



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2018. gada 27. jūnijā *

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

“Varna Holideis” EOOD

pret

Direktor na Direksia “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*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

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

* Tiesvedības valoda – bulgāru.

ņemot vērā pēc ģenerālvokātes uzklaušanās pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokātes secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu 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 lūgums 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 aģentūras Centrālās administrācijas Varnas direkcijas “Pārsūdzēšana un prakse nodokļu un sociālās apdrošināšanas jomā” direktors, Bulgārija) par pievienotās vērtības nodokļa (PVN), ko šī sabiedrība ir samaksājusi priekšnodoklī saistībā ar nekustamā īpašuma, kuru paredzēts izmantot kā viesnīcu, iegādi, atskaitījuma korekciju.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 PVN direktīvas 63. pants ir formulēts šādi:

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

- 4 PVN direktīvas 90. pantā ir noteikts:

“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 Šīs pašas direktīvas 179. pantā ir noteikts:

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

[..]”

- 6 Minētās direktīvas 184. pants ir formulēts šādi:

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

- 7 Šīs pašas direktīvas 185. pantā ir paredzēts:

“1. Korigēšanu 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. Atkāpjoties no 1. punkta, nekoriģē darījumus, kas paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, vai pienācīgi pierādītos vai apstiprinātos īpašuma iznīcināšanas, zuduma vai zādzības gadījumos, kā arī darījumus, kas attiecas uz preču izmantošanu, lai sniegtu mazas vērtības dāvanas vai dotu paraugus, kā minēts 16. pantā.

Tomēr dalībvalstis var prasīt, lai koriģē darījumus, kas paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, vai zādzības gadījumos.”

8 Atbilstoši PVN direktīvas 186. pantam:

“Dalībvalstis paredz sīki izstrādātus noteikumus 184. un 185. panta piemērošanai.”

Bulgārijas tiesības

9 *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Likums par pievienotās vērtības nodokli) (DV Nr. 63, 2006. gada 4. augusts; turpmāk tekstā – “ZDDS”), kas ir spēkā no 2007. gada 1. janvāra, 78. pantā ir noteikts:

“1) Gadījumā, ja mainās nodokļa bāze, tiek atcelta piegāde vai mainās piegādes veids, nodokļa maksātājam ir pienākums koriģēt atskaitītā PVN apmēru.

2) Koriģēšana tiek veikta taksācijas periodā, kurā ir radušies 1. punktā minētie apstākļi, ierakstot kreditoru uzskaites reģistrā un nodokļu deklarācijā par atbilstošo taksācijas periodu dokumentu 115. panta izpratnē vai jaunu labotu dokumentu 116. panta izpratnē, ar ko tiek veikta koriģēšana.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

10 *Varna Holideis*, sabiedrība ar juridisko adresi Varnā (Bulgārija), 2004. gada decembrī šajā pašā pilsētā iegādājās nekustamo īpašumu, kuru bija paredzēts izmantot kā viesnīcu. Ar 2015. gada 12. februāra spriedumu (Nr. 201), kas kļuva galīgs tajā pašā dienā, *Varhoven kasatsionen sad* (Augstākā kasācijas tiesa, Bulgārija) atzina šī nekustamā īpašu pārdošanu par spēkā neesošu. Līdz ar to šī tiesa uzdeva *Varna Holideis* atgriezt atpakaļ šo nekustamo īpašumu pārdevējam un pārdevējam uzdeva atmaksāt pārdošanas cenu.

11 Lai izpildītu šo spriedumu, pārdevējs nosūtīja kreditnotas *Varna Holideis*. *Varna Holideis* norādīja, ka tā šīs notas noraida, un *Administrativen sad – Varna* (Varnas Administratīvā tiesa, Bulgārija) lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemšanas datumā, 2017. gada 7. jūnijā, tā vēl nebija lūgusi svītrot attiecīgo nekustamo īpašumu no zemesgrāmatas.

12 Ņemot vērā *Varhoven kasatsionen sad* (Augstākā kasācijas tiesa) 2015. gada 12. februāra spriedumu (Nr. 201), *Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite Varna* (Valsts ieņēmumu aģentūras Varnas teritoriālā direkcija, Bulgārija) izdeva paziņojumu par piedziņu attiecībā uz 2015. gada februāri, lai koriģētu PVN, kuru atskaitījusi *Varna Holideis* sakarā ar PVN, kas jāmaksā sakarā ar šī nekustamā īpašuma iegādi 2004. gadā. Šis paziņojums par piedziņu tika apstiprināts ar Valsts ieņēmumu aģentūras Centrālās administrācijas Varnas direkcijas “Pārsūdzēšana un prakse nodokļu un sociālās apdrošināšanas jomā” direktora lēmumu. No šī lēmuma izrietēja – lai gan, protams, PVN koriģēšana pēc darījuma spēkā neesamības konstatēšanas nav gadījums, kas ir tieši paredzēts Bulgārijas tiesībās, šajās tiesību normās ir regulēti neregulējuma gadījumi, kas var tikt pēc analogijas piemēroti saskaņā ar nodokļu neitralitātes principu.

- 13 Savā prasībā iesniedzējtiesā *Varna Holideis* apstrīdēja pienākumu koriģēt attiecīgo PVN. Tā uzskata, ka Bulgārijas tiesībās ir paredzēta PVN koriģēšana noregulējuma gadījumos, bet nevis atcelšanas gadījumos. Pirmais no šiem jēdzieniem atbilstot situācijai, kurā kreditors ar atpakaļejošu spēku atceļ piegādi, taču otrs attiecas uz situācijām, kurās darījumiem nekad nevarēja būt tiesisku seku jau no paša sākuma. Taču Bulgārijas nodokļu tiesībās šis pēdējais minētais gadījums neesot regulēts.
- 14 Šajā sakarā iesniedzējtiesa norāda, ka ar tiesas nolēmumu konstatētā darījuma spēkā neesamība varot tikt kvalificēta par apstākļu rašanos, kuri tiek ņemti vērā, lai noteiktu atskaitījumu apmēru PVN direktīvas 185. panta nozīmē. Tomēr šī tiesa uzskata, ka darījuma spēkā neesamība arī varot nozīmēt, ka nav notikusi piegāde PVN direktīvas nozīmē un ka līdz ar to PVN nekad nav bijis jāmaksā. Šādā gadījumā būtu nevis jāveic koriģēšana, bet gan jāatsaka tiesības uz PVN atskaitīšanu.
- 15 Tā kā nav šādas tiešas tiesību normas Bulgārijas tiesībās, būtu bijusi tieši jāpiemēro PVN direktīva, lai būtu sekas pārdošanas spēkā neesamībai no nodokļu skatpunkta. Proti, gadījumā, ja šī direktīva būtu jāinterpretē tādējādi, ka darījuma spēkā neesamība ietver priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanas koriģēšanu, būtu jāizvērtē, vai šīs direktīvas atbilstošās tiesību normas ir tieši piemērojamas. Proti, ja koriģēšana netiktu veikta, rastos risks zaudēt PVN samaksu, jo pārdevējs ir atmaksājis pircējam pārdotā īpašuma cenu, kā arī PVN, kuru šis pārdevējs ir samaksājis, lai gan šis pārdevējs varēja saglabāt no PVN, kuru tas pats atskaitījis, gūto labumu.
- 16 Šajā kontekstā *Administrativen sad – Varna* (Varnas Administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai PVN direktīvas 90. panta 1. punkts un 185. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ir jākoriģē PVN, kas atskaitīts saistībā ar tādu piegādi kā pamatlietā aplūkotā, kas veikta saskaņā ar darījumu, kurš ar tiesas nolēmumu, kas ieguvis *res judicata* spēku, ir pasludināts par spēkā neesošu, vai arī, ņemot vērā šīs direktīvas 14. panta 1. punktu, ir jāuzskata, ka attiecīgā piegāde nav notikusi un līdz ar to PVN nav kļuvis iekasējams?
- 2) Vai PVN direktīvas 185. panta 1. un 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tad, ja nepastāv valsts tiesiskais regulējums, kurā paredzēta tāda nodokļa koriģēšana, kas atskaitīts saistībā ar darījumu, kura spēkā neesamība ir konstatēta ar tiesas nolēmumu, šo koriģēšanu var veikt tieši, pamatojoties uz [PVN] direktīvas 90. panta 1. punktu?”

Par Tiesas kompetenci

- 17 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Tiesai ir kompetence interpretēt Savienības tiesības attiecībā uz to piemērošanu jaunajā dalībvalstī tikai no tās pievienošanās datuma Savienībai (rikojums, 2017. gada 11. maijs, *Exmitiani*, C-286/16, nav publicēts, EU:C:2017:368, 12. punkts).
- 18 No tā izriet tostarp, ka Tiesas kompetencē neietilpst Savienības direktīvu par PVN interpretēšana, ja pamatlietā aplūkotais attiecīgais nodokļu iekasēšanas periods ir pirms attiecīgās dalībvalsts pievienošanās (rikojums, 2017. gada 11. maijs, *Exmitiani*, C-286/16, nav publicēts, EU:C:2017:368, 13. punkts).
- 19 Iesniedzējtiesa uzskata, ka 2004. gada decembrī, tātad pirms Bulgārijas Republikas pievienošanās Savienībai 2007. gada 1. janvārī, *Varna Holideis* iegādājās nekustamo īpašumu izmantošanai par viesnīcu Varnā.
- 20 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka saskaņā ar PVN direktīvas 63. pantu nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde 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 aplūkotā nekustamā īpašuma piegādi būtu regulējuši tādi noteikumi, kādi paredzēti PVN direktīvā, šī piegāde ir notikusi un PVN ir kļuvis iekasējams pirms Bulgārijas Republikas pievienošanās Savienībai.
- 22 Runājot par PVN direktīvā paredzētajām tiesībām veikt atskaitīšanu, tās gan materiāltiesiskā, gan temporālā ziņā ir tieši saistītas ar PVN, kas priekšnodokli maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, iekasējamību.
- 23 Proti, nodokļu maksātāju tiesības no maksājamā PVN atskaitīt PVN, kas ir jāmaksā vai kas jau iepriekš kā priekšnodoklis ir samaksāts par iegādātajām 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 atskaitīšanu ir neatņemama PVN mehānisma sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Konkrēti, šīs tiesības ir īstenojamas 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 atskaitīšanas tiesības principā tiek īstenotas tajā pašā laikposmā, kurā tās ir radušās, proti, brīdī, kad nodoklis ir kļuvis iekasējams (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 iekasējamību un tiesībām veikt atskaitīšanu.
- 26 Saistībā ar PVN atskaitījumu 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 atskaitīšanas sistēmas sastāvdaļa. Tā ir paredzēta, lai palielinātu atskaitījumu 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 sākotnēji veikto atskaitījumu, bet gan ietver PVN, kas nodokļu maksātājam ir jāmaksā vēlākā taksācijas periodā, summas palielināšanu vai samazināšanu (šajā nozīmē 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 atskaitījumus.
- 28 Saskaņā ar PVN direktīvas 184. pantu PVN sākotnējā atskaitīšana saistībā ar samaksāto priekšnodokli ir jākoriģē, ja atskaitīšana ir lielāka vai mazāka par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības.
- 29 Turklāt no PVN direktīvas 184. panta un 185. panta 1. punkta, lasot tos kopsakarā, izriet – ja tādēļ, ka ir mainījušies fakti, kas sākotnēji ņemti vērā, nosakot atskaitījumu summu, ir jāveic koriģēšana, ar šīs koriģēšanas apmēra aprēķinu ir jāpanāk, lai noslēgumā iegūto atskaitījumu apmērs atbilstu tam, uz kādu nodokļu maksātājam būtu tiesības, ja šīs izmaiņas būtu ņemtas vērā jau sākumā (spriedums, 2018. gada 22. februāris, *T-2*, C-396/16, EU:C:2018:109, 27. punkts).
- 30 Turklāt Tiesa jau ir nospriedusi, ka vienīgi tas, ka pastāv kāds elements, kas ir vēlāks par attiecīgās dalībvalsts pievienošanās Savienībai datumu un kas attiecas uz apstākļiem pirms šī 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, *Semerdzhiiev*, 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 priekšnodokli, iekasējamību un tiesībām uz atskaitīšanu, kas no tā izriet, tas, ka pēc dalībvalsts pievienošanās Savienībai parādās apstākļi, kuri principā var būt par pamatu šādam pienākumam, neļauj Tiesai interpretēt PVN direktīvu, ja attiecīgo preču vai pakalpojumu piegāde ir notikusi pirms šīs pievienošanās.
- 32 No tā izriet, ka Tiesas kompetencē nav atbildēt uz *Administrativen sad – Varna* (Varnas Administratīvā tiesa) uzdotajiem jautājumiem.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 33 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:

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

[Paraksti]