotie vai labotie dokumenti tiek ņemti vērā piegādātāja vai saņēmēja grāmatvedībā, katrai pusei, lai tos anulētu, ir jāsagatavo protokols, tajā norādot:

1. anulēšanas pamatu;

2. anulējamā dokumenta numuru un datumu;

3. jaunā dokumenta numuru un datumu;

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

(5) Izdevējs saglabā visus anulēto dokumentu eksemplārus, un tie tiek reģistrēti piegādātāja un saņēmēja grāmatvedībās saskaņā ar noteikumiem par likuma piemērošanu."

13 *ZDDS* pārejas un noslēguma noteikumu 9. punktā ir noteikts:

"(1) Ja saskaņā ar līzinga līgumu lietas faktiski ir nodotas rīcībā pirms šī likuma stāšanās spēkā, visi sekojošie maksājumi (kompensācijas ikmēneša maksājumi), kas, izpildot šo līgumu, ir jāmaksā pēc [*ZDDS*] stāšanās spēkā, tiek uzskatīti par individuāliem darījumiem, kuru iekasējamības gadījums ir samaksas datumā vai, ja tas ir agrāk, datumā, kad to izpildei ir pienācis termiņš.

(2) 1. punkts ir piemērojams tikai tad, ja mēneša laikā no [*ZDDS*] stāšanās spēkā nodokļa maksātājs (piegādātājs) Valsts ieņēmumu dienesta teritoriālajā nodaļā, kurā tas ir reģistrēts, iesniedz sarakstu, kurā obligāti norādāma šāda informācija:

1. saņēmējs atbilstoši 1. punktā minētajiem līgumiem;

2. ikmēneša maksājumu skaits un summa atbilstoši visiem līgumiem, attiecībā uz kuriem ir izsniegts nodokļu dokuments, bet kas nav samaksāti;

3. ikmēneša maksājumu skaits un summa atbilstoši visiem līgumiem, kuru iekasējamības gadījums 1. punkta izpratnē iestāsies pēc šī likuma stāšanās spēkā.

(3) Attiecībā uz līgumiem, kas nav iekļauti saskaņā ar 2. punktu iesniegtajā sarakstā, jāuzskata, ka nodokļa maksātājs veic darījumu 6. panta 2. punkta 3. apakšpunkta izpratnē datumā, kad stājās spēkā [*ZDDS*], un tā nodokļa bāze atbilst ikmēneša maksājumu summai, kas ir jāmaksā pēc [*ZDDS*] stāšanās spēkā, izņemot par to maksājamo PVN."

14 *Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks* (Nodokļu un sociālo maksājumu procedūras kodekss) (2005. gada 29. decembra *DV* Nr. 105, spēkā no 2006. gada 1. janvāra; turpmāk tekstā – "*DOPK*") 128. pantā ir paredzēts:

"(1) Saistībā ar nodokļiem nepamatoti samaksātas vai saņemtas summas, obligātās sociālās iemaksas, soda naudas un naudas sodi, ko uzlikuši nodokļu dienesti, kā arī summas, ko Valsts ieņēmumu dienests atbilstoši tiesību aktiem nodokļu vai sociālā nodrošinājuma jomā var atlīdzināt, ir jākompensē ieņēmumu dienestiem, lai atlīdzinātu piedzenamos valsts parādus, ko ir iekasējis Valsts ieņēmumu dienests. Ja aizņēmēja parāds ir kļuvis iekasējams, pirms šis parāds noilgst, ir iespējams izdarīt ieskaitu ar noilgušu parādu. [..]"

15 *DOPK* 129. pantā ir noteikts:

"(1) Ieskaits vai atmaksāšana var notikt pēc nodokļu administrācijas iniciatīvas vai pēc ieinteresētās personas rakstiska pieteikuma. Pieteikumu par ieskaitu vai atmaksāšanu pārbauda, ja tas ir iesniegts, pirms pagājuši pieci gadi no tā gada 1. janvāra, kas seko gadam, kurā ir radies atmaksāšanas pamats, ja vien likumā nav noteikts citādi.

[..]

(3) (papildināts 2007. gada *DV* Nr. 108) Paziņojums par ieskaitu vai atmaksāšanu ir jāizdod 30 dienu laikā no pieteikuma saņemšanas brīža, ja pirms šī termiņa beigām nav izdots rīkojums par kontroli. Pat ieskaita vai atmaksāšanas gadījumā, tostarp, ja pirmajā teikumā minētais paziņojums ir prasības priekšmets, nodokļu parādi vai obligātās sociālās iemaksas var tikt kontrolētas. Ja par paziņojumu ir celta prasība, līdz brīdim, kad stājas spēkā tiesas nolēmums, var izdot paziņojumu par korekciju. [..]

(7) Lēmumus par ieskaitu vai atmaksāšanu var apstrīdēt saskaņā ar paziņojumu par korekciju apstrīdēšanas kārtību."

16 *DOPK* 133. pantā ir noteikts:

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

(2) Parāds tiek grozīts šādu iemeslu dēļ:

1. ja parādās jauni apstākļi vai jauni būtiski rakstiski pierādījumi, lai konstatētu nodokļu vai obligāto sociālo iemaksu parādus, par kuriem persona vai dienests, kas ir izdevis paziņojumu par korekciju, nevarēja zināt:
   a) pirms paziņojuma par korekciju izdošanas, ja šis paziņojums nav pārsūdzēts;
   b) pirms paziņojuma par korekciju stāšanās spēkā, ja šis paziņojums ir pārsūdzēts.

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

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

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

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

17 *DOPK* 134. pants ir formulēts šādi:

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

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

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

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

(5) (grozīts 2006. gada *DV* Nr. 30, spēkā no 2007. gada 1. marta) Ieinteresētā persona var celt prasību par lēmumu par atteikumu četrpadsmit dienu laikā no lēmuma saņemšanas brīža un pret netiešu atteikumu 30 dienu laikā no dienas, kad beidzas atbildes sniegšanas termiņš, administratīvā tiesā, kam ir kompetence pārbaudīt prasību pret paziņojumu par korekciju. Prasība tiek celta ar teritoriālā direktora starpniecību. Tiesa lemj par prasības pieteikumu, pieņemot rīkojumu, kas nav pārsūdzams.

(6) Ja ir konstatēts, ka nodokļu vai obligāto sociālo iemaksu parāds ir noteikts lielāks vai mazāks par to, kas ir jāmaksā, tiek izdots paziņojums par korekciju attiecībā uz starpību. Ja ir par daudz iekasēts, tas tiek ieskaitīts vai atlīdzināts ar paziņojumu par korekciju."

18 *Zakon za zadalzheniata i dogovorite* (Likums par saistībām un līgumiem, turpmāk tekstā – "*ZZD*") 87. pantā ir paredzēts:

"(1) Ja parādnieks savstarpēja līguma gadījumā neizpilda savas saistības tādu apstākļu dēļ, kuros tas ir vainojams, kreditors var izbeigt līgumu pēc tam, kad ir noteicis parādniekam samērīgu termiņu saistību izpildei un tam paziņojis, ka pēc šī termiņa beigām līgums tiks izbeigts. Ja līgums ir noslēgts rakstveidā, paziņojums ir jāsniedz rakstveidā. [..]"

19 *ZZD* 88. pantā ir noteikts:

"(1) Izbeigšanai ir atpakaļejošs spēks, izņemot līgumus, kas ir izpildāmi secīgi vai periodiski. Kreditoram ir tiesības uz zaudējumu, ko izraisījusi līguma neizpilde, atlīdzību. [..]"

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

20 2006. gada 6. februārī sabiedrība "*BA Kreditanstalt Bulus*" *EOOD* (turpmāk tekstā – "*Bulus*" jeb "līzinga devējs"), kuras tiesībās ir iestājusies *Unicredit*, ar "*Vizatel*" *OOD* (turpmāk tekstā – "līzinga ņēmējs") noslēdza līzinga ar izpirkumu līgumu, kuram atbilstoši līzinga devējs apņēmās nopirkt līzinga ņēmēja norādīto zemesgabalu, uzcelt uz šī zemesgabala ēku un nodot to pilnīgā līzinga ņēmēja rīcībā.

21 Šis līgums tika noslēgts uz vienpadsmit gadiem, kas sākās tā mēneša sākumā, kurš seko lietas, kas ir līguma priekšmets, faktiskajai nodošanai, pretim saņemot ikmēneša līzinga maksu. Tajā bija noteikts, ka līzinga devējs var izbeigt līgumu gadījumā, ja līzinga ņēmējs nesamaksā vismaz trīs līzinga maksas, un prasīt samaksāt kompensāciju, kas ir vienāda ar visu par visu līzinga līguma darbības laiku nesamaksāto līzinga maksu summu.

22 2006. gada 5. decembrī līguma priekšmets tika nodots līzinga ņēmējam, un sekojošajā 28. decembrī līzinga devējs sakarā ar pirmā maksājuma termiņa iestāšanos izdeva PVN rēķinu. Ar 2008. gada 14. februāra paziņojumu par korekciju Bulgārijas nodokļu administrācija konstatēja *Bulus* PVN parādu, kas aprēķināts, pamatojoties uz nodokļa bāzi, kura ir vienāda ar visu līzinga maksu kopsummu, kas jāmaksā par visu līguma darbības laiku, un rezultātā to pievienoja pēdējā minētā nodokļa parādam nodokļu administrācijai.

23 Lai gan līzinga devējs turpināja izdot PVN rēķinus līdz 2010. gada 29. oktobrim, bet pēc tam no 2011. gada 4. augusta līdz 2012. gada 31. augustam, līzinga ņēmējs izbeidza maksāt maksājumus, kas bija jāmaksā kopš 2009. gada aprīļa. Tā kā līzinga ņēmējs savas vainas pēc neizpildīja savus pienākumus, *Bulus* vienpusēji izbeidza līzinga līgumu no 2015. gada 6. jūnija.

24 Šādos apstākļos *Bulus* prasīja Bulgārijas nodokļu administrācijai atlīdzināt PVN, kas aprēķināts 2008. gada 14. februāra paziņojumā par korekciju. Tomēr tās pieteikums tika noraidīts ar kompetentā ieņēmumu dienesta lēmumu, ko apstiprināja *Direktor*.

25 *Bulus* cēla *Administrativen sad Sofia* (Sofijas administratīvā tiesa, Bulgārija) prasību pret šo lēmumu, ko šī tiesa noraidīja.

26 *Unicredit*, kas ir *Bulus* tiesību pārņēmēja, pārsūdzēja šo spriedumu *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa, Bulgārija). Tā it īpaši apgalvo, ka *Administrativen sad Sofia* (Sofijas administratīvā tiesa) nav ievērojusi PVN direktīvas 90. pantā garantētās tiesības uz PVN bāzes samazināšanu līguma izbeigšanas gadījumā.

27 Iesniedzējtiesa apgalvo, ka tiesības koriģēt PVN bāzi, ja šī nodokļa bāze ir noteikta ar paziņojumu par korekciju, kas ir stājies spēkā, nevis ar rēķinu, nav piemērojamas, jo runa ir par administratīvu aktu, ar kuru ir konstatēts nodokļa parāds. Turklāt un pat pieņemot, ka šīs korekcijas tiesības ir piemērojamas, ir jānošķir, pirmkārt, laikposms, kurā līzinga ņēmējs maksāja maksājumus un attiecībā uz kuru nav jāizdara PVN bāzes korekcija, un, otrkārt, laikposms, kurā līzinga ņēmējs vairs neizdarīja maksājumus līdz izbeigšanai daļējas nesamaksāšanas dēļ un attiecībā uz kuru atbilstoši valsts tiesībām nav iespējams atjaunot iepriekšējo situāciju, kas bija pirms līguma noslēgšanas. Iesniedzējtiesa uzsver arī, ka, pieņemot, ka šis ir daļējas nesamaksāšanas, nevis izbeigšanas gadījums PVN direktīvas 90. panta izpratnē, Bulgārijas tiesību normās nav regulēti paziņojumā par korekciju noteiktās nodokļa bāzes samazinājuma noteikumi daļējas vai pilnīgas nesamaksāšanas gadījumā.

28 Visbeidzot iesniedzējtiesai ir šaubas pa PVN bāzes korekciju par laikposmu no līguma izbeigšanas līdz tajā paredzētajam termiņam, jo tajā nav konstatēts, pirmkārt, ka līguma priekšmets tika atdots līzinga devējam pirms šī līguma termiņa un, otrkārt, ka līzinga ņēmēja parādi, ņemot vērā šī līguma noteikumu, kurā ir paredzēts samaksāt līzinga devējam kompensāciju izbeigšanas neizpildes, kas notikusi līgumslēdzēja vainas dēļ, gadījumā, tika galīgi samaksāti.

29 Šādos apstākļos *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai [PVN direktīvas] 90. panta 1. punkts ļauj līzinga līguma izbeigšanas gadījumā samazināt nodokļa bāzi un atmaksāt PVN, kas aprēķināts spēkā esošā paziņojumā par korekciju, par nodokļa bāzi izmantojot ikmēneša maksājumu summu par visu paredzēto līguma termiņu?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, uz kādiem [PVN direktīvas] 90. panta 1. punktā minētajiem gadījumiem līzinga devējs, izbeidzot līzinga līgumu veicamo maksājumu daļējas nemaksāšanas dēļ, var atsaukties attiecībā pret dalībvalsti, lai panāktu PVN nodokļa bāzes samazinājumu to maksājumu apmērā, kas ir jāveic, bet kas nav veikti laikposmā no maksājumu pārtraukšanas brīža līdz līguma izbeigšanas brīdim, ja šai izbeigšanai nav atpakaļejoša spēka un tas ir apstiprināts ar līguma noteikumu?

3) Vai PVN direktīvas 90. panta 2. punkta interpretācija ļauj izdarīt secinājumu, ka uz tādu gadījumu kā izskatāmajā lietā tiešām attiecas minētā panta 1. punktā paredzētā atkāpe?

4) Vai PVN direktīvas 90. panta 1. punkta interpretācija ļauj izdarīt pieņēmumu, ka šajā tiesību normā lietotais [izbeigšanas] jēdziens attiecas uz gadījumiem, kad saistībā ar līzinga bez izpirkuma līgumu līzinga devējs vairs nevar prasīt līzinga ņēmējam veikt maksājumus, jo tas ir izbeidzis minēto līgumu tāpēc, ka līzinga ņēmējs šo līgumu nepildīja savas vainas dēļ, tomēr saskaņā ar līgumu līzinga dēvējam ir tiesības uz kompensāciju visu to neveikto līzinga maksājumu apmērā, kas būtu jāmaksā no šī brīža līdz līzinga beigām?"

Par Tiesas kompetenci

30 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Tiesai ir kompetence interpretēt Savienības tiesības attiecībā uz to piemērošanu jaunajā dalībvalstī tikai no tās pievienošanās datuma Eiropas Savienībai (spriedumi, 2011. gada 15. septembris, *Słaby* u.c., C-180/10 un C-181/10, EU:C:2011:589, 27. punkts, kā arī 2018. gada 21. novembris, *Vădan*, C-664/16, EU:C:2018:933, 34. punkts).

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

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

33 Šajā gadījumā līzinga līgums tika noslēgts 2006. gada februārī un PVN kļuva iekasējams, sākot no lietas, kas bija līguma priekšmets, faktiskās nodošanas 2006. gada decembrī. Tātad pamatlietas fakti un atmaksāšanas laikposms ir pirms Bulgārijas Republikas iestāšanās Savienībā 2007. gada 1. janvārī.

34 Tomēr runa ir par secīgi izpildāmu līgumu, saskaņā ar kuru līzinga ņēmējam vienpadsmit gadus ir jāmaksā līzinga maksa, kam kopš 2006. gada 28. decembra tiek uzlikts PVN. Līdz ar to ar šo līgumu radītā situācija turpināja radīt tiesiskas sekas pēc Bulgārijas Republikas pievienošanās Savienībai.

35 Tādējādi, ņemot vērā šī līguma pazīmes un to, ka tā tiesiskās sekas turpinājās pēc šīs dalībvalsts pievienošanās Savienībai, Tiesai ir kompetence lemt par prejudiciālajiem jautājumiem, kas attiecas uz to izpildes nodokļu sekām.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

36 Uzdodot pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 90. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā līzinga līguma izbeigšanas gadījumā ir ļauts samazināt PVN bāzi, kas paziņojumā par korekciju tiek aprēķināta pēc vienotas likmes par visām līzinga maksām, kuras jāmaksā visā līguma darbības laikā, kaut arī šis paziņojums par korekciju ir stājies spēkā un tādējādi tas ir "pastāvīgs administratīvs akts", ar kuru ir konstatēts nodokļa parāds.

37 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka ar šīs direktīvas 90. panta 1. punktu, kas attiecas uz anulēšanas, izbeigšanas, atteikuma, pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumu vai arī gadījumu, kad cena tiek samazināta pēc tam, kad notikusi piegāde, dalībvalstīm ir uzlikts pienākums samazināt PVN bāzi un tātad PVN summu, kas nodokļa maksātājam jāmaksā ikreiz, kad pēc darījuma noslēgšanas nodokļa maksātājs nav saņēmis atlīdzību vai tās daļu. Šajā tiesību normā izpaužas PVN direktīvas pamatprincips, ka nodokļa bāzi veido faktiski saņemtā atlīdzība, un tātad nenovēršams secinājums ir tāds, ka nodokļu administrācija nevar piedzīt kā PVN summu, kas pārsniedz nodokļa maksātāja saņemto summu (spriedums, 2018. gada 6. decembris, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

38 Jāatgādina arī, ka, lai gan dalībvalstis atbilstoši PVN direktīvas 273. pantam var paredzēt pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai nodrošinātu precīzu PVN iekasēšanu un novērstu krāpšanu, ar šiem pasākumiem principā atkāpe no noteikumiem, kas attiecas uz nodokļa bāzi, var tikt izdarīta tikai robežās, kas ir skaidri vajadzīgas, lai sasniegtu šo specifisko mērķi. Tātad tiem tik maz, cik vien iespējams, ir jāietekmē PVN direktīvas mērķi un principi, un tādējādi tie nevar tikt izmantoti veidā, kas liktu apšaubīt PVN neitralitāti (spriedums, 2018. gada 6. decembris, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, 31. un 33. punkts).

39 Tādēļ ir svarīgi, lai formalitātes, kas nodokļa maksātājiem ir jāizpilda, lai tie nodokļu iestādēs īstenotu savas tiesības saņemt PVN nodokļa bāzes samazinājumu, tiktu ierobežotas tādējādi, ka ļautu pamatot to, ka pēc darījuma noslēgšanas galīgi nav saņemta atlīdzība vai tās daļa. Šai sakarā valsts tiesu ziņā ir pārbaudīt, vai šādi tas ir gadījumā, kad attiecīgā dalībvalsts ir izvirzījusi noteiktas formalitātes (spriedums, 2018. gada 6. decembris, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, 34. punkts).

40 Tāda paziņojuma par korekciju, kāds ir pamatlietā, izdošana nevar būt formalitāte, lai nodrošinātu precīzu PVN iekasēšanu un novērstu krāpšanu PVN direktīvas 273. panta izpratnē.

41 Tādējādi tāda paziņojuma par korekciju izdošana, kāds ir pamatlietā, pati par sevi nevar pamatot to, ka nodokļu maksātājs vairs pēc tam nevar izmantot savas tiesības samazināt PVN bāzi līguma izbeigšanas gadījumā.

42 Tas tā, ņemot vērā iepriekš atgādinātos principus, būtu pat tad, ja, kā to uzsver iesniedzējtiesa, paziņojums par korekciju, piemērojot valsts tiesību aktus, būtu kļuvis "pastāvīgs", tas ir, ja tas vairs nebūtu pārsūdzams.

43 No minētā izriet, ka uz pirmo jautājumu jāatbild, ka PVN direktīvas 90. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā līzinga līguma izbeigšanas gadījumā ir ļauts samazināt PVN bāzi, kas tiek aprēķināta pēc vienotas likmes paziņojumā par korekciju par visām līzinga maksām, kuras jāmaksā visā līguma darbības laikā, kaut arī šis paziņojums par korekciju ir stājies spēkā un tādējādi tas ir "stabils administratīvais akts", ar kuru, piemērojot valsts tiesības, ir konstatēts nodokļa parāds.

Par otro līdz ceturto jautājumu

Par ceturtā jautājuma pieņemamību

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

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

46 No minētā izriet, ka jautājumi par Savienības tiesību interpretāciju, kurus valsts tiesa uzdevusi pašas noteiktā tiesiskā regulējuma un faktisko apstākļu kontekstā un kuru pareizība Tiesai nav jāpārbauda, ir atbilstīgi. Tiesa var atteikties lemt par kādas valsts tiesas uzdotu prejudiciālu jautājumu tikai gadījumā, ja lūgtā Savienības tiesību interpretācija acīmredzami nav saistīta ar pamatlietas faktiem vai ar tās

priekšmetu, ja problēmai ir hipotētisks raksturs vai arī ja Tiesas rīcībā nav ziņu par faktiskajiem vai juridiskajiem apstākļiem, kas ir nepieciešami, lai sniegtu lietderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (spriedums, 2019. gada 23. janvāris, M.A. u.c., C-661/17, EU:C:2019:53, 50. punkts).

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

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

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

50 Turklāt no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem, kā norāda Bulgārijas valdība, izriet, ka pamatlietā aplūkotais līzinga līgums ietver izpirkuma tiesības. Tomēr pirmšķietami kļūdainā norāde prejudiciālā jautājuma daļā par to, ka nav izpirkuma tiesību, nevar padarīt uzdoto jautājumu tīri hipotētisku. Turklāt saistībā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesai ir jāsniedz lietderīga atbilde iesniedzējtiesai, vajadzības gadījumā pārformulējot tai uzdoto jautājumu.

51 Šādos apstākļos ceturtais jautājums, kas pēc Tiesas uzskata, kā norāda iesniedzējtiesa sava rīkojuma par lietas nodošanu 4. punktā, attiecas uz līzinga ar izpirkumu līgumu, ir pieņemams.

Par lietas būtību

52 Ar savu otro, trešo un ceturto jautājumu, kas jāizskata kopā, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 90. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tādā situācijā kā pamatlietā pastāv "izbeigšana" vai "nesamaksāšana", kas var būt iemesls tai atkāpei no pienākuma samazināt PVN bāzi, kura paredzēta šī panta 2. punktā, ja, pirmkārt, nav samaksāta daļa no līzinga maksas, kas jāmaksā saskaņā ar līzinga līgumu par laikposmu no maksājumu pārtraukšanas līdz līguma izbeigšanai, jo šādai izbeigšanai nav atpakaļejoša spēka, un, otrkārt, ja nav samaksāta kompensācija, kas pienākas līguma priekšlaicīgas izbeigšanas gadījumā un kas atbilst visu to līzinga maksu summai, kuras nav samaksātas līdz šī līguma beigām.

53 PVN direktīvas 90. panta 2. punktā dalībvalstīm cenas pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā ir ļauts atkāpties no šī sprieduma 37. punktā atgādinātā noteikuma, ka tām ir jāsamazina nodokļa bāze ikreiz, kad pēc darījuma noslēgšanas nodokļa maksātājs nav saņēmis atlīdzību vai tās daļu.

54 Kā Tiesa jau ir nospriedusi, šīs atkāpes iespējas, kas stingri aprobežojas tikai ar pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumu, pamatā ir doma, ka atlīdzības nemaksāšanu noteiktos apstākļos un attiecīgajā dalībvalstī pastāvošās tiesiskās situācijas dēļ var būt grūti pārbaudīt vai arī tā var būt tikai provizoriska (spriedums, 2017. gada 23. novembris, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, 17. punkts).

55 Pirkuma cenas nesamaksāšana nenostāda puses iepriekšējā stāvoklī, kāds bija pirms līguma noslēgšanas. No vienas puses, pircējs paliek vismaz nodokļu maksātājs attiecībā uz visu cenu, par kuru ir bijusi sākotnējā vienošanās, pilnīgas nesamaksāšanas gadījumā, bet attiecībā uz cenas daļu – daļējas

nesamaksāšanas gadījumā. No otras puses, pārdevējam vēl joprojām principā ir tā prasījuma tiesības, un tas uz tām var atsaukties tiesā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 12. oktobris, *Lombard Ingatlan Lizing*, C-404/16, EU:C:2017:759, 29. punkts).

56 Šādos apstākļos, lai gan jēdzieni "anulēšana", "atcelšana" un "izbeigšana" attiecas uz situācijām, kurās parādnieka pienākums samaksāt parādu ir vai nu pilnībā izpildīts, vai apturēts galīgi noteiktā līmenī, nesamaksāšanu raksturo nedrošība, kas raksturīga tās nepabeigtajam raksturam (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 12. oktobris, *Lombard Ingatlan Lizing*, C-404/16, EU:C:2017:759, 30. un 31. punkts).

57 Pirmkārt, attiecībā uz līzinga maksu, kas ir jāmaksā par laikposmu no maksājumu pārtraukšanas līdz attiecīgā līzinga līguma izbeigšanai, ir jānorāda, ka šajā gadījumā līzinga devējs izbeidza šo līgumu no 2015. gada 6. jūnija. Tomēr, tā kā izbeigšana ir spēkā tikai attiecībā uz nākotni, piemērojot *ZZD* 88. pantu, līzinga līguma maksājumi, ko līzinga ņēmējs nav samaksājis pirms tā izbeigšanas datuma, ir jāsamaksā un līzinga devējam principā vēl joprojām ir tā prasījuma tiesības ar iespēju uz tām atsaukties tiesā.

58 Tādējādi PVN direktīvas 90. panta 1. punktā paredzētās izbeigšanas gadījumā samazināšana no PVN bāzes nevar tikt piemērota tādam prasījumam, par kuru līzinga līguma izbeigšana nerada šaubas.

59 No minētā izriet, ka tas, ka nav samaksāta daļa no maksājumiem, kas jāmaksā par laikposmu pirms līguma izbeigšanas, ir daļējas nesamaksāšanas gadījums PVN direktīvas 90. panta 1. punkta izpratnē, saskaņā ar kuru attiecīgā dalībvalsts, kā tas izriet no šī sprieduma 53. un 54. punkta, var īstenot savas šī panta 2. punktā paredzētās tiesības atkāpties no pienākuma samazināt nodokļa bāzi.

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

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

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

63 Šajā ziņā ir nospriests, ka šāds konstatējums ir vēl vairāk vērts saistībā ar valsts tiesību aktiem, kurus piemērojot praksē, pārliecību par to, ka parāds ir galīgi nepiedzenams, var iegūt tikai pēc desmit gadiem. Šāds termiņš katrā ziņā nelabvēlīgi ietekmē komersantu, kuru rēķins netiek apmaksāts,

finanšu situāciju salīdzinājumā ar viņu konkurentiem citās dalībvalstīs, un tas acīmredzami varētu apdraudēt PVN direktīvas mērķi – nodokļu saskaņošanu (spriedums, 2017. gada 23. novembris, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, 28. punkts).

64 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka līzinga ņēmējs ir izbeidzis maksāt maksājumus, kas bija jāmaksā kopš 2009. gada aprīļa jeb gandrīz deviņus gadus pirms iesniedzējtiesas lēmuma datuma. No iepriekšminētā izriet, – tas, ka nodokļu maksātājs nav piedzinis summas, kas tam bija jāsaņem, pagarinātā termiņā, liek uzskatīt, ka pastāv saprātīga iespēja, ka parāds netiks segts, un valsts iestādēm, ko kontrolē tiesa, ievērojot šajā ziņā iesniegtos pierādījumus, ir jāpārliecinās, ka tas tā tiešām ir.

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

66 Otrkārt, attiecībā uz kompensāciju, kas jāmaksā līguma priekšlaicīgas izbeigšanas gadījumā, no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka līzinga līgumā bija noteikts, ka izbeigšanas neizpildes līgumslēdzēja vainas dēļ gadījumā līzinga devējs varēja prasīt līzinga ņēmējam samaksāt kompensāciju, kas atbilst visām visā līguma darbības laikā nesamaksātajām līzinga maksām, samazinājumu izdarot no aktīvu parastās vērtības un no ikgadējās atlīdzības, kas aprēķināta, pamatojoties uz procentu likmi, kas piemērojama darījuma finansēšanai. No minētā izriet, ka maksājumi saskaņā ar līzinga līgumu var tikt uzskatīti par tādiem, kas jāmaksā pēc izbeigšanas datuma, ja vien nav jāpiemēro pretējas valsts tiesību normas.

67 Šajā ziņā *Direktor*, Bulgārijas valdība un Eiropas Komisija apgalvo, ka maksājums, par ko ir vienošanās kā par kompensāciju, nav patiesa atlīdzība par izbeigšanu, bet atlīdzība par darījumu, kas ir līguma priekšmets un kam kā tādai tiek uzlikts PVN.

68 Jāatgādina arī, ka saskaņā ar PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktu PVN ir uzliekams preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds.

69 Šajā ziņā Tiesa ir nospriedusi, ka, lai darījumu kvalificētu par "darījumu par atlīdzību", pietiek tikai konstatēt, ka pastāv tieša saikne starp preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu un atlīdzību, ko faktiski ir saņēmis nodokļa maksātājs. Šāda tieša saikne tiek konstatēta, ja starp pakalpojuma sniedzēju un saņēmēju pastāv tiesiskas attiecības, kuru ietvaros notiek savstarpējs izpildījums, un pakalpojumu sniedzēja saņemtā atlīdzība ir pakalpojuma saņēmējam sniegtā pakalpojuma faktiskā vērtība (spriedums, 2019. gada 10. janvāris, A, C-410/17, EU:C:2019:12, 31. punkts).

70 Vēl īpašāk ir ticis nospriests, ka iepriekš noteikta summa, ko saimnieciskās darbības veicējs saņēmis tāda pakalpojumu līguma priekšlaicīgas izbeigšanas gadījumā, ko izdara tā klients vai kas notiek tā vainas dēļ, kurā ir paredzēts saistību minimālais termiņš, kuras apmērs atbilst summai, ko šis operators būtu saņēmis minētā laikposma atlikušajā daļā, ja nebūtu notikusi šāda izbeigšana, ir jāuzskata par atlīdzību par pakalpojumiem, kas sniegti par atlīdzību un kam kā tādiem tiek uzlikts PVN, lai gan šāda izbeigšana nozīmē līgumā paredzēto produktu un pakalpojumu atcelšanu pirms pielīgtās saistības minimālā laikposma beigām (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 22. novembris, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, 12., 45. un 57. punkts).

71 Šajā gadījumā vispirms attiecībā uz nosacījumu par savstarpēju pakalpojumu esamību, kas nodibina tiešu saikni starp sniegto pakalpojumu un saņemto atlīdzību, jānorāda, ka attiecīgo maksājumu samaksa kā kompensācija par izbeigšanu ir elements, kas veido līgumu, ciktāl juridiskas saiknes apstāvēšana, kas vieno puses, ir atkarīga no minēto maksājumu samaksas.

72 No Tiesas rīcībā esošajiem materiāliem izriet, ka attiecīgā līzinga līguma ietvaros līzinga devējs bija apņēmies nopirkt līzinga ņēmēja norādītu zemes gabalu, uzcelt ēku uz šīs zemes un nodot to pilnīgā līzinga ņēmēja rīcībā. Kā atlīdzība, lai finansētu darījumu saskaņā ar šim līgumam pievienoto maksājumu grafiku, līzinga ņēmējam bija jāsamaksā ikmēneša līzinga maksa 833,78 EUR apmērā 132 mēnešus jeb vienpadsmit gadus. Ar 2010. gada 29. oktobra vienošanos puses turklāt konstatēja, ka līzingā nodotā īpašuma būvniecība ir pabeigta.

73 Turklāt pielīgtā summa, kas jāmaksā līguma pirmstermiņa izbeigšanas gadījumā, kā tas pateikts šī sprieduma 66. punktā, atbilst vienīgi visu līguma darbības laikā nesamaksāto līzinga maksu summai. Tātad ir izslēgts gan ikgadējais maksājums, kas aprēķināts, pamatojoties gan uz procentu likmi, kas piemērojama darījuma finansēšanai, gan – aktīvu parasto vērtību, kas būtu piedzenama tikai izpirkuma tiesību atcelšanas gadījumā. Tādējādi tās summas samaksa, kas ir jāmaksā līguma priekšlaicīgas izbeigšanas gadījumā, ļauj līzinga devējam gūt tos pašus ieņēmumus, kādus tas būtu saņēmis, ja tā nebūtu notikusi. No minētā izriet, ka saistībā ar tāda veida līgumu, par kādu ir runa pamatlietā, izbeigšana nemaina līgumisko attiecību ekonomisko realitāti.

74 Tādējādi jāuzskata, ka tādā līgumā, kāds ir pamatlietā, šajos apstākļos ir uzskatāms, ka atlīdzību par summu, ko līzinga ņēmējs samaksājis, veido līzinga ņēmēja tiesības uz to, ka šis saimnieciskās darbības subjekts izpilda precīzas saistības, kuras izriet no līguma, pat ja līzinga ņēmējs nevēlas vai nevar izmantot šīs tiesības savas vainas dēļ. Patiesībā nav lielas nozīmes tam, vai kopš līguma izbeigšanas datuma īpašums bija vai vairs nebija līzinga ņēmēja rīcībā, jo līzinga devējs sniedza iespēju līzinga ņēmējam izmantot no līguma izrietošos pakalpojumus un to izbeigšana nenotika tā vainas dēļ.

75 Turpinājumā attiecībā uz nosacījumu par to, ka samaksātās summas ir faktiska atlīdzība par individualizējamu pakalpojumu, ir jāatgādina, ka tādā situācijā, kāda ir pamatlietā, pienākumi, kas ir līzinga devējam, un summa, par ko līzinga ņēmējam ir izrakstīts rēķins līguma priekšlaicīgas izbeigšanas gadījumā, bija noteikti šī līguma noslēgšanas laikā. Turklāt summa, kas ir jāmaksā priekšlaicīgas izbeigšanas gadījumā, atbilst to ikmēneša maksājumu kopējai summai, kas kļūst nekavējoties iekasējami, ja līgumisko attiecību saimnieciskā realitāte nemainās.

76 No minētā izriet, ka summa, kas jāmaksā priekšlaicīgas izbeigšanas gadījumā, ir jāuzskata par kopējās summas neatņemamu sastāvdaļu, ko līzinga ņēmējs apņēmās samaksāt par to, lai līzinga devējs izpildītu savas līgumsaistības.

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

78 Līdz ar to tāda izbeigšanas kompensācija, kāda ir pamatlietā, ir jāuzskata par atlīdzību par darījumu, kas ir līzinga līguma priekšmets un kā tāds ir apliekams ar PVN.

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

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

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

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

83 No minētā izriet, ka atbilde uz otro, trešo un ceturto jautājumu ir tāda, ka PVN direktīvas 90. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tādā situācijā kā pamatlietā tas, ka nav samaksāta līzinga maksas daļa, kas jāmaksā saskaņā ar līzinga līgumu par laikposmu no maksājumu pārtraukšanas līdz līguma izbeigšanai bez atpakaļejoša spēka, no vienas puses, un tas, ka nav samaksāta kompensācija, kas jāmaksā līguma priekšlaicīgas izbeigšanas gadījumā un kas atbilst visu to līzinga maksu summai, kuras nav samaksātas līdz šī līguma termiņa beigām, no otras puses, veido nemaksāšanas gadījumu, uz kuru var attiekties atkāpe no pienākuma samazināt minētā panta 2. punktā paredzēto PVN bāzi, izņemot, ja nodokļa maksātājs pierāda saprātīgu iespēju, ka parāds netiks segts, bet tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

Par tiesāšanās izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

1) Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 90. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā līzinga līguma izbeigšanas gadījumā ir ļauts samazināt pievienotās vērtības nodokļa bāzi, kas tiek aprēķināta pēc vienotas likmes paziņojumā par korekciju, par visām līzinga maksām, kuras jāmaksā visā līguma darbības laikā, kaut arī šis paziņojums par korekciju ir stājies spēkā, un tādējādi tas ir "stabils administratīvais akts", ar kuru, piemērojot valsts tiesības, ir konstatēts nodokļa parāds.

2) Direktīvas 2006/112 90. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tādā situācijā kā pamatlietā tas, ka nav samaksāta līzinga maksas daļa, kas jāmaksā saskaņā ar līzinga līgumu par laikposmu no maksājumu pārtraukšanas līdz līguma izbeigšanai bez atpakaļejoša spēka, no vienas puses, un tas. ka nav samaksāta kompensācija, kas jāmaksā līguma priekšlaicīgas izbeigšanas gadījumā un kas atbilst visu to līzinga maksu summai, kuras nav samaksātas līdz šī līguma termiņa beigām, no otras puses, veido nemaksāšanas gadījumu, uz kuru var attiekties atkāpe no pienākuma samazināt minētā panta 2. punktā paredzēto pievienotās vērtības nodokļa bāzi, izņemot, ja nodokļa maksātājs pierāda saprātīgu iespēju, ka parāds netiks segts, bet tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

[Paraksti]