



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2017. gada 12. oktobrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – PVN – Direktīva 2006/112/EK – 90. panta 1. punkts –
Tieša iedarbība – Nodokļa bāze – Samazinājums anulēšanas vai atteikuma gadījumā –
Samazinājums pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā – Nošķiršana – Līzinga līgums, kas izbeigts
maksājumu neveikšanas dēļ

Lieta C-404/16

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Segedas Administratīvo un darba lietu tiesa, Ungārija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2016. gada 8. jūlijā un kas Tiesā reģistrēts 2016. gada 19. jūlijā, tiesvedībā

Lombard Ingatlan Lízing Zrt.

pret

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság.

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] (referents), kas pilda palātas priekšsēdētāja pienākumus,
tiesneši A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*] un J. Regans [*E. Regan*],

ģenerālvokāts M. Špunars [*M. Szpunar*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Lombard Ingatlan Lízing Zrt.* vārdā – *Cs. Tordai*, *ügyvéd*,
- Ungārijas valdības vārdā – *A. M. Pálffy* un *M. Z. Fehér*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *V. Bottka* un *A. Sipos*, kā arī *M. Owsiany-Hornung*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklauššanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – ungāru.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 90. panta 1. un 2. punkta interpretāciju.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Lombard Ingatlan Lizing Zrt.* (turpmāk tekstā – “*Lombard*”) un *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Valsts nodokļu un muitas iestādes Apelāciju pārvalde, Ungārija, turpmāk tekstā – “Apelāciju pārvalde”) par minētās pārvaldes atteikumu atļaut *Lombard* grozīt rēķinus, lai panāktu, ka tiek samazināta pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) bāze pēc vairāku lizinga līgumu izbeigšanas tāpēc, ka nomnieki šos līgumus nepildīja.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 PVN 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.”

- 4 Šis direktīvas 90. pants ir izteikts šādā redakcijā:

“1. Anulēšanas, 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.”

- 5 Šis pašas direktīvas 273. pantā ir paredzēts:

“Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi 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.”

Ungārijas tiesības

- 6 *Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007. gada Likums Nr. CXXVII par pievienotās vērtības nodokli) 77. pantā, redakcijā, kas piemērojama pamatlietā, bija paredzēts:

“(1) Piegādājot preces vai sniedzot pakalpojumus, kā arī iegādājoties preces Kopienas teritorijā, summu, kurai uzliek nodokli, samazina *a posteriori* atbilstoši atlīdzinātajai vai atlīdzināmai vērtībai, uz kuru attiecīgai personai ir tiesības, ja pēc izpildes:

- a) gadījumā, kad darījums nav spēkā:
 - aa) tiek atgūts stāvoklis, kāds bijis pirms darījuma noslēgšanas, vai

- ab) darījums tiek atzīts par tādu, kas rada sekas, līdz tiek pieņemts lēmums par tā spēkā neesamību, vai
- ac) darījums tiek atzīts par spēkā esošu, izslēdzot nesamērīgu ieguvumu;

b) gadījumā, kad darījums nav izpildīts pienācīgi:

- ba) ar tiesībām apveltītā persona atkāpjas no līguma vai
- bb) ar tiesībām apveltītā persona saņem cenas samazinājumu.

(2) Summa, kurai uzliek nodokli, *a posteriori* tiek samazināta arī tad, ja:

a) tiek atmaksāta priekšapmaksā, jo darījuma izpilde nav notikusi;

b) tiek atlīdzināta ķīlas nauda, atpērkot ķīlas priekšmetu.

(3) Summa, kurai uzliek nodokli, *a posteriori* tiek samazināta arī tad, ja tiek samazināta cena atbilstoši 71. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktam, un tas noticis pēc realizācijas.”

7 *Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény* (2003. gada Likums Nr. XCII par Vispārīgo nodokļu kodeksu) 49. pantā ir reglamentēts paškorekcijas mehānisms; minētā panta 1. un 3. punkts ir izteikts šādā redakcijā:

“(1) Balstoties uz nodokļa maksātāja deklarāciju, tas var korigēt nodokli, summu, kurai uzliek nodokli, – izņemot zīmognodevas vai valsts nodevas – un budžeta atbalstu tad, ja tie ir tikuši aprēķināti, kā arī tad, ja tie nav tikuši aprēķināti. Gadījumā, ja nodokļa maksātājs pirms nodokļu iestādes veiktās pārbaudes iepriekš atklāj, ka nav aprēķinājis nodokli, summu, kurai uzliek nodokli, vai budžeta atbalstu saskaņā ar tiesībām, vai, ja viņa deklarācijā ir pieļautas kļūdas attiecībā uz summu, kurai uzliek nodokli, nodokļa summu vai budžeta atbalstu, pieļaujot kļūdas aprēķinā vai pārrakstīšanas kļūdas, tas var grozīt savu deklarāciju, veicot paškorekciju. Par paškorekciju netiek uzskatīts gadījums, kad nodokļa maksātājs iesniedz deklarāciju novēloti, nesniedzot tam pamatojumu, vai ja nodokļu iestāde noraida viņa pieteikumu par pagarinājuma piešķiršanu. Paškorekciju nevar veikt gadījumā, ja nodokļa maksātājs saskaņā ar tiesībām ir izmantojis likumā paredzētās izvēles iespējas un vēlas attiecībā uz tām izdarīt grozījumus, veicot paškorekciju. Nodokļa maksātājs vēlāk var atsaukties uz nodokļu priekšrocībām un tās izmantot, veicot paškorekciju.

[..]

(3) Veicot paškorekciju, var grozīt summu, kurai uzliek nodokli, nodokli un budžeta atbalstu saskaņā ar normām, kas bija spēkā brīdī, kad radās [nodokļa maksāšanas] pienākums, likumā paredzētajā termiņā, lai noteiktu nodokli par taksācijas periodu, kurā ir maksājams korigētais nodoklis. Paškorekcija ietver summas, kurai uzliek nodokli, nodokļa un budžeta atbalsta, kas kļūst zināmi vēlāk, un, ja tas ir noteikts likumā, papildsummas paškorekcijai noteikšanu; deklarāciju par korigēto summu, kurai uzliekams nodoklis, korigēto nodokli vai budžeta atbalstu vai papildsummu un vienlaicīgu samaksu vai attiecīgā gadījumā pieteikumu nodokļa samazināšanai vai budžeta atbalstam. Par paškorekciju nav uzskatāms gadījums, kad ir jākorigē pievienotās vērtības nodoklis, muitas iestādei grozot lēmumu, ar ko ir noteikts nodoklis ievestajām precēm. Ja muitas iestāde vēlāk groza savu lēmumu, ar ko ir noteikts nodoklis ievestajām precēm, tad grozījums ir jāapstiprina deklarācijā par mēnesi, kurā ir veikts maksājums.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 8 *Lombard*, Ungārijas sabiedrība, kura piedāvā finanšu līzinga pakalpojumus, noslēdza trīs slēgta finanšu līzinga līgumus par dažādiem nekustamajiem īpašumiem. Attiecīgo objektu lietošanas tiesību piešķiršanas dienā, attiecīgi 2006. gada aprīlī, 2007. gada februārī un 2008. gada maijā, šī sabiedrība izdeva nomniekiem rēķinus par visiem līzinga maksājumiem, ieskaitot PVN, un tādējādi radās tās pienākums maksāt PVN.
- 9 2007. gada novembrī, 2008. gada decembrī un 2009. gada novembrī *Lombard* izbeidza attiecīgos līzinga līgumus tādēļ, ka daļēji netika samaksātas maksājamās summas, un *Lombard* atguva attiecīgos objektus. Tādējādi 2010. un 2011. gadā *Lombard* izdeva labotos rēķinus, kuros tā samazināja nodokļa bāzi, salīdzinot ar sākotnējiem rēķiniem, un atskaitīja šo starpību saistībā ar PVN, kas bija maksājams par 2011. gada februāri, martu un maiju.
- 10 Pārbaudot PVN deklarācijas par laikposmu no 2011. gada janvāra līdz jūlijam, pirmās pakāpes nodokļu iestāde konstatēja starpību nodokļos, kuri *Lombard* ir jāmaksā, piemēroja naudas sodu un aprēķināja nokavējuma procentus.
- 11 Apelāciju pārvalde, kurā *Lombard* vērsās, šo lēmumu apstiprināja, norādīdama, ka saskaņā ar 77. pantu 2007. gada Likumā Nr. CXXVII par pievienotās vērtības nodokli, redakcijā, kas ir piemērojama pamatlietā, samazināt nodokļa bāzi esot iespējams, tikai izmantojot paškorekcijas mehānismu. Šī prasība atbilstot PVN direktīvas 90. panta 1. punktam, jo ar šo tiesību normu dalībvalstīm ir piešķirta iespēja paredzēt nosacījumus, ar kādiem tiek samazināta nodokļa bāze. Katrā ziņā līguma izbeigšana nemaksāšanas dēļ vai maksājuma kavējuma dēļ varētu tikt uzskatīta par nemaksāšanu PVN direktīvas 90. panta 2. punkta izpratnē, kurā dalībvalstīm ir atļauts šādā gadījumā nepieļaut nodokļa bāzes samazināšanu.
- 12 Savā prasībā par Apelāciju pārvaldes lēmumu *Lombard* apgalvo, ka preču piegādes līguma atcelšanas gadījumā PVN direktīvas 90. panta 1. punktā dalībvalstīm nav atļauts liegt tiesības samazināt nodokļa bāzi. Piemērojot šo tiesību normu, kurai turklāt esot tieša iedarbība, attiecīgo līgumu atcelšanas pamatojumam, proti, šajā lietā – atlīdzības nemaksāšanai, neesot nozīmes.
- 13 Šajā ziņā iesniedzējtiesa norāda, ka *Lombard* ir noslēgusi slēgta finanšu līzinga līgumus, kuros bija paredzēts, ka pēc to termiņa beigām nomnieki iegūst īpašumtiesības uz attiecīgajiem objektiem. Tādējādi šie darījumi tika kvalificēti kā “preču piegādes”, kurām ir uzliekams PVN, kas ir kļūvis maksājams dienā, kad nomniekiem ir piešķirtas lietošanas tiesības uz attiecīgajiem objektiem.
- 14 Turklāt šī iesniedzējtiesa skaidro, ka gadījumā, ja nomnieks nevar vai nevēlas turpināt veikt līzinga maksājumus, darījums tiek izbeigts. Attiecībā uz ilgstoši izpildāmiem līgumiem nav iespējams atjaunot situāciju, kāda bijusi pirms darījuma noslēgšanas, jo, ja līzinga objekta lietošanas tiesības ir tikušas piešķirtas, tās nevar atņemt, tomēr šādos gadījumos puses var vienoties par līzinga līguma radītajām sekām laikposmā līdz darījuma izbeigšanas brīdim. Lietās, kas iesniegtas šajā tiesā, uz līzinga līguma objektu ir piešķirtas lietošanas tiesības, bet šī līguma izbeigšanas dēļ īpašumtiesību nodošana civiltiesību izpratnē nav notikusi.
- 15 Šajā ziņā minētā tiesa uzskata, ka no 2014. gada 15. maija sprieduma *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, 28. punkts) izriet, ka PVN direktīvas 90. pants pieļauj tādu valsts tiesību normu, kurā, piemērojot šī panta 2. punktā paredzēto atkāpi, nav ļauts samazināt PVN bāzi cenas nemaksāšanas gadījumā.
- 16 Tādējādi iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai situācija, kurā iznomātājs vairs nevar prasīt līzinga maksājuma samaksu, jo līzinga līgums ir izbeigts tāpēc, ka nomnieks to nav pildījis, ietilpst “atteikuma” jēdzienā, kas lietots PVN direktīvas 90. panta 1. punktā. Tā vēlas noskaidrot, vai attiecīgā gadījumā tomēr varētu tikt piemērota atkāpe, kas paredzēta šīs direktīvas 90. panta 2. punktā.

- 17 Turklāt iesniedzējtiesa uzskata, ka valsts noteikumi, kas reglamentē tiesību samazināt nodokļa bāzi īstenošanu, ir pretrunā nodokļu neitralitātes principam. Tajos esot paredzēts noilguma termiņš, kas neļaujot ņemt vērā iespējamību, ka ilgtermiņa lizinga līgums varētu tikt izbeigts pēc noilguma termiņa beigām. Šādā gadījumā nodokļa daļa, par kuru jau ir izdots rēķins, kas ir deklarēta un samaksāta un ko nomnieks nav atmaksājis, iznomātājam radot reālas izmaksas; tas neatbilstot pašam nodokļu neitralitātes principam.
- 18 Šādos apstākļos *Szegedi Közigazgatási és Munkaiügyi Bíróság* (Segedas Administratīvo un darba lietu tiesa, Ungārija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai PVN direktīvas 90. panta 1. punktā lietotais jēdziens “atteikums” ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ir piemērojams gadījumam, kad saistībā ar slēgta finanšu lizinga līgumu [lizinga [objekta] iznomātājs [(turpmāk tekstā – “iznomātājs”)] nevar prasīt lizinga [objekta] nomniekam [(turpmāk tekstā – “nomnieks”)] veikt lizinga maksājumu, jo iznomātājs minēto līgumu izbeidzis tāpēc, ka nomnieks nepildīja līgumu?
- 2) Ja tiek sniegta apstiprinoša atbilde, vai [iznomātājs] saskaņā ar PVN direktīvas 90. panta 1. punktu var samazināt summu, kurai uzliek nodokli, tostarp gadījumā, ja valsts likumdevējs, izmantojot PVN direktīvas 90. panta 2. punktā paredzēto iespēju, nav atļāvis samazināt summu, kurai uzliek nodokli, pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

- 19 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 90. panta 1. punktā lietotais “atteikuma” jēdziens ir interpretējams tādējādi, ka tajā ietilpst gadījums, kad saistībā ar slēgta finanšu lizinga līgumu iznomātājs vairs nevar prasīt nomniekam maksāt lizinga maksājumus, jo iznomātājs ir izbeidzis minēto līgumu tāpēc, ka nomnieks šo līgumu nepildīja.
- 20 Jāatgādina, ka PVN direktīvas 90. panta 1. punktā ir paredzēts nodokļa bāzes samazinājums anulēšanas, atteikuma vai pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā, vai arī ja cenu samazina pēc tam, kad notikusi piegāde.
- 21 Šajā ziņā no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka Savienības tiesību normas ir jāinterpretē un jāpiemēro vienveidīgi, ņemot vērā visu Eiropas Savienības valodu redakcijas. Gadījumā, ja Savienības tiesību dokuments dažādu valodu redakcijās atšķiras, attiecīgā norma ir jāinterpretē saistībā ar tā tiesiskā regulējuma vispārējo sistēmu un mērķi, kurā šī norma ietilpst (spriedums, 2017. gada 17. maijs, *ERGO Poist’ovňa*, C-48/16, EU:C:2017:377, 37. punkts).
- 22 Attiecībā uz terminiem “anulēšana” un “atteikums” ir jānorāda, ka vairumā šīs tiesību normas valodu redakciju, tostarp vācu un franču valodās, ir minēti trīs gadījumi, bet citās, piemēram, angļu un ungāru valodās, ir minēti tikai divi gadījumi.
- 23 Kā ir norādījusi Eiropas Komisija, tas, ka PVN direktīvas 90. panta 1. punktā ir lietoti termini “anulēšana” un “atteikums”, konkrēti, vācu un franču valodas redakcijās, ir izskaidrojams ar vēlmi aptvert gan gadījumus, kad anulēšana notiek ar atpakaļejošu spēku (*ex tunc*), gan kad tā notiek attiecībā uz nākotni (*ex nunc*).
- 24 Termini “elállás” un “teljesítés meghiúsulása”, kas lietoti šī panta ungāru valodas redakcijā, pieļauj šādu interpretāciju, jo tajos ir norāde attiecīgi uz līguma izbeigšanu ar atpakaļejošu spēku un darījuma neveikšanu.

- 25 Šī PVN direktīvas 90. panta 1. punkta interpretācija katrā ziņā atbilst šīs tiesību normas vispārējai sistēmai un mērķim.
- 26 Kā izriet no Tiesas judikatūras, ar PVN direktīvas 90. panta 1. punktu gadījumos, uz kuriem tas attiecas, dalībvalstīm ir uzlikts pienākums samazināt nodokļa bāzi un tātad PVN summu, kas nodokļa maksātājam jāmaksā, ikreiz, kad pēc darījuma noslēgšanas nodokļa maksātājs nav saņēmis daļu no atlīdzības vai visu atlīdzību. Šajā tiesību normā izpaužas PVN direktīvas pamatprincips, ka nodokļa bāzi veido faktiski saņemtā atlīdzība, un tātad nenovēršams secinājums ir tāds, ka nodokļu administrācija nevar iekasēt kā PVN summu, kas pārsniedz nodokļa maksātāja saņemto summu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 22. punkts).
- 27 Tomēr ar PVN direktīvas 90. panta 2. punktu dalībvalstīm ir atļauts atkāpties no iepriekš minētā noteikuma gadījumā, ja nav saņemta daļa no atlīdzības vai visa darījuma atlīdzība (spriedums, 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 23. punkts).
- 28 Šī atkāpes iespēja, kas stingri aprobežojas tikai ar gadījumiem, kad nav saņemta visa darījuma atlīdzība vai daļa no tās, ir balstīta uz domu, ka to, ka atlīdzība netiek maksāta, zināmos apstākļos un juridiskā stāvokļa dēļ attiecīgajā dalībvalstī var būt grūti pārbaudīt vai arī tā var būt tikai provizoriska (pēc analogijas skat. spriedumu, 1997. gada 3. jūlijs, *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, 18. punkts).
- 29 Atšķirībā no atteikuma vai līguma anulēšanas, pirkuma cenas nemaksāšanas gadījumā pusēm netiek atjaunota sākotnējā situācija. Ja pilnīgi vai daļēji nav samaksāta pirkuma cena un līgums nav ticis izbeigts vai anulēts, pircējam nolīgta maksa ir jāsamaksā un pārdevējam – lai gan tas vairs nav preces īpašnieks – principā saglabājas kreditora tiesības, uz kurām tas var pamatoti atsaukties tiesā. Tā kā vienlaicīgi nevar izslēgt, ka šāds parāds faktiski kļūst galīgi neatgūstams, Savienības likumdevējs katrai dalībvalstij ir ļāvis izvēlēties noteikt, vai pirkuma cenas nemaksāšanas gadījumā rodas tiesības uz nodokļa bāzes samazinājumu apstākļos, kādus dalībvalsts noteikusi, vai arī šāds samazinājums šādā gadījumā nav pieļaujams (skat. spriedumu, 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 25. punkts).
- 30 No iepriekš izklāstītā izriet, ka nemaksāšanai ir raksturīga nenoteiktība, kas saistīta ar to, ka nemaksāšana nav galīga.
- 31 Savukārt termini “anulēšana” un “atteikums”, kas minēti PVN direktīvas 90. panta 1. punktā, attiecas uz gadījumiem, kuros vai nu anulēšanas gadījumā ar atpakaļejošu spēku, vai arī izbeigšanas gadījumā, kura attiecas tikai uz nākotni, parādnieka pienākums nomaksāt parādu tiek vai nu pilnībā izslēgts, vai arī tiek saistīts ar konkrētu, galīgi noteiktu summu, ar kuru saistītās sekas rodas kreditoram.
- 32 Šajā ziņā no lēmuma lūgt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka pamatlietā slēgta finanšu lizinga līguma puses galīgi pārtrauca šo līgumu, kurš tika izbeigts. Tādējādi iznomātos objektus atguva iznomātājs, kurš vairs nevarēja prasīt nomniekam lizinga maksājuma samaksu, un nomnieks neieguva īpašumtiesības uz šiem objektiem. Turklāt ne no kādas Tiesai iesniegtās informācijas neizriet, ka būtu apstrīdēts tas, ka šie darījumi ir notikuši.
- 33 Tā kā šādai situācijai ir raksturīgi, ka tiek galīgi samazināta atlīdzība, kura sākotnēji ir jāmaksā līguma pusei, tā nevar tikt kvalificēta kā “nemaksāšana” PVN direktīvas 90. panta 2. punkta izpratnē, bet gan tā ir anulēšana vai atteikums šī panta 1. punkta izpratnē.
- 34 Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 90. panta 1. punktā lietotie jēdzieni “anulēšana” un “atteikums” ir jāinterpretē tādējādi, ka tie ietver gadījumu, kad saistībā ar slēgta finanšu lizinga līgumu iznomātājs vairs nevar prasīt nomniekam maksāt lizinga maksājumus, jo iznomātājs ir izbeidzis minēto lizinga līgumu tāpēc, ka nomnieks šo līgumu nepildīja.

Par otro jautājumu

- 35 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai gadījumā, ja līzinga līguma puses ir galīgi izbeigušas līgumu tādēļ, ka nomnieks nemaksā no tā pienākošos līzinga maksājumus, iznomātājs tiesvedībā pret dalībvalsti var atsaukties uz PVN direktīvas 90. panta 1. punktu, lai panāktu PVN bāzes samazinājumu, lai gan piemērojamajās valstīs tiesībās, pirmkārt, šāds gadījums ir kvalificēts kā “nemaksāšana” šī panta 2. punkta izpratnē un, otrkārt, nemaksāšanas gadījumā nav atļauts samazināt nodokļa bāzi.
- 36 Jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru visos gadījumos, kad direktīvas normas, vērtējot no satura viedokļa, ir beznosacījumu un pietiekami precīzas, privātpersonām ir tiesības uz tām atsaukties valsts tiesās tiesvedībā pret valsti, ja valsts noteiktajā termiņā nav transponējusi direktīvu valsts tiesībās vai arī ir transponējusi to nepareizi. Savienības tiesību norma ir beznosacījumu tad, ja tajā ir noteikts pienākums, kas nav nedz saistīts ar kādu nosacījumu, nedz arī tā izpildes vai seku ziņā pakārtots kādam Savienības iestāžu vai dalībvalstu aktam (spriedums, 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 31. un 32. punkts).
- 37 Šajā situācijā PVN direktīvas 90. panta 1. punktā ir paredzēts, ka gadījumos, uz ko tas attiecas, nodokļa bāze tiek samazināta ar nosacījumiem, kādus nosaka dalībvalstis.
- 38 Lai gan šajā tiesību normā dalībvalstīm ir atstāta zināma novērtējuma brīvība, nosakot vajadzīgos pasākumus šīs samazinājuma summas noteikšanai, šis apstāklis tomēr neietekmē pienākuma piešķirt tiesības uz nodokļa bāzes samazinājumu šajā pantā minētajos gadījumos precīzo un beznosacījuma raksturu. Tādējādi tā atbilst nosacījumiem, lai radītu tiešu iedarbību (spriedums, 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 34. punkts).
- 39 Protams, kā atgādināts šī sprieduma 27. punktā, šī 90. panta 2. punktā dalībvalstīm ir atļauts atkāpties no iepriekš minētā noteikuma gadījumā, ja nav saņemta visa darījuma atlīdzība vai daļa no tās. Tādēļ nodokļa maksātāji, pamatojoties uz PVN direktīvas 90. panta 1. punktu, nevar balstīties uz tiesībām samazināt PVN bāzi nemaksāšanas gadījumā, ja attiecīgā dalībvalsts ir paredzējusi piemērot minētās direktīvas 90. panta 2. punktā noteikto atkāpi (skat. spriedumu, 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 23. punkts).
- 40 Tomēr, kā izriet no šī sprieduma 29.–33. punkta, izbeigšanas akts, ar kuru slēgta finanšu līzinga līguma puses galīgi izbeigušas šo līgumu, rada galīgu samazinājumu sākotnējām kreditora tiesībām pret nomnieku. Šāds akts nevar tikt kvalificēts kā “nemaksāšana” PVN direktīvas 90. panta 2. punkta izpratnē, bet gan tā ir anulēšana vai atteikums šī panta 1. punkta izpratnē.
- 41 Turklāt, ciktāl iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, kādas formalitātes var tikt izvirzītas šo tiesību uz nodokļa bāzes samazinājumu īstenošanai, ir jāatgādina, ka atbilstoši PVN direktīvas 273. pantam dalībvalstis var paredzēt pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai nodrošinātu, ka tiek pareizi iekasēts PVN, un lai novērstu krāpšanu, tostarp ar nosacījumu, ka šāda iespēja netiek izmantota, lai noteiktu citus ar rēķinu sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem, kas noteikti šīs direktīvas 3. nodaļā (spriedums, 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 36. punkts).
- 42 Tā kā PVN direktīvas 90. panta 1. punkta un 273. panta normās nav precizēti nedz nosacījumi, nedz pienākumi, kādus dalībvalstis ārpus šajās normās noteiktajām robežām var paredzēt, ir jākonstatē, ka šajās tiesību normās dalībvalstīm ir piešķirta novērtējuma brīvība, it īpaši attiecībā uz formalitātēm, kas nodokļa maksātājiem ir jāizpilda attiecīgās minēto valstu nodokļu iestādēs, lai saņemtu nodokļa bāzes samazinājumu (spriedums, 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 37. punkts).

- 43 Tomēr no Tiesas judikatūras izriet, ka pasākumi, ar ko tiek novērsta krāpšana vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, principā drīkst ietvert atkāpes noteikumu par nodokļa bāzes samazinājumu ievērošanā tikai stingri noteiktās robežās, kas vajadzīgas šī īpašā mērķa sasniegšanai. Šiem pasākumiem cik vien iespējams maz ir jāietekmē PVN direktīvas mērķi un principi, un tādējādi tie nedrīkst tikt izmantoti, lai apšaubītu PVN neitralitāti (spriedums, 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 38. punkts).
- 44 Tādēļ ir svarīgi, lai formalitātes, kas nodokļa maksātājiem ir jāizpilda, lai nodokļu iestādēs īstenotu savas tiesības saņemt PVN nodokļa bāzes samazinājumu, tiktu ierobežotas tādējādi, ka ļauj pamatot, ka pēc darījuma noslēgšanas galīgi nav saņemta daļa no atlīdzības vai visa atlīdzība. Šajā sakarā valsts tiesu ziņā ir pārbaudīt, ka tas tā ir saistībā ar attiecīgās dalībvalsts izvirzītajām formalitātēm (spriedums, 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 39. punkts).
- 45 Ņemot vērā visus izklāstītos apsvērumus, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka gadījumā, ja lizinga līguma puses ir galīgi izbeigušas līgumu tādēļ, ka nomnieks nemaksā no tā pienākošos lizinga maksājumus, iznomātājs tiesvedībā pret dalībvalsti var atsaukties uz PVN direktīvas 90. panta 1. punktu, lai panāktu PVN bāzes samazinājumu, lai gan piemērojamajās valsts tiesībās, pirmkārt, šāds gadījums ir kvalificēts kā “nemaksāšana” šī panta 2. punkta izpratnē un, otrkārt, nemaksāšanas gadījumā nav atļauts samazināt nodokļa bāzi.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 46 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 (sestā palāta) nospriež:

- 1) **Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 90. panta 1. punktā lietotie jēdzieni “anulēšana” un “atteikums” ir jāinterpretē tādējādi, ka tie ietver gadījumu, kad saistībā ar slēgta finanšu lizinga līgumu iznomātājs vairs nevar prasīt nomniekam maksāt lizinga maksājumus, jo iznomātājs ir izbeidzis minēto lizinga līgumu tāpēc, ka nomnieks šo līgumu nepildīja;**
- 2) **gadījumā, ja lizinga līguma puses ir galīgi izbeigušas līgumu tādēļ, ka nomnieks nemaksā no tā pienākošos lizinga maksājumus, iznomātājs tiesvedībā pret dalībvalsti var atsaukties uz Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punktu, lai panāktu pievienotās vērtības nodokļa bāzes samazinājumu, lai gan piemērojamajās valsts tiesībās, pirmkārt, šāds gadījums ir kvalificēts kā “nemaksāšana” šī panta 2. punkta izpratnē un, otrkārt, nemaksāšanas gadījumā nav atļauts samazināt nodokļa bāzi.**

[Paraksti]