



## Teismo praktikos rinkinys

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 pirminę atskaitą – Išaiškinimas – Teisingumo Teismo jurisdikcija“

Byloje C-364/17

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

**„Varna Holideis“ EOOD**

prieš

**Direktor na Direksia „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,

generalinė advokatė J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- „Varna Holideis“ EOOD, atstovaujamos advokato M. Popov,
- Direktor na Direksia „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,

\* Proceso kalba: bulgarų.

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

### Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 90 ir 185 straipsnių išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant „*Varna Holideis*“ EOOD ir Direktor na Direktsia „*Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika*“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Varnos skundų, mokesčių ir socialinio draudimo praktikos direktijos prie Nacionalinės pajamų agentūros Centrinės valdybos direktorius, Bulgarija) ginčą dėl pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atskaitos patikslinimo; šį mokesčių bendrovė sumokėjo įsigijusi viešbučio pastatą.

### Teisinis pagrindas

#### *Sąjungos teisė*

- 3 PVM direktyvos 63 straipsnis suformuluotas taip:

„Apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.“

- 4 PVM direktyvos 90 straipsnyje nustatyta:

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

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

- 5 Šios direktyvos 179 straipsnyje numatyta:

„Apmokestinamasis asmuo teisę į PVM atskaitą įgyvendina taip – iš visos PVM sumos, mokėtinos per atitinkamą mokesčių laikotarpį, atima visą PVM sumą, į kurios atskaitą per tą patį laikotarpį jis įgijo teisę ir ja naudojasi pagal 178 straipsnį.

<...>“

- 6 Šios direktyvos 184 straipsnis suformuluotas taip:

„Pirminė atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesnė arba mažesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti.“

- 7 Tos pačios direktyvos 185 straipsnyje numatyta:

„1. Visų pirma atskaita tikslinama, kai pateikus PVM deklaraciją pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma, pavyzdžiui, nutraukiami pirkimo sandoriai ar suteikiamos kainų nuolaidos.

2. Nukrypstant nuo 1 dalies, atskaita netikslinama, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti arba kai deramai įrodoma ir patvirtinama, kad turtas yra sunaikintas, prarastas ar pavogtas, arba kai prekės yra tiekiamos kaip mažavertės dovanos ar pavyzdžiai, kaip nurodyta 16 straipsnyje.

Tačiau valstybės narės gali reikalauti atskaitą patikslinti tais atvejais, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti, arba įvykus 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 atskaitytą 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 tą pačią 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 jų 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 direksia na Natsionalnata agentsia za prihodite Varna* (Nacionalinės pajamų agentūros Varnos teritorinė direkcija, Bulgarija) surašė 2015 m. vasario mėn. mokestinio patikrinimo aktą, kuriuo patikslino *Varna Holideis* PVM, atskaitytą 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 sandorį niekiniu iš tikrųjų nėra aiškiai numatytas Bulgarijos teisėje, nepažeidžiant mokesčių neutralumo principo pagal analogiją gali būti taikomos nutraukimą reglamentuojančios Bulgarijos teisės aktų nuostatos.

13 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui pateiktame skunde *Varna Holideis* ginčija jai nustatytą pareigą patikslinti nagrinėjamą PVM. Ji teigia, kad Bulgarijos teisės aktuose PVM tikslinimas numatytas nutraukimo, o ne anuliavimo atveju. Pirma sąvoka 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 nereglamentuotas.

- 14 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas šiuo klausimu pažymi, kad sandorio pripažinimas niekiniu teismo sprendimu gali būti laikomas aplinkybių, į kurias atsižvelgta nustatant atskaitos dydį, pasikeitimu, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 185 straipsnį. Vis dėlto šis teismas mano, kad sandorio pripažinimas niekiniu taip pat gali reikšti, jog tiekimo, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvą, nebuvo, todėl PVM niekada nebuvo mokėtinas. Tokiu atveju reikia ne atlikti tikslinimą, o nesuteikti teisės į PVM atskaitą.
- 15 Kadangi aiškios Bulgarijos teisės aktų nuostatos nėra, norint nustatyti pardavimo pripažinimo niekiniu pasekmes mokestiniu požiūriu reikia tiesiogiai taikyti PVM direktyvą. Iš tikrųjų, jei ši direktyva turėtų būti aiškinama taip, kad pripažinus sandorį niekiniu turi būti tikslinama pirkimo PVM atskaita, reikia išnagrinėti klausimą, ar reikšmės turinčios šios direktyvos nuostatos taikomos tiesiogiai. Iš tiesų, jei tikslinimas nebūtų atliktas, egzistuočių pavojus netekti teisės į PVM atskaitą, nes pardavėjas grąžino pirkėjui parduoto turto kainą ir jo sumokėtą PVM, nors tas pats pirkėjas toliau turėjo naudoti PVM, kurį pats atskaitė.
- 16 Šiomis aplinkybėmis *Administrativen sad – Varna* (Varnos administracinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

- „1. Ar PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalies ir 185 straipsnio 1 dalies nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad pagal jas reikalaujama patikslinti dėl sandorio atliktą PVM atskaitą taip pat tada, kai, kaip pagrindinėje byloje, įsisteijusiu teismo sprendimu sandoris, kuriuo remiantis buvo pasinaudota teise į atskaitą, pripažintas niekiniu, o gal atsižvelgiant į tos direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje pateiktą apibrėžimą tokiems atvejais turi būti laikoma, kad tiekimas neįvyko ir PVM iš pat pradžių neturėjo būti apskaičiuotas?
2. Ar PVM direktyvos 185 straipsnio 1 ir 2 dalių nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad, nesant atskaityto mokesčio patikslinimą teismo sprendimu pripažinus sandorį niekiniu reglamentuojančios nacionalinės teisės nuostatos, galima atlikti patikslinimą remiantis tiesiogiai [PVM] direktyvos 90 straipsnio 1 dalimi?“

### Dėl Teisingumo Teismo jurisdikcijos

- 17 Remiantis suformuluota jurisprudencija Teisingumo Teismas turi jurisdikciją aiškinti Sąjungos teisę tiek, kiek tai susiję su jos taikymu naujoje valstybėje narėje nuo šios įstojimo į Sąjungą dienos (2017 m. gegužės 11 d. Nutarties *Exmitiani*, C-286/16, nepaskelbta Rink., EU:C:2017:368, 12 punktą ir nurodyta jurisprudencija).
- 18 Iš to, be kita ko, matyti, kad Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos aiškinti Sąjungos direktyvų dėl PVM, jei pagrindinėje byloje nagrinėjamas mokesčių išieškojimo laikotarpis yra iki atitinkamos valstybės narės įstojimo į Sąjungą (2017 m. gegužės 11 d. Nutarties *Exmitiani*, C-286/16, nepaskelbta Rink., EU:C:2017:368, 13 punktą).
- 19 Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad *Varna Holidays* įsigijo viešbučio pastatą Varne 2004 m. gruodžio mėn., taigi iki Bulgarijos Respublikos įstojimo į Sąjungą 2007 m. sausio 1 d.
- 20 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal PVM direktyvos 63 straipsnį apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą (2013 m. kovo 7 d. Sprendimo *Efir*, C-19/12, nepaskelbtas Rink., EU:C:2013:148, 31 punktą).

- 21 Todėl, jei pagrindinėje byloje nagrinėjamas nekilnojamojo turto tiekimas reglamentuojamas PVM direktyvoje numatytomis nuostatomis, laikoma, kad toks tiekimas įvyko ir PVM reikėjo 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 apmokestinamųjų asmenų teisė atskaityti iš PVM, kuri sumokėti jie turi prievolę, 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, teise į PVM atskaitą iš principo naudojama per tą patį laikotarpį, kuriuo ši teisė atsirado, t. y. tuomet, kai atsiranda prievolė apskaičiuoti mokesťį (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 mokesčiniu 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 veiksnių, kuriuo remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina suma, reikia atlikti tikslinimą, apskaičiavus 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 įstojimo į Sąjungą, jei toks veiksnys yra susijęs su iki įstojimo 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 į atskaitą, aplinkybių, kuriomis iš principo galima pagrįsti šią pareigą, atsiradimas po valstybės narės įstojimo į Sąjungą neleidžia Teisingumo Teismui aiškinti PVM direktyvos, jei nagrinėjamos prekės buvo pateiktos ar paslaugos buvo suteiktos iki šio įstojimo.
- 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 pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (šeštoji kolegija) nusprendžia:

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

Parašai.