

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 upravlentie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlentie 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],

ģemotvārā rakstveida procesū,

ģemotvārā apsvērumus, ko sniedza:

– Direktor na Direktsia “Obzhalvane I upravlentie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlentie 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,

ģemotvārā pāc ģenerālvokātes uzklausīšanas 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 kopējo 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 Direktsia "Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Valsts ieņēmumu dienests Centrālās administrācijas Varnas pilsētas direkcijas "Pāršdzības un izpildes pārvalde" direktors; turpmāk tekstā – "Direktor") jautājumā par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – "PVN") atskaitējuma 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 piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..]."

5 Direktīvas 184. pantā ir paredzēts, ka šķotnējo atskaitēšanu koriģē, ja atskaitēšana ir lielāka vai mazāka par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības.

6 Direktīvas 185. pantā ir noteikts:

"1. Koriģēšanu veic jo īpaši, ja pēc PVN atmaksāšanas mainās sastāvdaļas, kas izmantotas, lai noteiktu atskaitēmo 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. pantā ir noteikts, ka dalībvalstis paredz šķīdītus 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 atskaitējuma koriģēšanu it īpaši ir regulētas ZDDS 79. pantā, kurā ir paredzēts:

“[..]

3. Nodokļu maksātājs, kas pilnīgi vai daļēji atskaitījis PVN priekšnodokli par to izgatavotām, iegādātām vai importētām precēm, aprēķina un maksā nodokli atskaitītā PVN priekšnodokļa apmērā, ja preces ir iznīcinātas, ir konstatēts iztrūkums, preces ir izbrīvētas vai ar to ir mainīti to izmantošanas mērķis tādā gadījumā, ja 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, tādā gadījumā, ja akcīzei pakļauto prešu iznīcināšanas gadījumā, par kurām jāveic administratīvā kontrole atbilstoši likumam “Par akcīzes nodokli un nodokļu nolikta izstrādāšanu”;

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 dokumentācijās 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 aktiem un kura pārstāve ir *Dimova* k-dze, nodarbojas galvenokārt ar lauksaimniecības prešu ražošanu, pirkšanu un pārdošanu, alkoholisko un bezalkoholisko dzērienu ražošanu un pārdošanu, kā arī pārtikas tirdzniecību.

12 Pēc pārbaudes par laika posmu no 2005. gada 1. augusta līdz 2010. gada 30. septembrim Valsts ieņēmumu dienesta Varnas pilsētas teritorijās direkcijas Nodokļu dienests 2010. gada oktobrī piedāvāja veikt par 2007. gada janvāri maksājumu PVN koriģēšanu. Šo koriģēšanu tas apstiprināja ar 2011. gada 14. janvāra paziņojumu par nodokļa maksājuma apmēru, saskaņā ar kuru *PIGI* bija jāsamaksā summa BGN 1283,43 apmērā kā PVN par šo mēnesi un summa BGN 656,04 apmērā kā procenti.

13 Šajā sakarā prasītāja pamatlietā šim dienestam norādīja, ka preces (iepakotās preces un cigaretes), uz kurām attiecas šis uzrādījums, iztrūkst zādzības, kas sabiedrības telpās notika 2007. gada 3. janvārī, rezultātā. Atbilstoši *PIGI* grāmatvedībai nozagto prešu vērtība bija BGN 6417,16.

14 Lai šā zādzība tiktu atzīta, Dobriņas [Dobrich] pilsētas reģionālajā Policijas lietu tiesā tika iesniegta sūdzība par X. Ar 2007. gada 26. marta rīkojumu Dobriņas pilsētas prokurors izbeidza kriminālvajāšanu, jo pārķīpuma izdarītājs nav ticis noskaidrots. Norādes par šo pārķīpumu tika iesniegtas atbildīgajam izmeklētājam zādzības izdarītāja personas noskaidrošanai.

15 Valsts ieņēmumu dienesta Varnas pilsētas teritorijās direkcijas Nodokļu dienests tomēr uzskatīja, ka – piemērojot *ZDDS* 79. panta 3. punktu – *PIGI* par laika posmu, kurā preces tika nozagtas, ir nodokļa maksātājs attiecībā uz tādū PVN summu, kas ir līdzvērtīga atskaitītajam priekšnodoklim. Tādēļ tas norādīja *ZDDS* 80. pantā noteiktos nosacījumus, saskaņā ar kuriem nodokļa maksātājam nav jākoriģē atskaitītā priekšnodokļa summa par iztrūkstošām precēm. Šo nosacījumu vidū esot arī *force majeure* gadījums. Tādējādi tas uzskatīja, ka šajā lietā tomēr ir pamats veikt koriģēšanu, jo prasītājai pamatlietā būtu bijusi jāsamaksā tādā PVN summa, kas ir vienāda ar iztrūkstošo prešu iegādes laikā priekšnodokli atskaitīto PVN.

16 Tad *PIGI* cēla prasību *Direktor* [iestādē], norādot, ka tiklīdz, ciktāl preces iztrūkst zādzības rezultātā, šis iztrūkums ir radies *force majeure* rezultātā, kuru tā neesot varējusi paredzēt. Līdz ar to koriģēšana neesot bijusi jāveic.

17 Ar 2011. gada 22. marta lēmumu *Direktor* šo prasību noraidīja, uzskatot, ka priekšnodokli atskaitītā PVN koriģēšana prešu zādzības gadījumā nav izslēgta.

18 *PIGI* par šo noraidīto lēmumu cēla prasību iesniedzējtiesā. Prasītāja pamatlietā it īpaši apgalvoja, ka tiklīdz, ciktāl preces iztrūkst zādzības rezultātā, *Direktor* neesot bijušas jāpiemēro normas par priekšnodokli atskaitītā PVN koriģēšanu. *PIGI* uzsvēra, ka runa ir par *force majeure* gadījumu, kuru tā neesot varējusi nedz paredzēt, nedz novērst.

19 Šādos apstākļos *Administrativen sad – Varna* [Varnas Administratīvā tiesa] nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Kādos gadījumos ir lietderīgi uzskatīt, ka pastāv pienācīgi pierādīti vai apstiprināti zādzības gadījumi [Direktīvas] 185. panta 2. punkta izpratnē, un vai tā piemērošanai turklāt ir nepieciešams, lai būtu noskaidrota zādzības izdarītāja identitāte un lai šā persona jau būtu notiesāta ar galīgu spriedumu?

2) Atkarībā no atbildes uz pirmo jautājumu – vai jādziens “pienācīgi pierādīta vai apstiprināta zādzība” [Direktīvas] 185. panta 2. punkta izpratnē attiecas uz tādū gadījumu, kāds tiek aplūkots pamatlietā, kurā par zādzību pret nenoskaidrotu personu ticis uzsākts pirmstiesas process, [...] ja šā apstākli neapstrīd nodokļu dienesti un uz tā pamata tiek pieņemti, ka [nozagtās preces] ir uzskatāmas par iztrūkstošām?

3) Vai, iev?rojot t?du nodok?u praksi, k?da tiek apl?kota pamatliet?, atbilstoši kurai par v?l?k nozagtu pre?u ieg?di atskait?tais priekšnodoklis ir oblig?ti j?kori?? pat tad, ja valsts nav izmantojusi tai pieš?irto iesp?ju skaidri noteikt atskait?t? priekšnodok?a kori??šanu z?dz?bas gad?jum?, [Direkt?vas] 185. panta 2. punkts pie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu k? ZDDS 79. panta 3. punkts un 80. panta 2. punkts?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

20 Ar saviem jaut?jumiem, kas ir j?apl?ko kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai Direkt?vas
185. panta 2. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu, k?ds
ir ZDDS 79. un 80. pant?, kur? gad?jum?, kad tiek konstat?ts ar PVN apliktu pre?u iztr?kums, ir
pras?ts kori??t š? nodok?a šo pre?u ieg?des br?d? atskait?to priekšnodokli, ja nodok?u
maks?t?jam š?s preces nozagusi nenoskaidrota persona.

21 Lai atbild?tu uz šiem jaut?jumiem, vispirms j?atg?dina, ka ar Direkt?vu iedibin?t?s atskait?šanas sist?mas m?r?is ir piln?b? atvieglot visas uz??m?jdarb?bas laik? uz??m?jam ar maks?jamo vai samaks?to PVN uzlikto nastu. L?dz ar to kop?j? PVN sist?ma nodrošina piln?gu neitralit?ti attiec?b? uz nodok?u uzlikšanu uz??m?jdarb?bai neatkar?gi no t?s m?r?iem vai t?s rezult?tiem, ar nosac?jumu, ka pati min?t? uz??m?jdarb?ba princip? ir apliekama ar PVN (skat. 2012. gada 22. marta spriedumu liet? C-153/11 *Klub*, 35. punkts un tai? min?t? judikat?ra).

22 No Direktīvas 168. panta izriet, ka tad, ja nodokļa maksātājs, darbojoties šādā statusā, preces iegādes brīdī, izmanto pašumu, lai veiktu ar nodokli apliekamus darījumus, viņam ir tiesības atskaitīt PVN, kas maksājams vai samaksāts par minēto pašumu. Šīs atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasājams, proti, preču piegādes brīdī (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Klub*, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).

23 No t? izriet, ka noteicošais krit?rijs PVN priekšnodok?a atskait?šanai ir attiec?go pre?u vai pakalpojumu izmantošana, kas tiek veikta vai ir t?m paredz?ta. Š? izmantošana nosaka s?kotn?jo atskait?šanu, uz kuru nodok?a maks?t?jam ir ties?bas, un eventu?l?s kori??šanas apm?ru, kas ir j?veic saska?? ar Direkt?vas 185.–187. pant? paredz?tajiem nosac?jumiem (skat. 2005. gada 15. decembra spriedumu liet? C-63/04 *Centralan Property*, Kr?jums, I-11087. lpp., 54. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

24 Šajos Direkt?vas pantos paredz?tais kori??šanas meh?nisms ir neat?emama ar šo Direkt?vu noteikt?s PVN atskait?šanas sist?mas sast?vda?a.

25 Šaj? sakar? j?uzsver, ka Direkt?v? paredz?to ar kori??šanu saist?to normu m?r?is ir palielin?t atskait?jumu precizit?ti, t?d?j?di nodrošinot PVN neitralit?ti, lai ties?bas uz atskait?jumu par v?l?k veikt?m darb?b?m saglab?tos tikai tad, ja t?s tiek veiktas, lai sniegtu pakalpojumus, par kuriem ir maks?jams š?ds nodoklis. Ar š?m norm?m Direkt?v? tiek izvirz?ts m?r?is izveidot ciešu un tiešu saikni starp ties?b?m uz priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanu un pre?u vai pakalpojumu, uz kuriem attiecas š?s ar priekšnodokli aplikt?s darb?bas, izmantošanu (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Centralan Property*, 57. punkts).

26 Kas attiecas uz pienākuma koriģēt priekšnodokli atskaitot PVN rašanos, Direktīvas 185. panta 1. punkts ir noteikts princips, saskaņā ar kuru šāda koriģēšana ir jāveic tad, ja pēc PVN deklarēšanas mainās sastāvdaļas, kas izmantotas, lai noteiktu atskaitamo 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?kus 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.