

Downloaded via the EU tax law app / web

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2012. gada 4. oktobrī (*)

Nodokļi – PVN – Direktīva 2006/112/EK – Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu – Koriģēšana –
Preču zīmējuma

Lieta C-550/11

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Administrativen sad – Varna* (Bulgārija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2011. gada 24. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2011. gada 2. novembrī, tiesvedībā

PIGI – Pavleta Dimova ET

pret

Direktor na Direktsia “Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite.

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs J. Malenovskis [*J. Malenovský*], tiesneši R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*] (referente) un E. Juhāss [*E. Juhász*],

ģenerālvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],

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

ģemotvērīgā rakstveida procesā,

ģemotvērīgā apsvērumā, ko sniedza:

- *Direktor na Direktsia “Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* vārdā – S. Zlateva, pārstāve,
- Bulgārijas valdības vārdā – T. Ivanov un Y. Atanasov, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – L. Lozano Palacios un D. Roussanov, pārstāvji,

ģemotvērīgā pāc ģenerālvokātes uzklaušāšanas pieņemto lūgumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Direktīva”) 185. pantu.

2 Šis līgums tika iesniegts tiesvedībā starp *PIGI – Pavleta Dimova ET* (turpmāk tekstā – “*PIGI*”

) un *Direktor na Direksia "Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto"* – Varna pri *Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Valsts ieņēmumu dienesta Centrālās administrācijas Varnas pilsētas direkcijas "Pārskatīšanas un izpildes pārvalde" direktors; turpmāk tekstā – "Direktor") jautājumā par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – "PVN") atskaitījuma koriģēšanu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Direktīvas 1. panta 2. punkta otrajā daļē ir noteikts:

"Par katru darījumu PVN, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenām pēc attiecīgajām precēm vai pakalpojumiem piemērojamas likmes, uzliek pēc tam, kad atskaitīts dažādam izmaksu sastāvdaļām tieši piemērotais PVN."

4 Saskaņā ar Direktīvas 168. pantu:

"Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..]."

5 Direktīvas 184. pants ir paredzēts, ka saskaņā ar koriģēšanu koriģē, ja atskaitīšana ir lielāka vai mazāka par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības.

6 Direktīvas 185. pants ir noteikts:

"1. Koriģēšanu veic jo īpaši, ja pēc PVN atmaksāšanas mainās sastāvdaļas, kas izmantotas, lai noteiktu atskaitīamo 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 pašuma iznīcināšanas, zuduma vai zādzības gadījumos, kā arī darījumus, kas attiecas uz preču izmantošanu, lai sniegtu mazas vērtības dāvanas vai dotu paraugus [..].

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

7 Direktīvas 186. pants ir noteikts, ka dalībvalstis paredz sīki izstrādātus noteikumus Direktīvas 184. un 185. panta piemērošanai.

Bulgārijas tiesības

8 Bulgārijas Republika Direktīvu ir transponējusi ar likumu "Par pievienotās vērtības nodokli" (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, 2006. gada 4. augusta DV Nr. 63: turpmāk tekstā – "ZDDS"), kurš ir spēkā no 2007. gada 1. janvāra.

9 Tiesības uz PVN atskaitījuma koriģēšanu it īpaši ir regulētas ZDDS 79. pantā, kurā ir paredzēts:

[..]

3. Nodokļu maksātājs, kas pilnīgi vai daļēji atskaitījis PVN priekšnodokli par tās izgatavotām, iegādātām vai importētām precēm, aprēķina un maksā nodokli atskaitītā PVN priekšnodokļa apmērā, ja preces ir iznīcinātas, ir konstatēti iztrūkumi, preces ir izbrīvētas vai ar tās mainītas to izmantošanas mērķis tās, ka vairs nav pamatotu tiesību atskaitīt PVN priekšnodokli.

4. [..] koriģēšanu mutiski veic taksācijas periodā, kurā radušies attiecīgie apstākļi, turklāt par koriģēšanu sagatavo protokolu [..].

[..]

6. [..] nodokļa maksātājs maksā nodokli par precēm vai pakalpojumiem, kuras ir ražošanas līdzekļi saskaņā ar likumu "Par sabiedrību nodokli" [..]."

10 ZDDS 80. pantā ir paredzēti šādi koriģēšanas ierobežojumi:

[..]

2. 79. panta 3. punktā minēto koriģēšanu neveic, ja ir notikuši šādi gadījumi:

1) iznīcināšana, iztrūkums vai izbrīvēšana, kas radušies *force majeure* rezultātā, tātad ar akcīzei pakāauto preču iznīcināšanas gadījumā, par kurām jāveic administratīva kontrole atbilstoši likumam "Par akcīzes nodokli un nodokļu noliktavām";

2) iznīcināšana, iztrūkums vai izbrīvēšana, kam iemesls ir avārijas vai nelaimes gadījumi, ja attiecīgā persona var pierādīt, ka tie nav radušies viņas vainas dēļ;

[..]

4) tehnisks defekts, kas nepārsniedz attiecīgās ražošanas vai darbības tehniskajās dokumentācijas noteiktās normas;

5) izbrīvēšana, beidzoties lietošanas termiņam, kas noteikts saskaņā ar tiesību aktu prasībām;

6) nekustamo sabiedrības aktīvu norakstīšana likuma "Par grāmatvedību" izpratnē, ja to bilancē iegrāmatotā vērtība ir mazāka par 10 % no to iegādes vērtības;

[..]."

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

11 Individuālais uzņēmums *PIGI*, kas ir reģistrēts saskaņā ar Bulgārijas tiesību un kura pārstāve ir *Dimova* k-dze, nodarbojas galvenokārt ar lauksaimniecības preču ražošanu, pirkšanu un pārdošanu, alkoholisko un bezalkoholisko dzērienu ražošanu un pārdošanu, kā arī pārtikas tirdzniecību.

3) Vai, ievērojot tūdu nodokļu praksi, kāda tiek aplūkota pamatlīnija, atbilstoši kurai par vālk nozagtu preču iegūdi atskaitītais priekšnodoklis ir obligāti jākorrigē pat tad, ja valsts nav izmantojusi tai piešķirto iespēju skaidri noteikt atskaitīto priekšnodokļa koriģēšanu zēdzēbas gadījumā, [Direktīvas] 185. panta 2. punkts pieņauj tūdu valsts tiesisko regulējumu kā ZDDS 79. panta 3. punkts un 80. panta 2. punkts”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

20 Ar saviem jautājumiem, kas ir jāaplūko kopā, iesniedzītītiesa bētibē jautā, vai Direktīvas 185. panta 2. punkts ir jāinterpretē tēdējēdi, ka tas nepieņauj tēdu valsts tiesisko regulējumu, kāds ir ZDDS 79. un 80. pantā, kurā gadījumā, kad tiek konstatēts ar PVN apliktu preču iztrūkums, ir prasēts koriģēt šē nodokļa šē preču iegēdes brēdē atskaitēto priekšnodokli, ja nodokļu maksētējam šēs preces nozagusi nenoskaidrota persona.

21 Lai atbildētu uz šiem jautājumiem, vispirms jāatgēdina, ka ar Direktīvu iedibinēts atskaitēšanas sistēmas mēris ir pilnēbē atvieglot visas uzēēmējdarbēbas laikā uzēēmējam ar maksējamo vai samaksēto PVN uzlikto nastu. Lēdz ar to kopējē PVN sistēma nodrošina pilnēgu neitralitēti attiecēbē uz nodokļu uzlikšanu uzēēmējdarbēbai neatkarēgi no tēs mēriem vai tēs rezultētiem, ar nosacējumu, ka pati minēte uzēēmējdarbēba principē ir aplikama ar PVN (skat. 2012. gada 22. marta spriedumu lietē C-153/11 *Klub*, 35. punkts un tajē minēte judikatēra).

22 No Direktīvas 168. panta izriet, ka tad, ja nodokļa maksētējs, darbojoties šēdē statusē preces iegēdes brēdē, izmanto ēpašumu, lai veiktu ar nodokli aplikamus darējumus, viēam ir tiesēbas atskaitēto PVN, kas maksējams vai samaksēts par minēto ēpašumu. Šē atskaitēšanas tiesēbas rodas brēdē, kad atskaitēmais nodoklis kēst iekasējams, proti, preču piegēdes brēdē (skat. iepriekš minēto spriedumu lietē *Klub*, 36. punkts un tajē minēte judikatēra).

23 No tē izriet, ka noteicošais kritērijs PVN priekšnodokļa atskaitēšanai ir attiecēgo preču vai pakalpojumu izmantošana, kas tiek veikta vai ir tēm paredzēta. Šē izmantošana nosaka sēkotnējo atskaitēšanu, uz kuru nodokļa maksētejam ir tiesēbas, un eventuēlēs koriģēšanas apmēru, kas ir jāveic saskaēē ar Direktīvas 185.–187. pantē paredzētajiem nosacējumiem (skat. 2005. gada 15. decembra spriedumu lietē C-63/04 *Centralan Property*, Krējums, I-11087. lpp., 54. punkts un tajē minēte judikatēra).

24 Šajos Direktīvas pantos paredzētais koriģēšanas mehēnisms ir neatēemama ar šē Direktīvu noteiktēs PVN atskaitēšanas sistēmas sastēvdaēa.

25 Šajā sakarē jāuzsver, ka Direktīvē paredzēto ar koriģēšanu saistēto normu mēris ir palielinēte atskaitējumu precizitēti, tēdējēdi nodrošinot PVN neitralitēti, lai tiesēbas uz atskaitējumu par vālk veiktēm darbēbēm saglabētos tikai tad, ja tēs tiek veiktas, lai sniegtu pakalpojumus, par kuriem ir maksējams šēds nodoklis. Ar šēm normēm Direktīvē tiek izvirzēts mēris izveidot ciešu un tiešu saikni starp tiesēbēm uz priekšnodokli samaksēte PVN atskaitēšanu un preču vai pakalpojumu, uz kuriem attiecas šēs ar priekšnodokli apliktes darbēbas, izmantošanu (skat. iepriekš minēto spriedumu lietē *Centralan Property*, 57. punkts).

26 Kas attiecas uz pienēkuma koriģēte priekšnodokli atskaitēto PVN rašanos, Direktīvas 185. panta 1. punktē ir noteikts princips, saskaēē ar kuru šēda koriģēšana it ēpaši ir jāveic tad, ja pēc PVN deklarēšanas mainēs sastēvdaēas, kas izmantotas, lai noteiktu atskaitēmo summu.

27 J?nor?da, ka, ja preces ir nozagtas un t?d?? nodok?u maks?t?js t?s vairs nevar izmantot ar priekšnodokli apliekamiem dar?jumiem, z?dz?ba ir š?das izmai?as un princip? izraisa priekšnodokl? atskait?t? PVN kori??šanu.

28 Tom?r, atk?pjoties no Direkt?vas 185. panta 1. punkt? noteikt? principa, š? panta 2. punkta pirmaj? da?? ir paredz?ts, ka nav j?veic kori??šana tostarp “pien?c?gi pier?d?tos z?dz?bas gad?jumos”. Atbilstoši š?s normas otrajai da?ai šim iz??mumam ir fakultat?vs raksturs.

29 No t? izriet, ka dal?bvalstis pamatoti ir paredz?jušas kori??t priekšnodokl? atskait?to PVN visos pre?u z?dz?bu gad?jumos, kas rada ties?bas uz š? nodok?a atskait?šanu, un tas t? ir neatkar?gi no t?, vai z?dz?bas apst?k?i ir piln?b? noskaidroti vai nav.

30 Šajos apst?k?os, t? k? Bulg?rijas Republika ir izmantojusi tai Direkt?vas 185. panta 2. punkta otraj? da?? pieš?irt?s ties?bas, liet? atbild?gajam nodok?u dienestam nebija pien?kuma noteikt, vai š? konkr?t? z?dz?ba, kuras izdar?t?js nav noskaidrots un par kuru nav tais?ts noties?jošs spriedums, ir “pien?c?gi pier?d?ta”. Atbilstoši iepriekš min?tajai ties?bu normai valsts nodok?u tiesiskaj? regul?jum? ir paredz?ts kori??t priekšnodokl? samaks?to PVN z?dz?bas gad?jum? neatkar?gi no ?paš?m ar šo nodar?jumu saist?t?m paz?m?m.

31 Tiesai iesniegtajos apsv?rumos ir nor?d?ts, ka j?dziens “z?dz?ba” nav skaidri min?ts pamatliet? apl?kojamajos valsts nodok?u ties?bu aktu tekstos, jo tajos ir tikai noteikts, ka pamats priekšnodokl? atskait?t? PVN kori??šanai ir “iztr?kuma konstat?šana”.

32 Šaj? sakar? j?nor?da, ka dal?bvalstis, ja t?s izmanto t?m Direkt?vas 185. panta 2. punkta otraj? da?? paredz?t?s ties?bas, dr?kst lietot savos valsts nodok?u ties?bu aktos j?dzienus, kuri nav identiski Direkt?vas pilnvarojuma norm? izmantotajiem, ja vien šie j?dzieni atspogu?o ar šo Direkt?vu izvirz?tos m?r?us.

33 Tiesa šaj? zi?? ir preciz?jusi, ka dal?bvalst?m, ja t?s izmanto ar Direkt?vu t?m pieš?irt?s ties?bas, ir ties?bas izv?l?ties normat?vos instrumentus, kas t?m š?iet vispiem?rot?kie. T?d?j?di t?s valsts tiesiskaj? regul?jum? var p?r?emt, piem?ram, tikai Direkt?v? izmantoto formul?jumu vai tam l?dzv?rt?gu izteicienu (šaj? noz?m? skat. 2009. gada 4. j?nija spriedumu liet? C-102/08 *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, Kr?jums, I-4629. lpp., 56. punkts).

34 T? k? princip? j?dziens “z?dz?ba” pieder krimin?lties?bu jomai, dal?bvalstis ir ties?gas izmantot j?dzienus, kas t?m š?iet piem?rot?ki nodok?u tiesiskaj? regul?jum?, kura m?r?is ir piem?rot Savien?bas ties?bu normu PVN kori??šanas jom?.

35 T?d?j?di tikt?l, cikt?l z?dz?ba rada attiec?go pre?u “iztr?kumu” t?d?j?di, ka t?s nav iesp?jams izmantot ar priekšnodokli apliekam?m darb?b?m, valsts nodok?u ties?bu akti un to piem?rošana, ko veic kompetent? iest?de, ir j?uzskata par atbilst?gu Direkt?vas 185. panta 2. punkta otr?s da?as ?stenošanu.

36 No Tiesai iesniegtajiem rakstveida apsv?rumiem izriet, ka, ar? piem?rojot citas pamatliet? apl?kot?s nodok?u ties?bu normas, netiek veikta priekšnodokl? atskait?t? PVN kori??šana, it ?paši pre?u “iztr?kuma” gad?jum?, kuru izrais?jis “*force majeure* notikums”. T?tad pietiek tikai nor?d?t, ka, ?emot v?r? iesniedz?jtiesas konstat?tos faktiskos apst?k?us pamatliet?, šaj? liet? š?da notikuma nav bijis.

37 Š?dos apst?k?os uz uzdotajiem jaut?jumiem ir j?atbild, ka Direkt?vas 185. panta 2. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas pie?auj t?das valsts nodok?u ties?bu normas, k?das ir ietvertas *ZDDS* 79. un 80. pant?, kur?s, ja tiek konstat?ts ar PVN apliekamu pre?u iztr?kums, tiek pras?ts kori??t

šo pre?u ieg?des br?d? š? nodok?a priekšnodokl? veikto atskait?šanu t?d? situ?cij?, kad nodok?u maks?t?jam š?s preces ir nozagusi nenoskaidrota persona.

Par ties?šan?s izdevumiem

38 Attiec?b? uz pamatlietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (sept?t? pal?ta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 185. panta 2. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas pie?auj t?das valsts nodok?u ties?bu normas, k?das ir ietvertas likuma “Par pievienot?s v?rt?bas nodokli” (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*) 79. un 80. pant?, kur?s, ja tiek konstat?ts ar pievienot?s v?rt?bas nodokli apliekamu pre?u iztr?kums, tiek pras?ts kori??t šo pre?u ieg?des br?d? š? nodok?a priekšnodokl? veikto atskait?šanu t?d? situ?cij?, kad nodok?u maks?t?jam š?s preces ir nozagusi nenoskaidrota persona.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – bulg?ru.