

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. birželio 27 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – Nekilnojamojo turto tiekimas iki Bulgarijos Respublikos įstojimo į Europos Sąjungą – Pardavimo sutarties pripažinimas niekine po įstojimo – Pareiga patikslinti pirminį atskaitę – Išaiškinimas – Teisingumo Teismo jurisdikcija“

Byloje C-364/17

dėl 2017 m. birželio 7 d. *Administrativen sad – Varna* (Varnos administracinis teismas, Bulgarija) nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2017 m. birželio 13 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

„Varna Holideis“ EOOD

prieš

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas C. G. Fernlund, teisėjai J.-C. Bonichot (pranešėjas) ir S. Rodin, generalinis advokatas J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- „Varna Holideis“ EOOD, atstovaujamos advokato M. Popov,
- Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, atstovaujamo S. Petkov,
- Bulgarijos vyriausybės, atstovaujamos E. Petranova ir T. Mitova,
- Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos S. Jiménez García,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios, P. Mihaylova ir F. Clotuche-Duvieusart,

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

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 90 ir 185 straipsni? išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant „Varna Holideis“ EOOD ir Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Varnos skund?, mokes?i? ir socialinio draudimo praktikos direkcijos prie Nacionalin?s pajam? agent?ros Centrin?s valdybos direktorius, Bulgarija) gin?? d?l prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM) atskaitos patikslinimo; š? mokest? bendrov? sumok?jo ?sigijusi viešbu?io pastat?.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 PVM direktyvos 63 straipsnis suformuluotas taip:

„Apmokestinimo momentas ?vyksta ir prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda atlikus preki? tiekim? ar paslaug? teikim?.“

4 PVM direktyvos 90 straipsnyje nustatyta:

„1. Anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmok?jimo atvejais arba, kai kaina sumažinama ?vykdžius sandor?, apmokestinamoji vert? yra atitinkamai sumažinama valstybi? nari? nustatytais s?lygomis.

2. Visiško ar dalinio neapmok?jimo atveju valstyb?s nar?s gali nukrypti nuo 1 dalies.“

5 Šios direktyvos 179 straipsnyje numatyta:

„Apmokestinamasis asmuo teis? ? PVM atskait? ?gyvendina taip – iš visos PVM sumos, mok?tinos per atitinkam? mokestin? laikotarp?, atima vis? PVM sum?, ? kurios atskait? per t? pat? laikotarp? jis ?gijo teis? ir ja naudojasi pagal 178 straipsn?.

<...>“

6 Šios direktyvos 184 straipsnis suformuluotas taip:

„Pirmin? atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesn? arba mažesn? už sum?, kuri? apmokestinamasis asmuo tur?jo teis? atskaityti.“

7 Tos pa?ios direktyvos 185 straipsnyje numatyta:

„1. Vis? pirma atskaita tikslinama, kai pateikus PVM deklaracij? pasikei?ia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskai?iuota atskaitytina PVM suma, pavyzdžiui, nutraukiami pirkimo sandoriai ar suteikiamos kain? nuolaidos.

2. Nukrypstant nuo 1 dalies, atskaita netikslinama, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmok?ti arba kai deramai ?rodoma ir patvirtinama, kad turtas yra sunaikintas, prarastas ar pavogtas, arba kai prek?s yra tiekiamos kaip mažavert?s dovanos ar pavyzdžiai, kaip nurodyta 16

straipsnyje.

Tačiau valstybės narės gali reikalauti atskaitę patikslinti tais atvejais, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti, arba vykus vagystei.“

8 PVM direktyvos 186 straipsnyje numatyta:

„Valstybės narės nustato išsamias 184 ir 185 straipsnių taikymo taisykles.“

Bulgarijos teisė

9 Nuo 2007 m. sausio 1 d. galiojančio *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas) (DV Nr. 63, 2006 m. rugpjūčio 4 d., toliau – ZDDS) 78 straipsnyje nustatyta:

„1) Apmokestinamasis asmuo privalo patikslinti atskaitę PVM, kai pasikeičia apmokestinamoji vertė arba nutraukiamas tiekimas ar teikimas, taip pat pasikeitus tiekimo ar teikimo pobūdžiui.

2) Patikslinama tuo mokestiniu laikotarpiu, kuriuo susiklosto 1 dalyje nurodytos aplinkybės, į pirkimų žurnalą ir atitinkamo laikotarpio mokesčio deklaraciją įtraukiant dokumentą, kaip tai suprantama pagal 115 straipsnį, ar naują tikslinamąjį dokumentą, kaip tai suprantama pagal 116 straipsnį.“

Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

10 Bendrovė *Varna Holideis*, kurios buveinė yra Varnoje (Bulgarija), 2004 m. gruodžio mėn. įsigijo viešbučio pastatą tame pačiame mieste. 2015 m. vasario 12 d. sprendimu (Nr. 201), įsiteisėjusiu tuo pačiu dieną, *Varhoven kasatsionen sad* (Aukščiausiasis kasacinis teismas, Bulgarija) pripažino šio pastato pardavimą niekiniu. Todėl šis teismas nurodė *Varna Holideis* grąžinti pastatą pardavėjai, o šiai – atlyginti pardavimo kainą.

11 Vykdydama šį sprendimą pardavėja išrašė *Varna Holideis* kreditinius dokumentus. *Varna Holideis* nurodė, kad ji nepriima, ir 2017 m. birželio 7 d., t. y. dieną, kai *Administrativen sad – Varna* (Varnos administracinis teismas, Bulgarija) paskelbė nutartį dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, ji dar nebuvo išbraukusi šio pastato iš nekilnojamo turto registro.

12 Atsižvelgdama į 2015 m. vasario 12 d. *Varhoven kasatsionen sad* (Aukščiausiasis kasacinis teismas) sprendimą (Nr. 201) *Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite Varna* (Nacionalinės pajamų agentūros Varnos teritorinės direkcija, Bulgarija) surašė 2015 m. vasario mėn. mokestinio patikrinimo aktą, kuriuo patikslino *Varna Holideis* PVM, atskaitę kaip PVM už 2004 m. įsigytą nekilnojamąjį turtą. Šis mokestinio patikrinimo aktas buvo patvirtintas Varnos skundų, mokesčių ir socialinio draudimo praktikos direkcijos prie Nacionalinės pajamų agentūros Centrinės valdybos direktoriaus sprendimu. Iš to sprendimo matyti, kad nors PVM tikslinimas pripažinus sandorą niekiniu iš tikrųjų nėra aiškiai numatytas Bulgarijos teise, nepažeidžiant mokesčių neutralumo principo pagal analogiją gali būti taikomos nutraukimo reglamentuojančios Bulgarijos teisės aktų nuostatos.

13 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui pateiktame skunde *Varna Holideis* ginčija jai nustatytą pareigą patikslinti nagrinjamą PVM. Ji teigia, kad Bulgarijos teisės aktuose PVM tikslinimas numatytas nutraukimo, o ne anuliavimo atveju. Pirma sūvoka atitinka situaciją, kai kreditorius atgaline data nutraukia tiekimą, o antra susijusi su situacijomis, kai sandoris nuo pat pradžių negalėjo sukelti jokių teisinių pasekmių. Tačiau Bulgarijos teisės aktuose pastarasis atvejis neregamentuotas.

14 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas šiuo klausimu pažymi, kad sandorio pripažinimas niekiniu teismo sprendimu gali b?ti laikomas aplinkybi?, ? kurias atsižvelgta nustatant atskaitos dyd?, pasikeitimu, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 185 straipsn?. Vis d?lto šis teismas mano, kad sandorio pripažinimas niekiniu taip pat gali reikšti, jog tiekimo, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyv?, nebuvo, tod?l PVM niekada nebuvo mok?tinas. Tokiu atveju reikia ne atlikti tikslinim?, o nesuteikti teis?s ? PVM atskait?.

15 Kadangi aiškos Bulgarijos teis?s akt? nuostatos n?ra, norint nustatyti pardavimo pripažinimo niekiniu pasekmes mokestiniu poži?riu reikia tiesiogiai taikyti PVM direktyv?. Iš tikr?j?, jei ši direktyva tur?t? b?ti aiškinama taip, kad pripažinus sandor? niekiniu turi b?ti tikslinama pirkimo PVM atskaita, reikia išnagrin?ti klausim?, ar reikšm?s turin?ios šios direktyvos nuostatos taikomos tiesiogiai. Iš ties?, jei tikslinimas neb?t? atliktas, egzistuo?t? pavojus netekti teis?s ? PVM atskait?, nes pardav?jas gr?žino pirk?jui parduoto turto kain? ir jo sumok?t? PVM, nors tas pats pirk?jas toliau tur?jo naudos d?l PVM, kur? pats atskait?.

16 Šiomis aplinkyb?mis *Administrativen sad – Varna* (Varnos administracinis teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalies ir 185 straipsnio 1 dalies nuostatos turi b?ti aiškinamos taip, kad pagal jas reikalaujama patikslinti d?l sandorio atlikt? PVM atskait? taip pat tada, kai, kaip pagrindin?je byloje, ?siteis?jusių teismo sprendimu sandoris, kuriuo remiantis buvo pasinaudota teise ? atskait?, pripažintas niekiniu, o gal atsižvelgiant ? tos direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje pateikt? apibr?žim? tokiais atvejais turi b?ti laikoma, kad tiekimas ne?vyko ir PVM iš pat pradži? netur?jo b?ti apskai?iuotas?

2. Ar PVM direktyvos 185 straipsnio 1 ir 2 dali? nuostatos turi b?ti aiškinamos taip, kad, nesant atskaityto mokes?io patikslinim? teismo sprendimu pripažinus sandor? niekiniu reglamentuojan?ios nacionalin?s teis?s nuostatos, galima atlikti patikslinim? remiantis tiesiogiai [PVM] direktyvos 90 straipsnio 1 dalimi?“

D?l Teisingumo Teismo jurisdikcijos

17 Remiantis suformuluota jurisprudencija Teisingumo Teismas turi jurisdikcij? aiškinti S?jungos teis? tik tiek, kiek tai susij? su jos taikymu naujoje valstyb?je nar?je nuo šios ?stojimo ? S?jung? dienos (2017 m. geguž?s 11 d. Nutarties *Exmitiani*, C?286/16, nepaskelbta Rink., EU:C:2017:368, 12 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

18 Iš to, be kita ko, matyti, kad Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos aiškinti S?jungos direktyv? d?l PVM, jei pagrindin?je byloje nagrin?jamas mokes?io išieškojimo laikotarpis yra iki atitinkamos valstyb?s nar?s ?stojimo ? S?jung? (2017 m. geguž?s 11 d. Nutarties *Exmitiani*, C?286/16, nepaskelbta Rink., EU:C:2017:368, 13 punktas).

19 Iš nutarties d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad *Varna Holidays* ?sigijo viešbu?io pastat? Varonoje 2004 m. gruodžio m?n., taigi iki Bulgarijos Respublikos ?stojimo ? S?jung? 2007 m. sausio 1 d.

20 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal PVM direktyvos 63 straipsn? apmokestinimo momentas ?vyksta ir prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda atlikus preki? tiekim? ar paslaug? teikim? (2013 m. kovo 7 d. Sprendimo *Efir*, C?19/12, nepaskelbtas Rink., EU:C:2013:148, 31 punktas).

21 Todėl, jei pagrindinėje byloje nagrinėjamas nekilnojamojo turto tiekimas reglamentuojamas PVM direktyvoje numatytais nuostatomis, laikoma, kad toks tiekimas įvyko ir PVM reikia apskaičiuoti iki Bulgarijos Respublikos įstojimo į Sąjungą.

22 Dėl PVM direktyvoje numatytos teisės į atskaitą reikia pažymėti, kad ji tiek materialiuoju, tiek laiko aspektais yra tiesiogiai susijusi su prievole apskaičiuoti už prekes ir paslaugas mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM.

23 Iš tiesų apmokestinamąjį asmenį teisė atskaityti iš PVM, kurį sumokėti jie turi prievolą, mokėtiną ar sumokėtą PVM už gautas prekes ir paslaugas yra pagrindinis Sąjungos teisės nustatytos bendros PVM sistemos principas. Kaip ne kartą pažymėjo Teisingumo Teismas, PVM direktyvos 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Konkrečiai kalbant, ši teisė taikoma nedelsiant dėl visų mokesčių, sumokėtų sudarant pirkimo sandorius (2018 m. kovo 21 d. Sprendimo *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 37 ir 39 punktai).

24 Kaip matyti iš PVM direktyvos 167 straipsnio ir 179 straipsnio pirmos pastraipos, teisė į PVM atskaitą iš principo naudojama per tą patį laikotarpį, kuriuo ši teisė atsirado, t. y. tuomet, kai atsiranda prievolė apskaičiuoti mokestį (2018 m. kovo 21 d. Sprendimo *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 44 punktas).

25 Iš to matyti, kad remiantis šio sprendimo 17 ir 18 punktuose priminta jurisprudencija Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos atsakyti į pateiktus klausimus, kiek jie susiję su prievole apskaičiuoti PVM ir teisės į atskaitą įgyvendinimu.

26 Dėl PVM atskaitos tikslinimo primintina, kad PVM direktyvos 184–186 straipsniuose nustatytos sąlygos, kurioms esant gali atsirasti mokesčių administratoriaus teisė reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo atliktų tikslinimą. Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad šiuose straipsniuose numatytas tikslinimo mechanizmas yra PVM direktyvoje nustatytos PVM atskaitos tvarkos dalis. Juo siekiama padidinti atskaitos tikslumą užtikrinant PVM neutralumą (2018 m. vasario 22 d. Sprendimo *T-2*, C-396/16, EU:C:2018:109, 23 punktas).

27 Nors iš tikrųjų tikslinant *de facto* nekeičiama pirminė atskaita, o padidinama arba sumažinama apmokestinamojo asmens vėlesniu mokestiniu laikotarpiu mokėtino PVM suma (šiuo klausimu žr. 2018 m. balandžio 11 d. Sprendimo *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 53 punktą), tikslinimo mechanizmo tikslas – ištaisyti anksčiau atliktą atskaitą.

28 Iš tiesų PVM direktyvos 184 straipsnyje numatyta, kad pirminė pirkimo PVM atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesnė arba mažesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti.

29 Be to, iš kartu aiškinamų PVM direktyvos 184 straipsnio ir 185 straipsnio 1 dalies nuostatų matyti, kad, kai pasikeitus vienam iš veiksnų, kuriuo remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina suma, reikia atlikti tikslinimą, apskaičiuotą patikslintą sumą galutinė atskaitos suma turi būti tokia, kokią apmokestinamasis asmuo būtų turėjęs teisę atskaityti, jei iš pradžių būtų atsižvelgta į šį pasikeitimą (2018 m. vasario 22 d. Sprendimo *T-2*, C-396/16, EU:C:2018:109, 27 punktas).

30 Teisingumo Teismas taip pat yra nusprendęs, jog vien to, kad kuris nors veiksnys egzistuoja po atitinkamos valstybės narės stojimo Sąjungai, jei toks veiksnys yra susijęs su iki stojimo datos buvusiomis aplinkybėmis ir yra jų pasekmė, nepakanka, kad Teisingumo Teismui būtų suteikta jurisdikcija atsakyti į prejudicinius klausimus dėl direktyvos aiškinimo (2011 m. gegužės 11 d. Nutarties *Semerdzhiiev*, C-32/10, nepaskelbta Rink., EU:C:2011:288, 26 punktas).

31 Todėl kadangi pareiga tikslinti yra neatsiejama nuo prievolės apskaičiuoti mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM ir su ja susijusios teisės atskaitą, aplinkybės, kuriomis iš principo galima pagrįsti šių pareigų, atsiradimas po valstybės narės stojimo Sąjungai neleidžia Teisingumo Teismui aiškinti PVM direktyvos, jei nagrinjamos prekės buvo patiektos ar paslaugos buvo suteiktos iki šio stojimo.

32 Darytina išvada, kad Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos atsakyti į *Administrativen sad – Varna* (Varnos administracinis teismas) pateiktus klausimus.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

33 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo nagrinjamoje 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 (šeštoji kolegija) nusprendžia:

Europos Sąjungos Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos atsakyti į *Administrativen sad – Varna* (Varnos administracinis teismas, Bulgarija) pateiktus klausimus.

Parašai.

* Proceso kalba: bulgarų.