

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2018. gada 27. jūnijā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Nekustamā īpašuma piegāde, kas veikta pirms Bulgārijas pievienošanās Eiropas Savienībai – Pārdošanas līguma spēkā neesamība, kas konstatēta pēc pievienošanās – Pienākums koriģēt sākotnējo atskaitījumu – Interpretācija – Tiesas kompetence

Lieta C-364/17

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, kuru iesniegusi *Administrativen sad – Varna* (Varnas Administratīvā tiesa, Bulgārija) ar lūgumu, kas pieņemts 2017. gada 7. jūnijā un kas Tiesā reģistrēts 2017. gada 13. jūnijā tiesvedībā

“Varna Holideis” EOOD

pret

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

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. G. Fernlunds [C. G. Fernlund], tiesneši Ž. K. Bonišo [J. C. Bonichot] (referents) un S. Rodins [S. Rodin],

ģenerālvokāte: J. Kokote [J. Kokott],

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

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *“Varna Holideis” EOOD* vērā – M. Popov, advokat,
- *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* vērā – S. Petkov, pārstāvis,
- Bulgārijas valdības vērā – E. Petranova un T. Mitova, pārstāves,
- Spānijas valdības vērā – S. Jiménez García, pārstāvis,
- Eiropas Komisijas vērā – L. Lozano Palacios, P. Mihaylova un F. Clotuche-Duvieusart, pārstāves,

ģemot vērā pēc ģenerālvokātes uzklausēšanas pieņemto lūgumu izskatīt lietu bez ģenerālvokātes secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par 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. un 185. panta interpretāciju.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp “*Varna Holideis*” EOOD un *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Valsts ieņēmumu aģentības Centrālās administrācijas Varnas direkcijas “Pārskatīšana un prakse nodokļu un sociālās apdrošināšanas jomā” direktors, Bulgārija) par pievienotās vērtības nodokļa (PVN), ko šī sabiedrība ir samaksājusi priekšnodokļa saistībā ar nekustamo īpašuma, kuru paredzēts izmantot kā viesnīcu, iegādi, atskaitījuma korekciju.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 63. pants ir formulēts šādi:

“Nodokļa iekasējamās gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana.”

4 PVN direktīvas 90. pants ir noteikts:

“1. Anulāšanas, 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 Šīs pašas direktīvas 179. pants ir noteikts:

“Nodokļa maksātājs veic atskaitīšanu no kopējās PVN summas, kas jāmaksā par attiecīgo taksācijas periodu, atēmot kopējo PVN summu, par kuru tajā pašā laikposmā saskaņā ar 178. panta noteikumiem radušās un ņemtas atskaitīšanas tiesības.

[..]”

6 Minētās direktīvas 184. pants ir formulēts šādi:

“Sākotnējo atskaitīšanu koriģē, ja atskaitīšana ir lielāka vai mazāka par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības.”

7 Šīs pašas direktīvas 185. pants ir paredzēts:

“1. Koriģēšanu veic jo īpaši, ja pēc PVN atmaksāšanas mainās sastāvdaļas, kas izmantotas, lai noteiktu atskaitāmo summu, piemēram, ja ir anulēti pirkumi vai saņemti cenu samazinājumi.

2. Atk?pjoties no 1. punkta, nekori?? dar?jumus, kas paliek piln?gi vai da??ji neapmaks?ti, vai pien?c?gi pier?d?tos vai apstiprin?tos ?pa?suma izn?cin?šanas, zuduma vai z?dz?bas gad?jumos, k? ar? dar?jumus, kas attiecas uz pre?u izmantošanu, lai sniegtu mazas v?rt?bas d?vanas vai dotu paraugus, k? min?ts 16. pant?.

Tom?r dal?bvalstis var pras?t, lai kori?? dar?jumus, kas paliek piln?gi vai da??ji neapmaks?ti, vai z?dz?bas gad?jumos.”

8 Atbilstoši PVN direkt?vas 186. pantam:

“Dal?bvalstis paredz s?ki izstr?d?tus noteikumus 184. un 185. panta piem?rošanai.”

Bulg?rijas ties?bas

9 *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Likums par pievienot?s v?rt?bas nodokli) (DV Nr. 63, 2006. gada 4. augusts; turpm?k tekst? – “ZDDS”), kas ir sp?k? no 2007. gada 1. janv?ra, 78. pant? ir noteikts:

“1) Gad?jum?, ja main?s nodok?a b?ze, tiek atcelta pieg?de vai main?s pieg?des veids, nodok?a maks?t?jam ir pien?kums kori??t atskait?t? PVN apm?ru.

2) Kori??šana tiek veikta taks?cijas period?, kur? ir radušies 1. punkt? min?tie apst?k?i, ierakstot kreditoru uzskaites re?istr? un nodok?u deklar?cij? par atbilstošo taks?cijas periodu dokumentu 115. panta izpratn? vai jaunu labotu dokumentu 116. panta izpratn?, ar ko tiek veikta kori??šana.”

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

10 *Varna Holideis*, sabiedr?ba ar juridisko adresi Varn? (Bulg?rija), 2004. gada decembr? šaj? paš? pils?t? ieg?d?j?s nekustamo ?pašumu, kuru bija paredz?ts izmantot k? viesn?cu. Ar 2015. gada 12. febru?ra spriedumu (Nr. 201), kas k?uva gal?gs taj? paš? dien?, *Varhoven kasatsionen sad* (Augst?k? kas?cijas tiesa, Bulg?rija) atzina š? nekustam? ?pašu p?rdošanu par sp?k? neesošu. L?dz ar to š? tiesa uzdeva *Varna Holideis* atgriezt atpaka? šo nekustamo ?pašumu p?rdev?jam un p?rdev?jam uzdeva atmaks?t p?rdošanas cenu.

11 Lai izpild?tu šo spriedumu, p?rdev?js nos?t?ja kred?tnotas *Varna Holideis*. *Varna Holideis* nor?d?ja, ka t? š?s notas noraida, un *Administrativen sad* – *Varna* (Varnas Administrat?v? tiesa, Bulg?rija) l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu pie?emšanas datum?, 2017. gada 7. j?nij?, t? v?l nebija l?gusi sv?trot attiec?go nekustamo ?pašumu no zemesgr?matas.

12 ?emot v?r? *Varhoven kasatsionen sad* (Augst?k? kas?cijas tiesa) 2015. gada 12. febru?ra spriedumu (Nr. 201), *Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite Varna* (Valsts ie??mumu a?ent?ras Varnas teritori?l? direkcija, Bulg?rija) izdeva pazi?ojumu par piedzi?u attiec?b? uz 2015. gada febru?ri, lai kori??tu PVN, kuru atskait?jusi *Varna Holideis* sakar? ar PVN, kas j?maks? sakar? ar š? nekustam? ?pašuma ieg?di 2004. gad?. Šis pazi?ojums par piedzi?u tika apstiprin?ts ar Valsts ie??mumu a?ent?ras Centr?l?s administr?cijas Varnas direkcijas “P?rs?dz?šana un prakse nodok?u un soci?l?s apdrošin?šanas jom?” direktora l?mumu. No š? l?muma izriet?ja – lai gan, protams, PVN kori??šana p?c dar?juma sp?k? neesam?bas konstat?šanas nav gad?jums, kas ir tieši paredz?ts Bulg?rijas ties?b?s, šaj?s ties?bu norm?s ir regul?ti noregul?juma gad?jumi, kas var tikt p?c analo?ijas piem?roti saska?? ar nodok?u neitralit?tes principu.

13 Sav? pras?b? iesniedz?jties? *Varna Holideis* apstr?d?ja pien?kumu kori??t attiec?go PVN.

T? uzskata, ka Bulg?rijas ties?b?s ir paredz?ta PVN kori??šana noregul?juma gad?jumos, bet nevis atcelšanas gad?jumos. Pirmais no šiem j?dzieniem atbilstot situ?cijai, kur? kreditors ar atpaka?ejošu sp?ku atce? pieg?di, ta?u otrais attiecas uz situ?cij?m, kur?s dar?jumiem nekad nevar?ja b?t tiesisku seku jau no paša s?kuma. Ta?u Bulg?rijas nodok?u ties?b?s šis p?d?jais min?tais gad?jums neesot regul?ts.

14 Šaj? sakar? iesniedz?jtiesa nor?da, ka ar tiesas nol?mumu konstat?t? dar?juma sp?k? neesam?ba varot tikt kvalific?ta par apst?k?u rašanos, kuri tiek ?emti v?r?, lai noteiktu atskait?jumu apm?ru PVN direkt?vas 185. panta noz?m?. Tom?r š? tiesa uzskata, ka dar?juma sp?k? neesam?ba ar? varot noz?m?t, ka nav notikusi pieg?de PVN direkt?vas noz?m? un ka l?dz ar to PVN nekad nav bijis j?maks?. Š?d? gad?jum? b?tu nevis j?veic kori??šana, bet gan j?atsaka ties?bas uz PVN atskait?šanu.

15 T? k? nav š?das tiešas ties?bu normas Bulg?rijas ties?b?s, b?tu bijusi tieši j?piem?ro PVN direkt?va, lai b?tu sekas p?rdošanas sp?k? neesam?bai no nodok?u skatpunkta. Proti, gad?jum?, ja š? direkt?va b?tu j?interpret? t?d?j?di, ka dar?juma sp?k? neesam?ba ietver priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanas kori??šanu, b?tu j?izv?rt?, vai š?s direkt?vas atbilstoš?s ties?bu normas ir tieši piem?rojamas. Proti, ja kori??šana netiktu veikta, rastos risks zaud?t PVN samaksu, jo p?rdev?js ir atmaks?jis pirc?jam p?rdot? ?pašuma cenu, k? ar? PVN, kuru šis p?rdev?js ir samaks?jis, lai gan šis p?rdev?js var?ja saglab?t no PVN, kuru tas pats atskait?jis, g?to labumu.

16 Šaj? kontekst? *Administrativen sad – Varna* (Varnas Administrat?v? tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai PVN direkt?vas 90. panta 1. punkts un 185. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka ir j?kori?? PVN, kas atskait?ts saist?b? ar t?du pieg?di k? pamatliet? apl?kot?, kas veikta saska?? ar dar?jumu, kurš ar tiesas nol?mumu, kas ieguvis *res judicata* sp?ku, ir pasludin?ts par sp?k? neesošu, vai ar?, ?emot v?r? š?s direkt?vas 14. panta 1. formul?jumu, ir j?uzskata, ka attiec?g? pieg?de nav notikusi un l?dz ar to PVN nav k?uvis iekas?jams?

2) Vai PVN direkt?vas 185. panta 1. un 2. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tad, ja nepast?v valsts tiesiskais regul?jums, kur? paredz?ta t?da nodok?a kori??šana, kas atskait?ts saist?b? ar dar?jumu, kura sp?k? neesam?ba ir konstat?ta ar tiesas nol?mumu, šo kori??šanu var veikt tieši, pamatojoties uz [PVN] direkt?vas 90. panta 1. punktu?”

Par Tiesas kompetenci

17 Saska?? ar past?v?go judikat?ru Tiesai ir kompetence interpret?t Savien?bas ties?bas attiec?b? uz to piem?rošanu jaunaj? dal?bvalst? tikai no t?s pievienošan?s datuma Savien?bai (r?kojums, 2017. gada 11. maijs, *Exmitiani*, C?286/16, nav public?ts, EU:C:2017:368, 12. punkts).

18 No t? izriet tostarp, ka Tiesas kompetenc? neietilpst Savien?bas direkt?vu par PVN interpret?šana, ja pamatliet? apl?kotais attiec?gais nodok?u iekas?šanas periods ir pirms attiec?g?s dal?bvalsts pievienošan?s (r?kojums, 2017. gada 11. maijs, *Exmitiani*, C?286/16, nav public?ts, EU:C:2017:368, 13. punkts).

19 Iesniedz?jtiesa uzskata, ka 2004. gada decembr?, t?tad pirms Bulg?rijas Republikas pievienošan?s Savien?bai 2007. gada 1. janv?r?, *Varna Holideis* ieg?d?j?s nekustamo ?pašumu izmantošanai par viesn?cu Varn?.

20 Šaj? sakar? ir j?atg?dina, ka saska?? ar PVN direkt?vas 63. pantu nodok?a iekas?jam?bas gad?jums iest?jas un nodoklis k??st iekas?jams tad, kad faktiski ir veikta pre?u pieg?de vai

pakalpojumu sniegšana (spriedums, 2013. gada 7. marts, *Efir*, C-19/12, nav publicēts, EU:C:2013:148, 31. punkts).

21 Tātad, pieņemot, ka pamatlietā aplūkoto nekustamo pašuma piegādi būtu regulējuši tādā noteikumā, kādi paredzti PVN direktīvā, šā piegāde ir notikusi un PVN ir kļuvis iekasjams pirms Bulgārijas Republikas pievienošanās Savienībai.

22 Runājot par PVN direktīvā paredzētajām tiesībām veikt atskaitēšanu, tās gan materiāltiesiskā, gan temporālā ziņā ir tieši saistītas ar PVN, kas priekšnodokļa maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, iekasjamābu.

23 Proti, nodokļu maksātāju tiesības no maksājama PVN atskaitīt PVN, kas ir jāmaksā vai kas jau iepriekš kā priekšnodoklis ir samaksāts par iegādētajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, ir ar Savienības tiesību aktiem izveidotās kopējās PVN sistēmas pamatprincips. Kā Tiesa vairākkārt ir uzsvērusi, PVN direktīvas 167. un nākamajos pantos paredzētās tiesības uz nodokļa atskaitēšanu ir neatņemama PVN mehānisma sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Konkrēti, šīs tiesības ir jāstenojamas nekavējoties attiecībā uz visiem nodokļiem, kas piemēroti darījumiem, kuri saistīti ar izmaksām (spriedums, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 37. un 39. punkts).

24 Saskaņā ar PVN direktīvas 167. pantu un 179. panta pirmo daļu PVN atskaitēšanas tiesības principā tiek īstenotas tajā pašā laikposmā, kurā tās ir radušās, proti, brīdā, kad nodoklis ir kļuvis iekasjams (spriedums, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 44. punkts).

25 No tā izriet, ka saskaņā ar iepriekš 17. un 18. punktā atgādināto judikatūru Tiesai nav kompetences atbildēt uz uzdotajiem jautājumiem, jo tie attiecas uz PVN iekasjamābu un tiesībām veikt atskaitēšanu.

26 Saistībā ar PVN atskaitējumu koriģēšanu PVN direktīvas 184.–186. pantā ir paredzēti nosacījumi, atbilstoši kuriem nodokļu iestāde var pieprasīt, lai nodokļu maksātājs veiktu koriģēšanu. No Tiesas judikatūras izriet, ka šajos pantos paredzētais koriģēšanas mehānisms ir neatņemama ar PVN direktīvu noteiktās PVN atskaitēšanas sistēmas sastāvdaļa. Tā ir paredzēta, lai palielinātu atskaitējumu precizitāti tādā veidā, lai nodrošinātu PVN neitralitāti (spriedums, 2018. gada 22. februāris, *T-2*, C-396/16, EU:C:2018:109, 23. punkts).

27 Lai gan, protams, koriģēšana *de facto* nevar grozīt sēkotnāji veikto atskaitējumu, bet gan ietver PVN, kas nodokļu maksātājam ir jāmaksā vāļkā taksācijas periodā, summas palielināšanu vai samazināšanu (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2018. gada 11. aprīlis, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 53. punkts), tomēr koriģēšanas mehānisms ir paredzēts, lai labotu pagātnē veiktos atskaitējumus.

28 Saskaņā ar PVN direktīvas 184. pantu PVN sēkotnāji atskaitēšana saistībā ar samaksāto priekšnodokli ir jākoriģē, ja atskaitēšana ir lielāka vai mazāka par to, uz kļu nodokļa maksātājam bijušas tiesības.

29 Turklāt no PVN direktīvas 184. panta un 185. panta 1. punkta, lasot tos kopsakarā, izriet – ja tādā, ka ir mainījušies fakti, kas sēkotnāji ģēmti vāļrā, nosakot atskaitējumu summu, ir jāveic koriģēšana, ar šīs koriģēšanas apmāra aprēķinu ir jāpanāk, lai noslāgumā iegāto atskaitējumu apmārs atbilstu tam, uz kļu nodokļu maksātājam būtu tiesības, ja šīs izmaiņas būtu ģēmtas vāļrā jau sēkumā (spriedums, 2018. gada 22. februāris, *T-2*, C-396/16, EU:C:2018:109, 27. punkts).

30 Turklīt Tiesa jau ir nospriedusi, ka vienīgi tas, ka pastāv kāds elements, kas ir vērīgs par attiecīgās dalībvalsts pievienošanos Savienībai datumu un kas attiecas uz apstākšiem pirms šā datuma, un kas ir tā sekas, nav pietiekami, lai Tiesai būtu kompetence atbildēt uz prejudiciālajiem jautājumiem, kas attiecas uz direktīvas interpretāciju (rīkojums, 2011. gada 11. maijs, *Semerdzhiyev*, C-32/10, nav publicēts, EU:C:2011:288, 26. punkts).

31 Tātad, tā kā pienākums veikt koriģēšanu ir nesaraujami saistīts ar PVN, kas ir jāmaksā vai ir samaksāts priekšnodoklī, iekasājamā un tiesbūm uz atskaitēšanu, kas no tā izriet, tas, ka pēc dalībvalsts pievienošanos Savienībai parādās apstākši, kuri principā var būt par pamatu šādam pienākumam, neapņauj Tiesai interpretēt PVN direktīvu, ja attiecīgo preču vai pakalpojumu piegāde ir notikusi pirms šīs pievienošanos.

32 No tā izriet, ka Tiesas kompetencē nav atbildēt uz *Administrativen sad – Varna* (Varnas Administratīvā tiesa) uzdotajiem jautājumiem.

Par tiesāšanas izdevumiem

33 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (sestā palāta) nospriež:

Atbildes sniegšana uz *Administrativen sad – Varna* (Varnas Administratīvā tiesa, Bulgārija) uzdotajiem jautājumiem nav Eiropas Savienības Tiesas kompetencē.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – bulgāru.