

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. spalio 4 d.(*)

„Apmokestinimas – PVM – Direktyva 2006/112/EB – Teis? ? atskait? – Tikslinimas – Preki? vagyst?“

Byloje C–550/11

d?l *Administrativen sad – Varna* (Bulgarija) 2011 m. spalio 24 d. nutartimi, kuri? Teisingumo Teismas gavo 2011 m. lapkri?io 2 d., pagal SESV 267 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

PIGI – Pavleta Dimova ET

prieš

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

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas J. Malenovský, teis?jai R. Silva de Lapuerta (praneš?ja) ir E. Juhász,

generalin? advokat? J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal?,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

– *Direktor na Direktsia „Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, atstovaujamo S. Zlateva,

– Bulgarijos vyriausyb?s, atstovaujamos T. Ivanov ir Y. Atanasov,

– Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir D. Roussanov,

atsižvelg?s ? sprendim?, priimt? susipažinus su generalin?s advokat?s nuomone, nagrin?ti byl? be išvados,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? susij?s su 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, p. 1, toliau – direktyva) 185 straipsnio aiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *PIGI – Pavleta Dimova ET* (toliau – PIGI) ir *Direktor na Direktsia „Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*

(Nacionalinė viešoji pajamų agentūros centrinės administracijos Varnos miesto „Skundų ir vykdymo administravimo“ direkcijos direktorius, toliau – direktorius) giną dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) atskaitos tikslinimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Direktyvos 1 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje nustatyta:

„Už kiekvieną sandorą PVM apskaičiuojamas taip – iš PVM, apskaičiuoto prekių ar paslaugų kainai taikant toms prekėms arba paslaugoms nustatytą PVM tarifą, atimama įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtino PVM suma.“

4 Pagal direktyvos 168 straipsnį:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolę, atskaityti:

a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

5 Direktyvos 184 straipsnyje numatyta, kad pirminė atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesnė arba mažesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti.

6 Direktyvos 185 straipsnis išdėstytas taip:

„1. Visą pirmą atskaitą 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 <...>

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

7 Direktyvos 186 straipsnyje nustatyta, kad valstybės narės nustato išsamias 184 ir 185 straipsnių taikymo taisykles.

Bulgarijos teisė

8 Bulgarijos Respublika perkėlė direktyvą į nacionalinę teisę įstatymu dėl pridėtinės vertės mokesčio (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, DV, Nr. 63, 2006 m. rugpjūtio 4 d., toliau – ZDDS); šis įstatymas įsigaliojo 2007 m. sausio 1 d.

9 Teisės į PVM atskaitą tikslinimą reguliuojamas, be kita ko, ZDDS 79 straipsnyje, kuriame numatyta:

„<...>

3. Apmokestinamasis asmuo, kuris atskaito visą ar dalį pirkimo PVM už savo pagamintas, nusipirktas, įsigytas arba importuotas prekes ar paslaugas, apskaituuoja ir turi sumokėti mokesį iš skolų, kurios dydis atitinka atskaityto pirkimo PVM sumą, kai prekės sunaikinamos, nustatomas įturtumas ar brokas arba pakeičiama į paskirtis, kai naujoji paskirtis nebesuteikia teisės atskaiti.

4. <...> tikslinimas turi būti atliekamas to mokesčio laikotarpį, per kurį įvyko atitinkamas įvykis, surašant protokolą apie atliktą tikslinimą <...>

6. <...> apmokestinamasis asmuo sumoka mokestį už prekes ir paslaugas, kurios yra ilgalaikis turtas pagal Pelno mokesčio įstatymą <...>“

10 ZDDS 80 straipsnyje numatyti tokie tikslinimo apribojimai:

„<...>

2. 79 straipsnio 3 dalyje numatytas tikslinimas neatliekamas šiais atvejais:

1) jei prekės buvo sunaikintos, dingo ar yra brokuotos dėl *force majeure*, taip pat jei pagal Akcizo ir muitinės sandėlių įstatymų administracinę institucijų kontroliuojamos akcizų apmokestinamos prekės buvo sunaikintos;

2) jei prekės buvo sunaikintos, dingo ar yra brokuotos dėl avarijos ir katastrofos ir atitinkamas asmuo gali rodyti, kad tai kilo ne dėl jo kaltės;

<...>

4) jei technologinis brokas neviršija kiekvienai procedūrai ar veiklai skirtuose techniniuose dokumentuose nustatytų leistinų normų;

5) jei atsiranda broko pasibaigus teisės akte nustatytam vartojimo (naudojimo) terminui;

6) jei nurašomas ilgalaikis turtas, kaip tai suprantama pagal Buhalterinės apskaitos įstatymą, kai turto balansinė vertė yra mažesnė nei 10 % jo įsigijimo kainos.

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

11 PIGI, pagal Bulgarijos teisę steigtos individualios įmonės, atstovaujamos P. Dimova, veikla, be kita ko, yra žemės ūkio produktų gamyba, pirkimas ir pardavimas, alkoholinių ir nealkoholinių gėrimų gamyba ir pardavimas bei prekyba maisto produktais.

12 Po patikrinimo, apimančio laikotarpį nuo 2005 m. rugpjūčio 1 d. iki 2010 m. rugsėjo 30 d., 2010 m. spalio mėn. Nacionalinės viešųjų pajamų agentūros centrinės administracijos Varnos miesto plaukų direkcija pasiūlė patikslinti už 2007 m. sausio mėnesį mokėtą PVM. Šis patikslinimas buvo patvirtintas 2011 m. sausio 14 d. pranešimu apie mokesčio perskaičiavimą, pagal kurį PIGI turėjo sumokėti 1 283,43 BGN už šį mėnesį mokėtino PVM ir 656,04 BGN delspinigį.

13 Šiuo klausimu pareiškėja pagrindinėje byloje nurodė, kad prekės (supakuoti produktai ir cigaretės), su kuriomis buvo susijęs minėtas pranešimas, dingo dėl 2007 m. sausio 3 d. vagystės šios įmonės patalpose. Remiantis PIGI apskaita pavogtų prekių vertė buvo lygi 6 417,16 BGN.

14 Siekiant atskleisti šią vagystę Dobričiaus miesto apylinkės policijos nuovadoje buvo pateiktas skundas prieš asmenį X. 2007 m. kovo 26 d. Dobričiaus miesto prokuroro įsakymu ikiteisminis tyrimas buvo laikinai sustabdytas, nes nebuvo įmanoma nustatyti pažeidėjo. Su nagrinėjama veika susijusi medžiaga buvo perduota už bylą atsakingam pareigūnui, kad būtų tęsiama vagystę padariusio asmens paieška.

15 Vis dėlto direktorius manė, kad pagal ZDDS 79 straipsnio 3 dalį PIGI turėjo sumokėti pardavimo PVM, atitinkantį atskaitytą pirkimo PVM, už laikotarpį, per kurį buvo pavogtos prekės. Jis taip pat nurodė ZDDS 80 straipsnyje numatytas sąlygas, pagal kurias apmokestinamasis asmuo neprivalo tikslinti atskaityto pirkimo mokesčio dėl dingusių prekių. Tarp šių sąlygų numatyta *force majeure*. Vis dėlto jis manė, kad nagrinėjamu atveju buvo priežastis atlikti tikslinimą, nes pareiškėja pagrindinėje byloje turėjo sumokėti PVM sumą, lygią įsigijant dingusias prekes atskaitytam pirkimo PVM.

16 Taigi PIGI pateikė skundą direktoriui ir nurodė, kad, kalbant apie prekių, dingusių dėl vagystės, kiekį, tai įvyko dėl *force majeure* atvejo, kurio ji negalėjo numatyti. Todėl nereikia atlikti tikslinimo.

17 2011 m. kovo 22 d. sprendimu direktorius atmetė minėtą skundą, manydamas, kad vagystės atveju turi būti tikslinama pirkimo PVM atskaita.

18 PIGI pateikė skundą dėl šio sprendimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui. Pareiškėja pagrindinėje byloje, be kita ko, tvirtino, kad, kalbant apie prekių, dingusių dėl vagystės, kiekį, direktorius negalėjo taikyti nuostatų, susijusių su atskaityto pirkimo PVM tikslinimu. PIGI pažymėjo, kad kalbama apie *force majeure* atvejį, kurio ji negalėjo numatyti ir kuriam ji negalėjo užkristi kelio.

19 Šiomis aplinkybėmis *Administrativen sad – Varna* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Kokiais atvejais pripažintina, kad vagystė deramai įrodyta ir patvirtinta, kaip tai suprantama pagal [direktyvos] 185 straipsnio 2 dalį, ir ar tam būtina nustatyti [vagystę padariusio asmens] tapatybę ir ar būtina, kad jis būtų nuteistas įsiteisėjusiu nuosprendžiu?

2. Nelygu atsakymas į pirmąjį klausimą: ar [direktyvos] 185 straipsnio 2 dalyje vartojama sąvoka „deramai įrodyta ir patvirtinta vagystė“ apima pagrindinėje byloje nagrinjamą atvejį, kai dėl vagystės pradėtas ikiteisminis tyrimas dėl nežinomo vagystę padariusio asmens, o kompetentingos mokesčių institucijos negiginėja šio fakto, ir per šį tyrimą nustatyta, kad [pavogtos] prekės laikomos dingusiomis?

3. Ar atsižvelgiant į [direktyvos] 185 straipsnio 2 dalį draudžiamas toks nacionalinis teisinis reglamentavimas, koks įtvirtintas ZDDS 79 straipsnio 3 dalyje ir 80 straipsnio 2 dalyje, ir pagrindinėje byloje nagrinėjama mokesčių praktika, kai įsigijant prekes, kurios vėliau buvo pavogtos, atskaitytas mokestis būtina turi būti tikslinamas, darant prielaidą, kad valstybės nepasinaudojo jai suteikta teise aiškiai numatyti atskaitos tikslinimą vagystės atveju?“

D?l prejdicin? klausim?

20 Klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejdicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar direktyvos 185 straipsnio 2 dalis turi b?ti aiškinama taip, kad ja draudžiamos nacionalin?s mokes?i? nuostatos, kaip antai ?tvirtintos ZDDS 79 ir 80 straipsniuose, pagal kurias konstatavus apmokestinam? PVM prekį tr?kum? reikalaujama tikslinti šio pirkimo mokes?io atskait?, atlikt? ?sigijant šias prekes, susiklos?ius situacijai, kai apmokestinamasis asmuo buvo ši? prekį vagyst?s, kuri? padar?s asmuo nenustatytas, auka.

21 Siekiant atsakyti ? šiuos klausimus pirmiausia reikia priminti, kad direktyva nustatyta atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslinink? nuo vykdant bet koki? ekonomin? veikl? mok?tino ar sumok?to PVM naštos. Taigi bendra PVM sistema siekiama užtikrinti visišk? neutralum? apmokestinant bet koki? ekonomin? veikl?, neatsižvelgiant ? jos tikslus ar rezultatus, su s?lyga, kad ši veikla iš esm?s pati apmokestinama PVM (žr. 2012 m. kovo 22 d. Sprendimo *Klub*, C-153/11, 35 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

22 Remiantis PVM direktyvos 168 straipsniu, jeigu apmokestinamasis asmuo ?sigydamas turt? veikia b?tent kaip apmokestinamasis asmuo ir naudoja turt? savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi teis? atskaityti už š? turt? mok?tin? ar sumok?t? PVM. Ši teis? ? atskait? atsiranda tada, kai atsiranda prievol? mok?ti atskaitytin? mokest?, t. y. kai atliekamas prekį tiekimas (žr. min?to Sprendimo *Klub* 36 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

23 Taigi pirkimo PVM atskait? lemiantis kriterijus yra ši? prekį ir paslaug? naudojimas ar numatomas naudojimas. Iš ties? šis naudojimas lemia pirmin?s atskaitos, ? kuri? apmokestinamasis asmuo turi teis?, dyd? ir v?liau galim? tikslinim?, atliekam? pagal direktyvos 185–187 straipsniuose numatytas s?lygas, dyd? (žr. 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Centralan Property*, C-63/04, Rink. p. I-11087, 54 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

24 Iš ties? min?tuose direktyvos straipsniuose numatytas tikslinimo mechanizmas yra šioje direktyvoje nustatytos PVM atskaitos tvarkos dalis.

25 Šiuo atžvilgiu reikia pabr?žti, kad direktyvoje numatytomis tikslinimo taisyklomis siekiama padidinti atskaitos tikslum?, užtikrinant PVM neutralum?, kad ankstesniame etape sudaryti sandoriai toliau suteikt? teis? ? atskait? tik tuo atveju, kai jie naudojami tik apmokestinamiems šiuo mokes?iu tiekimams. Ši? direktyvos nuostat? tikslas – glaudžiai ir tiesiogiai susieti teis? ? perkant sumok?to PVM atskait? su atitinkam? prekį ir paslaug? naudojimu apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams (žr. min?to Sprendimo *Centralan Property* 57 punkt?).

26 Kalbant apie pareigos tikslinti pirkimo PVM atskait? atsiradim?, direktyvos 185 straipsnio 1 dalyje ?tvirtintas principas, pagal kur? toks tikslinimas turi b?ti atliekamas, be kita ko, kai pateikus PVM deklaracij? pasikei?ia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskai?iuota min?ta atskaitytina suma.

27 Reikia pažym?ti: kadangi apmokestinamasis asmuo nebegali naudoti pavogtos prek?s apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams, vagyst? yra toks pokytis, d?l kurio iš esm?s reikia tikslinti pirkimo PVM atskait?.

28 Vis d?lto kaip direktyvos 185 straipsnio 1 dalies išimtis min?to straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje numatyta, kad atskaita netikslinama, be kita ko, kai „deramai ?rodoma, kad turtas <...> pavogtas“. Pagal šios nuostatos antr? pastraip? ši išimtis yra neprivaloma.

29 Darytina išvada, kad valstyb?s nar?s gali pagr?stai numatyti pirkimo PVM atskaitos

tikslinim? visais preki?, d?l kuri? atsiranda teis? ? šio mokes?io atskait?, vagyst?s atvejais ir tai nepriklauso nuo to, ar vagyst?s aplinkyb?s buvo visiškai atskleistos.

30 Šiomis aplinkyb?mis, kadangi Bulgarijos Respublika pasinaudojo direktyvos 185 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje ?tvirtinta galimybe, kompetentingas mokes?i? administratorius pagrindin?je byloje neprival?jo nustatyti, ar nagrin?jama vagyst?, padaryta nenustatyto ir nenuteisto asmens, buvo „deramai ?rodyta“. Iš ties? pagal min?tas nuostatas nacionalin?s mokes?i? teis?s akte numatytas pirkimo PVM atskaitos tikslinimas vagyst?s atveju, neatsižvelgiant ? su šia veika susijusias konkre?ias aplinkybes.

31 Teisingumo Teismui pateiktose rašytin?se pastabose buvo nurodyta tai, kad „vagyst?s“ s?voka nebuvo aiškiai nurodyta pagrindin?je byloje nagrin?jamo nacionalin?s mokes?i? teis?s akto tekste; jame ?tvirtinta pirkimo PVM atskaitos tikslinimo priežastis – kai „nustatomas preki? tr?kumas“.

32 Šiuo atžvilgiu reikia pažym?ti, kad naudodamasi direktyvos 185 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje ?tvirtina galimybe valstyb?s nar?s savo vidaus mokes?i? teis?s aktuose teis?tai gali vartoti žodžius, kurie n?ra tokie patys kaip direktyvoje, ?galiojimus suteikian?ioje nuostatoje tiek, kiek šiais žodžiais atspindimas direktyvos s tikslas.

33 Teisingumo Teismas šiuo klausimu patikslino, kad valstyb?s nar?s gali pasirinkti, kaip jos pa?ios mano, tinkamiausi? teis?s akt? leidimo metodik?. Taigi, be kita ko, jos gali vien perkelti ? nacionalin?s teis?s akt? direktyvoje vartot? formuluo? ar j? atitinkant? pasakym? (šiuo klausimu žr. 2009 m. birželio 4 d. Sprendimo *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, Rink. p. I-4629, 56 punkt?).

34 Kadangi „vagyst?s“ s?voka iš esm?s patenka ? baudžiamosios teis?s srit?, valstyb?s nar?s gali vartoti žodžius, kurie joms atrodo tinkamiausi rengiant mokes?i? norminamuosius teis?s aktus, kuriais ? nacionalin? teis? perkeliama S?jungos teis?s nuostata PVM tikslinimo srityje.

35 Taigi tiek, kiek d?l vagyst?s atsirado atitinkam? preki? „tr?kumas“ ir tod?l j? nebegalima naudoti apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams, nacionalin?s mokes?i? teis?s aktai ir j? taikymas, atliekamas kompetentingo mokes?i? administratoriaus, turi b?ti laikomi tinkamu direktyvos 185 straipsnio 2 dalies antros pastraipos ?gyvendinimu.

36 Iš Teisingumo Teismui pateikt? rašytini? pastab? matyti, kad taikant ir kitas pagrindin?je byloje gin?ijamas nacionalin?s mokes?i? teis?s akto nuostatas pirkimo PVM atskaita netikslinama, be kita ko, prek?s „dingimo“ atveju, atsiradusiu „d?l *force majeure*“. Taigi užtenka pažym?ti, jog, atsižvelgiant ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nustatytas faktines aplinkybes pagrindin?je byloje, tai n?ra šios bylos atvejis.

37 Šiomis aplinkyb?mis ? pateiktus klausimus reikia atsakyti taip: direktyvos 185 straipsnio 2 dalis turi b?ti aiškinama taip, kad ja nedraudžiamos nacionalin?s mokes?i? nuostatos, kaip antai ?tvirtintos ZDDS 79 ir 80 straipsniuose, pagal kurias konstatavus PVM apmokestinam? preki? tr?kum? reikalaujama tikslinti šio pirkimo mokes?io atskait?, atlikt? ?sigijant šias prekes, tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo buvo ši? preki? vagyst?s, kuri? ?vykd?s asmuo nenustatytas, auka.

D?l bylin?jimosi išlaid?

38 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas,

kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 185 straipsnio 2 dalis turi b?ti aiškinama taip, kad ja nedraudžiamos nacionalin?s mokes?i? nuostatos, kaip antai ?tvirtintos ?statymo d?l prid?tin?s vert?s mokes?io (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*) 79 ir 80 straipsniuose, pagal kurias konstatavus prid?tin?s vert?s mokes?iu apmokestinam? preki? tr?kum? reikalaujama tikslinti šio pirkimo mokes?io atskait?, atlikt? ?sigijant šias prekes, tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo buvo ši? preki? vagyst?s, kuri? ?vykd?s asmuo nenustatytas, auka.

Parašai.

* Proceso kalba: bulgar?.