

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta)

2023. gada 4. maijā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 185. pants – PVN priekšnodokļa atskaitīšanas koriģēšana – Norakstītas preces – Vērtība pārdošana atkritumu veidā – Pienācīgi pierādīta vai apstiprināta iznīcināšana vai utilizācija

Lietā C-127/22

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa, Bulgārija) iesniegusi ar 2022. gada 16. februāra lēmumu un kas Tiesā reģistrēta 2022. gada 22. februārī, tiesvedībā

“Balgarska telekomunikacionna kompania” EAD

pret

Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachnoosiguritelna praktika” – Sofia,

TIESA (devītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja L. S. Rosi [*L. S. Rossi*], tiesneši Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] un O. Spinjana-Matei [*O. Spineanu-Matei*] (referente),

ģenerālvokāte: T. Ķapeta [*T. Țapeta*],

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

ģemot vērā rakstveida procesū,

ģemot vērā atbildējumus, ko snieguši:

– “Balgarska telekomunikacionna kompania” EAD vērā – O. P. Hadzhiyski un T. M. Mollahasan, advokāti,

– Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachnoosiguritelna praktika” – Sofia vērā – T. Todorov,

– Eiropas Komisijas vērā – D. Drambozova, J. Jokubauskaitis un M. V. Uher, pārstāves,

ģemot vērā pāc ģenerālvokātes uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokātes secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas

2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “PVN direkt?va”) 185. pantu.

2 Šis l?gums ir iesniegts saist?b? ar str?du starp “*Balgarska telekomunikatsioonna kompania*” EAD (turpm?k tekst? – “BTK”) un *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danatchno?osiguritelna praktika” – Sofia* (Sofijas pils?tas S?dz?bu un nodok?u un soci?l?s apdrošin?šanas prakses direkcijas direktors, Bulg?rija) par *Teritorialna Direktsia na Natsionalna Agentsia za Prihodite* (Valsts ie??mumu a?ent?ras re?ion?l? direkcija, Bulg?rija) lielo nodok?a maks?t?ju un apdrošin?t?ju ?ener?l? nodok?u inspektora l?mumu, ar kuru noraid?ts BTK l?gums atmaks?t summas, kas samaks?tas, lai kori??tu s?kotn?ji noteikto pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) atskait?jumu, kuru š? sabiedr?ba bija veikusi, jo laik? no 2014. gada l?dz 2017. gadam t? bija norakst?jusi da??das kapit?lieguld?jumu preces un inventariz?cijas vien?bas.

Atbilsto??s ties?bu normas

Savien?bas ties?bas

3 PVN direkt?vas 168. panta a) punkt? ir noteikts:

“Cikt?l preces un pakalpojumus nodok?a maks?t?js izmanto dar?jumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodok?a maks?t?jam ir ties?bas taj? dal?bvalst?, kur? vi??š veic šos dar?jumus, atskait?t no nodok?a, par kuru nomaksu vi??š ir atbild?gs:

a) PVN, kas attiec?gaj? dal?bvalst? maks?jams vai samaks?ts par pre?u pieg?d?m vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodok?a maks?t?js.”

4 Š?s direkt?vas 184. pant? ir paredz?ts:

“S?kotn?jo atskait?šanu kori??, ja atskait?šana ir liel?ka vai maz?ka par to, uz k?du nodok?a maks?t?jam biju??as ties?bas.”

5 Saska?? ar min?t?s direkt?vas 185. pantu:

“1. Kori??šanu veic jo ?paši, ja p?c PVN atmaks?šanas main?s sast?vda?as, kas izmantotas, lai noteiktu atskait?mo summu, piem?ram, ja ir anul?ti pirkumi vai sa?emti cenu samazin?jumi.

2. Atk?pjoties no 1. punkta, nekori?? dar?jumus, kas paliek piln?gi vai da??ji neapmaks?ti, vai pien?c?gi pierd?tos vai apstiprin?tos ?pašuma izn?cin?šanas, zuduma vai z?dz?bas gad?jumos, k? ar? dar?jumus, kas attiecas uz pre?u izmantošanu, lai sniegtu mazas v?rt?bas d?vanas vai dotu paraugus, k? min?ts 16. pant?.

Tom?r dal?bvalstis var pras?t, lai kori?? dar?jumus, kas paliek piln?gi vai da??ji neapmaks?ti, vai z?dz?bas gad?jumos.”

6 Min?t?s direkt?vas 186. pant? ir noteikts, ka dal?bvalstis paredz s?ki izstr?d?tus noteikumus direkt?vas 184. un 185. panta piem?rošanai.

Bulg?rijas ties?bas

7 2006. gada 21. j?lija *zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Likums par pievienot?s v?rt?bas nodokli; 2006. gada 4. augusta DV Nr. 63, 8. lpp.), redakcij?, kas piem?rojama kopš 2017. gada 1. janv?ra (turpm?k tekst? – “ZDDS”), 78. pant? ir noteikts:

“1. Priekšnodokl? atskait?tais PVN ir t? nodok?a apm?rs, kuru nodok?a maks?t?js saska?? ar

šo likumu ir atskaitījis finanšu gadu, kurā tam ir tiesības uz nodokļa atskaitīšanu.

2. Gadījumā, ja mainās nodokļa bāze, tiek atcelta piegāde vai mainās piegādes veids, nodokļa maksātājam ir pienākums koriģēt atskaitīto PVN apmēru.

[..]"

8 ZDDS 79. panta 1. punkts ir paredzēts:

"Jebkurš nodokļa maksātājs, kurš pilnībā, daļēji vai proporcionāli izmantošanas līmenim neatkarīgās darbības nolūkos ir atskaitījis nodokļa atlaidi par precēm, kuras tas ir saražojis, iegādājies vai importējis, veicot iznīcināšanu, konstatējot šo preču neesamību vai tās norakstot, aprēķina nodokli, kas ir līdzvērtīgs priekšnodokļa atskaitītajam PVN."

9 Šo likuma 80. panta, kurā paredzēti priekšnodokļa atskaitīto PVN koriģēšanas izņēmumi vai ierobežojumi, 2. punkts ir norādīts:

"Koriģēšanu saskaņā ar 79. pantu neveic šādos gadījumos:

1. iznīcināšana, iztrūkums vai norakstīšana, kas radušies nepārvaramas varas dēļ, tātad arī tādā akcīzē pakāuto preču iznīcināšanas gadījumā, par kurām jāveic administratīvā kontrole atbilstoši Likumam par akcīzes nodokli un akcīzes preču noliktavām;
2. iznīcināšana, iztrūkums vai norakstīšana, ko izraisījuši avārijas vai nelaimes gadījumi, ja attiecīgā persona var pierādīt, ka tie nav radušies viņas vainas dēļ vai tās personas vainas dēļ, kura izmanto precī;
3. iztrūkums, kas rodas fizikālo un ķīmisko pašu izmaiņu rezultātā parastajā apjomā, kas atbilst vielas dabiskā zuduma robežām noteiktajām normām, un preču iztrūkums to uzglabāšanas un transportēšanas laikā saskaņā ar tiesību aktiem vai uzņēmuma standartiem un normām;
4. tehniski defekti atbilstoši atļautajām normām, kas noteiktas katras procedūras vai darbības tehniskajā dokumentācijā;
5. norakstīšana, beidzoties lietošanas termiņam, kas noteikts saskaņā ar tiesību aktu prasībām;
6. materiālo pamatlīdzekļu norakstīšana, ja to bilances vērtība ir mazāka par 10 % no to sākotnējās vērtības."

10 ZDDS, redakcijā, kas piemērojama līdz 2017. gada 1. janvārim (turpmāk tekstā – "ZDDS agrākā redakcija"), 79. panta 3. punkts un 80. panta 2. punkts bija ietvertas attiecīgi šā sprieduma 8. un 9. punkta izklāstītajām normām līdzīgās tiesību normas.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

11 BTK ir atbilstoši Bulgārijas tiesību reģistrāta sabiedrība, kas darbojas telekomunikāciju nozarē. Tā par savām darbībām, it īpaši par telekomunikāciju pakalpojumu sniegšanu, maksā PVN. Savas darbības nodrošināšanai tā iegādājas dažādas kapitālieguldījumu preces, kā arī mobilo sakaru ierīces tīklpārdošanai un dažādu aprīkojumu, kas nepieciešams tās sniegtajiem pakalpojumiem vai tos papildina. Uz PVN, kas samaksāts par šīm iegādēm, attiecas atskaitījumi.

12 Laikposmā starp 2014. gada oktobri un 2017. gada decembri BTK norakstīja dažādas preces, piemēram, iekārtas, aprīkojumu un aparātus, kas dažādu iemeslu dēļ, tostarp

nolietojuma, defektu vai ar? novecojuš? vai nepiem?rot? rakstura d??, vairs netika uzskat?ti par lietošanai vai p?rdošanai der?giem. Š? norakst?šana tika veikta, iev?rojot piem?rojamo valsts tiesisko regul?jumu. Konkr?t?k t? izpaužs k? attiec?go pre?u izsl?gšana no sabiedr?bas bilances. P?c tam dažas no š?m prec?m tika p?rdotas k? atkritumi treš?m sabiedr?b?m nodok?a maks?t?j?m, p?r?j?s tika izn?cin?tas vai utiliz?tas.

13 Min?t?s norakst?šanas darb?bas izrais?ja kori??šanu, kuras rezult?t? bija j?atmaks? priekšnodokl? atskait?tais PVN par attiec?gaj?m prec?m. Š? kori??šana tika veikta, laik? no 2014. gada l?dz 2016. gadam, piem?rojot ZDDS agr?kaj? redakcij? 79. panta 3. punktu, un, s?kot no 2017. gada 1. janv?ra, piem?rojot ZDDS 79. panta 1. punktu.

14 2019. gada 18. janv?r? BTK iesniedza min?t?s kori??šanas ietvaros samaks?to summu atmaks?šanas pieteikumu. Šis pieteikums bija par kop?jo summu 1 304 090,54 Bulg?rijas levu (BGN) (aptuveni 666 770 EUR). T? šaj? zi?? nor?da, ka ZDDS 79. panta 1. punkts un ZDDS agr?kaj? redakcij? 79. panta 3. punkts neesot sader?gi ar PVN direkt?vas 185. panta 2. punktu.

15 Ar Valsts ie??mumu a?ent?ras re?ion?l?s direkcijas lielo nodok?a maks?t?ju un apdrošin?t?ju ?ener?l? nodok?u inspektora 2019. gada 5. decembr? pie?emto l?mumu šis nodok?a atmaks?šanas pieteikums tika noraid?ts. Šis l?mums tika apstiprin?ts ar Sofijas pils?tas S?dz?bu un nodok?u un soci?l?s apdrošin?šanas prakses direkcijas direktora 2020. gada 18. febru?ra l?mumu.

16 T?pat ar 2021. gada 18. maija spriedumu tika noraid?ta BTK celt? pras?ba par p?d?jo min?to l?mumu *Administrativen sad Sofia grad* (Sofijas pils?tas Administrat?v? tiesa, Bulg?rija). Min?t? tiesa nor?d?ja, ka atbilstoši ZDDS 80. panta 2. punktam pre?u norakst?šana var?ja ar? neb?t par pamatu kori??šanai, ja b?tu izpild?ts k?ds no šaj? ties?bu norm? paredz?tajiem nosac?jumiem, tom?r šaj? gad?jum? tas t? nav.

17 Par šo spriedumu tika iesniegta apel?cijas s?dz?ba iesniedz?jties? *Varhoven administrativen sad* (Augst?k? administrat?v? tiesa, Bulg?rija).

18 T? preciz?, ka pre?u norakst?šana izpaužas k? to iz?emšana no bilances un ka šis j?dziens Bulg?rijas ties?b?s tiek interpret?ts t?d?j?di, ka tas attiecas uz t?diem akt?vjiem vai inventariz?cijas vien?b?m, kuras ir k?uvušas nelietojamas vai paredz?tajam izmantošanas nol?kam neder?gas fiziska nolietojuma vai boj?jumu d??, vai ar? tad, ja t?s ir novecojušas un vairs nevar tikt izmantotas vai p?rdotas. B?t?b? t? konstat?, ka š? interpret?cija noz?m?, ka ir izsmelts attiec?go pre?u lietošanas sabiedr?bas saimnieciskaj? darb?b? ekonomiskais potenci?ls. Šaj? zi?? t? veic sal?dzin?jumu ar situ?ciju, kur?, lai ?stenotu nodok?a maks?t?ja profesion?lo darb?bu, preces vai pakalpojumi ir izmantoti piln?b?, uzskatot, ka š?d? situ?cij? atbilstoši Tiesas judikat?rai šo pre?u vai pakalpojumu iz?emšana no nodok?a maks?t?ja ?pašuma neizraisa to sast?vda?u mai?u, kas izmantotas, lai noteiktu atskait?mo summu PVN direkt?vas 185. panta 1. punkta izpratn?.

19 Turpin?jum? iesniedz?jtiesa nor?da, ka PVN direkt?vas 185. panta 2. punkta pirmaj? da?? ir ietverts izsme?ošs to gad?jumu uzskait?jums, kad, neskarot š? punkta otro da?u, nav j?veic priekšnodokl? atskait?t? PVN kori??šana, un uzskata, ka šie gad?jumi atbilst situ?cij?m, kur?s nodok?a maks?t?js prec? vairs nevar izmantot turpm?k?m pieg?d?m t?du apst?k?u d??, kas ir ?rpus vi?a kontroles. T? uzsver, ka š?dos gad?jumos paredz?t? atbr?vojuma no kori??šanas m?r?is ir izvair?ties no t?, ka nodok?a maks?t?jam papildus ekonomiskiem zaud?jumiem rodas ar? nodok?u zaud?jumi.

20 Š?d? kontekst? iesniedz?jtiesa uzskata, ka taj? apstr?d?t? l?muma tiesiskumam un l?dz ar to taj? izskat?m?s lietas risin?jumam ir nepieciešams izskaidrot vair?kus PVN direkt?vas 185.

pant? nor?d?tos j?dzienus.

21 Vispirms t? jaut?, k?das ir iesp?jam?s sek?m tam, ka šaj? gad?jum? norakst?t?s preces v?l?k ir tikušas p?rdotas k? atkritumi ar nodokli apliekamos dar?jumos, kas tom?r neietilpst parastaj? BTK saimnieciskaj? darb?b?, kuru tas veic k? nodok?a maks?t?js. Turpin?jum? t? vaic?, vai norakst?šana ir uzskat?ma par t?du sast?vda?u mai?u, kas izmantotas, lai noteiktu atskait?mo summu PVN direkt?vas 185. panta 1. punkta izpratn?, ja attiec?g?s preces v?l?k ir tikušas izn?cin?tas vai utiliz?tas, iz?emot jebk?du izmantošanu, kas veikta no nodok?a atbr?votos dar?jumos vai kas neietilpst PVN piem?rošanas jom?. Visbeidzot, paredzot, ka norakst?šana var?tu tikt uzskat?ta par “zudumu” min?t?s direkt?vas 185. panta 2. punkta pirm?s da?as izpratn?, t? vaic?, vai š?d? gad?jum? b?tiskais faktors ir tas, lai prece objekt?vi tiktu izn?cin?ta, vai ar? papildus tiek pras?ts, lai tas notiktu t?du notikumu d??, kuri ir ?rpus nodok?a maks?t?ja kontroles un kurus tas neb?tu var?jis paredz?t vai nov?rst.

22 Šajos apst?k?os *Varhoven administrativen sad* (Augst?k? administrat?v? tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai [PVN direkt?vas] 185. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka pre?u norakst?šana, izsl?dzot akt?vus vai noliktavu kr?jumus no nodok?a maks?t?ja balances, pamatojoties uz to, ka no t?m vairs nav sagaid?ms saimnieciskais labums (t?p?c, ka t?s, piem?ram, ir nolietojuš?s, boj?tas vai neder?gas, vai nav izmantojamas paredz?tajiem m?r?iem), ir uzskat?ma par t?du sast?vda?u mai?u, kas izmantotas, lai noteiktu priekšnodokl? jau atskait?t? PVN summu attiec?go pre?u ieg?des br?d?, kura notikusi p?c [PVN] deklar?cijas iesniegšanas un kura t?d?? rada pien?kumu kori??t šo atskait?šanu, ja norakst?t?s preces v?l?k ir p?rdotas ar nodokli apliekama[s] pieg?de[s] ietvaros?

2) Vai [PVN direkt?vas] 185. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka pre?u norakst?šana[, kas noris atbilstoši pirmaj? jaut?jum? nor?d?tajam aprakstam,] ir uzskat?ma par t?du sast?vda?u mai?u, kuras izmantotas, lai noteiktu priekšnodokl? jau atskait?t? PVN summu attiec?go pre?u ieg?des br?d?, kas notikusi p?c [PVN] deklar?cijas iesniegšanas un kas t?d?? rada pien?kumu kori??t šo atskait?šanu, ja norakst?t?s preces v?l?k tikušas izn?cin?tas vai utiliz?tas un šis fakts ir pien?c?gi pier?d?ts vai apstiprin?ts?

3) Ja atbilde uz pirmo, otro vai abiem jaut?jumiem ir apstiprinoša, vai [PVN direkt?vas] 185. panta 2. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka pre?u norakst?šana iepriekš min?tajos apst?k?os ir uzskat?ma par pien?c?gi pier?d?tu vai apstiprin?tu preces izn?cin?šanas vai zuduma gad?jumu, attiec?b? uz kuru nerodas pien?kums kori??t preces ieg?des br?d? priekšnodokl? atskait?to PVN?

4) Vai [PVN direkt?vas] 185. panta 2. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka pien?c?gi pier?d?tos vai apstiprin?tos preces izn?cin?šanas vai zuduma gad?jumos priekšnodok?a atskait?šanas kori??šanu var neveikt tikai tad, ja izn?cin?šanu vai zudumu ir izrais?juši notikumi, kuri ir ?rpus nodok?a maks?t?ja kontroles un kurus tas nevar?ja paredz?t un nov?rst?

5) Ja atbilde uz pirmo, otro vai abiem jaut?jumiem ir noliedzoša, vai ar [PVN direkt?vas] 185. panta 1. punktu tiek pie?auts t?ds valsts tiesiskais regul?jums k? ZDDS [agr?kaj? redakcij?] 79. panta 3. punkts vai ZDDS 79. panta 1. punkts [...], kuros ir paredz?ts pien?kums kori??t priekšnodokl? atskait?to PVN pre?u norakst?šanas gad?jum?, pat ja š?s preces p?c tam ir p?rdotas k? ar nodokli apliekama pre?u pieg?de [...] vai t?s ir izn?cin?tas vai utiliz?tas un šis apst?klis ir pien?c?gi pier?d?ts vai apstiprin?ts?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

23 Ies?kum? j?atg?dina, ka PVN direkt?vas 187.–191. pant? paredz?t? s?kotn?ji atskait?t?

PVN kori??šanas k?rt?ba kapit?lieguld?jumu prec?m, k?das ir dažas no prec?m, kuras *BTK* esot norakst?jusi, neietekm? atbildi uz min?tajiem jaut?jumiem. Šie jaut?jumi attiecas uz pien?kuma kori??t rašanos, nevis uz iesp?jam?s kori??šanas k?rt?bu. Turpret? rež?ms, k?ds piem?rojams tad, kad rodas nodok?u iest?žu iesp?jam?s ties?bas pras?t nodok?a maks?t?jam veikt korekciju, tostarp kori??t atskait?jumus par kapit?lieguld?jumu prec?m, ir ietverts PVN direkt?vas 184.–186. pant? (šaj? zi?? skat. spriedumu, 2020. gada 17. septembris, *Stichting Schoonzicht*, C?791/18, EU:C:2020:731, 33. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

Par pirmo jaut?jumu

24 Ar pirmo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai PVN direkt?vas 185. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka t?das preces norakst?šana, kuru nodok?a maks?t?js uzskata par sav? parastaj? saimnieciskaj? darb?b? vairs neizmantojamu, šo prec? v?l?k p?rdodot k? atkritumus dar?jum?, kuram ir piem?rojams PVN, ir uzskat?ma par “sast?vda?u mai?u, kas izmantotas, lai noteiktu atskait?mo summu” š?s ties?bu normas izpratn?.

25 Lai atbild?tu uz šo jaut?jumu, vispirms j?atg?dina, ka PVN direkt?vas 184.–186. pant? paredz?tais kori??šanas meh?nisms ir neat?emama ar šo direkt?vu noteikt?s PVN atskait?šanas sist?mas sast?vda?a (spriedums, 2014. gada 17. j?lijs, *BCR Leasing IFN*, C?438/13, EU:C:2014:2093, 32. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

26 Attiec?b? uz šo atskait?šanas sist?mu no PVN direkt?vas 168. panta izriet – ja nodok?a maks?t?js, darbojoties š?d? status? preces ieg?des br?d?, izmanto šo prec? savu ar nodokli apliekamu dar?jumu vajadz?b?m, vi?am ir ties?bas atskait?t PVN, kas maks?jams vai samaks?ts par min?to prec? (spriedums, 2012. gada 22. marts, *Klub*, C?153/11, EU:C:2012:163, 36. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

27 Min?t?s atskait?šanas sist?mas m?r?is ir piln?b? atbr?vot uz??m?ju no PVN, kas tam j?maks? vai ko tas samaks?jis saist?b? ar visu savu saimniecisko darb?bu. T?d?j?di kop?j?s PVN sist?mas m?r?is ir nodrošin?t piln?gu neitralit?ti attiec?b? uz nodok?a piem?rošanu vis?m saimnieciskaj?m darb?b?m neatkar?gi no šo darb?bu m?r?iem vai rezult?tiem, ar noteikumu, ka min?taj?m darb?b?m princip? ir piem?rojams PVN (spriedums, 2018. gada 17. oktobris, *Ryanair*, C?249/17, EU:C:2018:834, 23. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

28 Turkl?t attiec?b? uz to, k?du ietekmi uz atskait?šanu var rad?t k?di v?l?k iest?jušies notikumi, j?atg?dina, ka pre?u vai pakalpojumu izmantošana vai t?m paredz?t? izmantošana nosaka s?kotn?j? atskait?juma apm?ru, uz kuru nodok?a maks?t?jam ir ties?bas, un iesp?jamo korekciju apm?ru n?kamajos laikposmos (spriedums, 2020. gada 17. septembris, *Stichting Schoonzicht*, C?791/18, EU:C:2020:731, 25. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

29 T?d?j?di PVN direkt?v? paredz?to noteikumu kori??šanas jom? m?r?is ir palielin?t atskait?jumu precizit?ti, nodrošinot PVN neitralit?ti t?, lai ties?bas uz nodok?a atskait?šanu par agr?k veiktiem dar?jumiem saglab?tos tikai tad, ja tie ir tikuši veikti, lai sniegtu pakalpojumus, par kuriem tiek uzlikts š?ds nodoklis. Paredzot min?tos noteikumus, š?s direkt?vas m?r?is l?dz ar to ir rad?t ciešu un tiešu saikni starp ties?b?m uz PVN priekšnodok?a atskait?šanu un attiec?go pre?u un pakalpojumu izmantošanu dar?jumiem, kas ar nodokli tiek aplikti v?l?k (spriedums, 2013. gada 10. oktobris, *Pactor Vastgoed*, C?622/11, EU:C:2013:649, 34. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

30 Visbeidzot, attiec?b? uz iesp?jam? pien?kuma kori??t PVN priekšnodok?a atskait?šanu rašanos PVN direkt?vas 185. panta 1. punkt? ir paredz?ts princips, atbilstoši kuram š?da kori??šana it ?paši ir j?veic tad, ja p?c PVN deklar?cijas iesniegšanas main?s sast?vda?as, kas izmantotas, lai noteiktu šo atskait?mo summu.

31 Šaj? gad?jum? no l?muma l?gt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka attiec?g?s preces nodok?a maks?t?js galu gal? p?rdeva ar nodokli apliekam? dar?jum?. T?d?j?di j?konstat?, ka tas ir izpild?jis nosac?jumu, kas ?auj piem?rot un saglab?t ties?bas uz nodok?a atskait?šanu atbilstoši š? sprieduma 27. punkt? atg?din?tajai judikat?rai, proti, š?s preces tika izmantotas t?d? saimnieciskaj? darb?b?, kura ir apliekama ar PVN. Turkl?t š?da piem?rošana un saglab?šana ir nepieciešama, lai nodrošin?tu nodok?u neitralit?ti – m?r?i, kuru kop?j? PVN sist?ma cenšas pan?kt, izmantojot atskait?šanas rež?mu.

32 Šaj? zi?? nav noz?mes tam, ka atkritumu p?rdošana neietilpst nodok?a maks?t?ja, kurš šo p?rdošanu veic, parastaj? saimnieciskaj? darb?b?, vai ka attiec?go pre?u realiz?cijas v?rt?ba samazin?s, sal?dzinot ar to s?kotn?jo v?rt?bu, jo t?s ir p?rdotas k? atkritumi, vai ka š? paša iemesla d?? ir main?jusies to s?kotn?j? iedaba.

33 Saska?? ar š? sprieduma 27. punkt? atg?din?to judikat?ru, cikt?l preces tiek izmantotas ar PVN apliekam? saimnieciskaj? darb?b?, atskait?šanas rež?ms attiecas uz visu nodok?a maks?t?ja saimniecisko darb?bu neatkar?gi no t?s m?r?a vai rezult?tiem. Turkl?t j?nor?da, ka Tiesa, uzskat?dama, ka nav nepieciešams kori??t atskait?jumus, jau ir ??musi v?r? faktu, ka atkritumi no ?k?m, kuras tika ieg?d?tas, iev?rojot PVN atskait?šanas rež?mu, un v?l?k da??ji demont?tas, tika p?rdoti t?l?k dar?jumos, kas ar nodokli tiek aplikti v?l?k (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2012. gada 18. oktobris, *TETS Haskovo*, C?234/11, EU:C:2012:644, 35. punkts).

34 T?tad š?di apst?k?i nevar p?rtraukt ciešo un tiešo saikni starp ties?b?m uz PVN priekšnodok?a atskait?šanu par attiec?go pre?u ieg?di un to izmantošanu dar?jumos, kas š? sprieduma 29. punkt? min?t?s judikat?ras izpratn? ar nodokli tiek aplikti v?l?k.

35 No visiem šiem apsv?rumiem izriet, ka PVN direkt?vas 185. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka t?das preces norakst?šana, kuru nodok?a maks?t?js uzskata par sav? parastaj? saimnieciskaj? darb?b? vairs neizmantojamu, šo precī v?l?k p?rdodot k? atkritumus dar?jum?, kam ir piem?rojams PVN, nav uzskat?ma par t?du “sast?vda?u mai?u, kas izmantotas, lai noteiktu atskait?mo summu” š?s ties?bu normas izpratn?.

Par otro l?dz ceturto jaut?jumu

36 Uzdodama otro jaut?jumu, k? ar? trešo un ceturto jaut?jumu, kuri ir j?izskata kop?, cikt?l tie attiecas uz izn?cin?t?m prec?m, iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai PVN direkt?vas 185. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka t?das preces norakst?šana, ko nodok?a maks?t?js uzskata par sav? parastaj? saimnieciskaj? darb?b? vairs neizmantojamu, šo precī v?l?k labpr?t?gi izn?cinot, ir uzskat?ma par “sast?vda?u mai?u, kas izmantotas, lai noteiktu atskait?mo summu” š? panta 1. punkta izpratn?, un apstipriņšas atbildes gad?jum? – vai min?t?s preces norakst?šana š?dos apst?k?os ir uzskat?ma par “pien?c?gi pier?d?tu vai apstiprin?tu izn?cin?šanu” vai par “pien?c?gi pier?d?tu vai apstiprin?tu zudumu” min?t? panta 2. punkta izpratn?, lai gan runa nav par notikumu, kurš b?tu ?rpus š? nodok?a maks?t?ja kontroles un kuru tas neb?tu var?jis paredz?t vai nov?rst.

37 Pirmk?rt, j?konstat?, ka preces izn?cin?šana neapšaub?mi izraisa to, ka z?d jebk?da iesp?ja to izmantot ar nodokli apliekam?s darb?b?s (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2012. gada 4. oktobris, *PIGI*, C?550/11, EU:C:2010:614, 35. punkts).

38 L?dz ar to šis fakts izraisa cieš?s un tieš?s saiknes starp ties?b?m uz PVN priekšnodok?a atskait?šanu un attiec?g?s preces izmantošanu dar?jumos, kuri v?l?k tiek aplikti ar nodokli, p?rtraukšanu, kas paredz?ta š? sprieduma 29. punkt? atg?din?taj? judikat?r?, un t?d?j?di ir uzskat?ma par “sast?vda?u mai?u, kas izmantotas, lai noteiktu atskait?mo summu” PVN direkt?vas 185. panta 1. punkta izpratn?. To turkl?t apstiprina nor?de š? panta 2. punkt? uz

iznācināšanu kā vienu no iespējamajiem pienākuma koriģēt izņēmumiem.

39 Otrkārt, attiecībā uz jēdzienu “iznācināšana” un “zudums” PVN direktīvas 185. panta 2. punkta izpratnē nozīmē un piemērojamību, tātad kā nav definīcijas, tātad ir jānoskaidro saskaņā ar to ierasto nozīmē ikdienas valodā, ņemot vērā kontekstu, kādā tie tiek lietoti (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 22. aprīlis, *Austrian Airlines*, C-826/19, EU:C:2021:318, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).

40 Ikdienas valodā ar vārdu “iznācināt” tiek apzīmēta darbība, kas būtiski maina priekšmetu, likvidāšana, liekot tam izzust, padarāšana par neesošu. Savukārt vārds “zudums” attiecībā uz precīzā nozīmē, ka kādam tiek liegta lieta, kura tam ir piederējusi vai kuru tas ir izmantojis. No tā izriet, ka preces zudums nevar izrietēt no labprātīgas tās pasniekta vai valdītāja rīcības, bet iznācināšanas gadījumā tas netiek izslēgts.

41 Attiecībā uz kontekstu, kādā ietilpst PVN direktīvas 185. panta 2. punkta pirmajā daļā paredzētie izņēmumi un to mērķi, jānorāda, ka tiesību norma, kurā bija paredzēti līdzīgi izņēmumi, pirms tam bija iekļauta Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.), 20. panta 1. punkta b) apakšpunktā. Ar pēdējo minēto tiesību normu saistītajos sagatavošanas dokumentos ir norādīts, ka ar šiem izņēmumiem Kopienas likumdevējs ir uzskatījis par nepieciešamu preces, kura ir radījusi tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitēšanu, izzušanas gadījumā ierobežot pienākumu koriģēt ar neattaisnotiem izzušanas gadījumiem, lai izvairītos no tā, ka gadījumā, kad tiek iesniegti iznācināšanas, zuduma vai zēdzības pierādījumi, papildus ekonomiska rakstura zaudējumiem tiek nodarīti arī zaudējumi nodokļu jomā.

42 No šīm norādēm izriet, ka PVN direktīvas 185. panta 2. punktā norādītie iznācināšanas, zuduma vai zēdzības gadījumi atbilst nodarītu ekonomiska rakstura zaudējumu gadījumam, tomēr šādu gadījumu iestāšanās ir atbilstoši jāpierāda vai jāapstiprina, piemērojot šīs tiesību normas pirmo daļu.

43 Šajā gadījumā, tātad kā attiecīgā prece iznācināšana izrietēja no nodokļa maksātāja rīcības, jāuzskata, ka runa ir par “iznācināšanu”, nevis “zudumu” PVN direktīvas 185. panta 2. panta izpratnē.

44 Turklāt ne no šīs tiesību normas teksta, ne no sagatavošanas dokumentiem, kurus var uzskatīt par būtiskiem, neizriet, ka preces iznācināšanai būtu jābūt pilnībā neatkarīgai no nodokļa maksātāja gribas. Kā norādīts šajā spriedumā 40. punktā, nevar izslēgt, ka noteiktos gadījumos minētā iznācināšana ietver tā labprātīgu rīcību.

45 Konkrēti – tā tas ir tādās preces iznācināšanas gadījumā, par kuru ir konstatēts, ka tā ir kļūvusi nederīga lietošanai nodokļa maksātāja parastajā saimnieciskajā darbībā. Šajā ziņā jāatgādina, ka ekonomiskās un komerciālās realitātes apsvēršana ir galvenais kritērijs kopējās PVN sistēmas piemērošanai (spriedums, 2018. gada 22. novembris, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, 43. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

46 Tomēr, lai preces, kura ietilpst nodokļa maksātāja pašumā, iznācināšanai varētu piemērot PVN direktīvas 185. panta 2. punktu, iznācināšana ir pienācīgi jāpierāda vai jāapstiprina, un vērā var ņemt vienīgi tādus preces iznācināšanu, kuru nolemts veikt tādēļ, ka šī prece objektīvi ir zaudējusi lietderību nodokļa maksātāja parastajā saimnieciskajā darbībā, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

47 Pārējā daļā, ciktāl iesniedzējtiesa norāda arī uz faktu, ka atsevišķas preces, kuras ir

izraisa?jušas pamatliet? apl?koto kori??šanu, ir “utiliz?tas”, j?p?rbauda ar?, vai apst?k?i, uz ko konkr?ti nor?d?ts šaj? j?dzien?, atbilst šo pre?u neatgriezeniskai izzušanai. T?d?j?di t?da preces utiliz?cija k? t?s apglab?šana poligon? ir j?uzskata par darb?bu, kas izraisa t?s “izn?cin?šanu” PVN direkt?vas 185. panta 2. punkta pirm?s da?as izpratn?, jo t? konkr?ti izraisa š?s preces neatgriezenisku izzušanu.

48 No visiem iepriekš min?tajiem apsv?rumiem izriet, ka PVN direkt?vas 185. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka t?das preces norakst?šana, kuru nodok?a maks?t?js uzskata par sav? parastaj? saimnieciskaj? darb?b? vairs neizmantojamu, šo precī v?l?k labpr?t?gi izn?cinot, ir uzskat?ma par t?du “sast?vda?u mai?u, kas izmantotas, lai noteiktu atskait?mo summu” š? panta 1. punkta izpratn?. Tom?r š?da situ?cija, neatkar?gi no t?s labpr?t?g? rakstura, ir uzskat?ma par “izn?cin?šanu” min?t? panta 2. punkta pirm?s da?as izpratn?, t?p?c š?das izmai?as neizraisa pien?kumu kori??t, ja vien š? izn?cin?šana ir pien?c?gi pier?d?ta vai apstiprin?ta un ja min?t? prece ir objekt?vi zaud?jusi jebk?du lietder?bu nodok?a maks?t?ja saimnieciskaj? darb?b?. Preces pien?c?gi pier?d?ta utiliz?cija ir j?piel?dzina t?s izn?cin?šanai, cikt?l t? konkr?ti izraisa š?s preces neatgriezenisku izzušanu.

Par piekto jaut?jumu

49 Ar piekto jaut?jumu, kurš tiek uzdots gad?jum?, ja uz pirmo un/vai otro jaut?jumu tiek sniegta noliedzoša atbilde, iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai PVN direkt?vas 185. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam ir pretrun? valsts ties?bu normas, kur?s ir paredz?ts kori??t priekšnodokl? atskait?to PVN, ieg?d?joties precī, ja t? tiek norakst?ta, jo nodok?a maks?t?js uzskata, ka t? vi?a parastaj? saimnieciskaj? darb?b? vairs nav izmantojama, neatkar?gi no t?, ka v?l?k š? prece ir bijusi t?das p?rdošanas priekšmets, kas ir aplikta ar PVN, izn?cin?ta vai utiliz?ta pien?c?gi pier?d?t? vai apstiprin?t? veid?.

50 Tom?r no š? jaut?juma p?d?j?s da?as, lasot to kopsakar? ar l?mumu l?gt prejudici?lu nol?mumu, it ?paši t? trešo un ceturto jaut?jumu, k? ar? no pamatlietas apst?k?iem izriet, ka iesniedz?jtiesa ar šo jaut?jumu v?las apl?kot tieši pras?bu š?dos apst?k?os veikt priekšnodokl? atskait?t? PVN kori??šanu, iev?rojot ne tikai PVN direkt?vas 185. panta 1. punkt? paredz?to pien?kumu kori??t, bet ar? atseviš?us š? panta 2. punkt? paredz?tos iz??mumus no š? pien?kuma, t?d?j?di, ?emot v?r? visus min?t? 185. panta noteikumus.

51 Turkl?t šo pašu iemeslu d?? uz šo jaut?jumu nav j?atbild vien?gi gad?jum?, ja tiek sniegta noliedzoša atbilde uz pirmo jaut?jumu saist?b? ar norakst?to pre?u p?rdošanu atkritumu veid?, vai uz otro jaut?jumu saist?b? ar norakst?to pre?u izn?cin?šanu. Atbilde uz piekto jaut?jumu var b?t noder?ga ar? tad, ja uz k?du no šiem abiem jaut?jumiem tiek sniegta apstiprinoša atbilde.

52 Š?dos apst?k?os, lai sniegtu lietder?gu atbildi iesniedz?jtiesai, kas tai ?autu izš?irt taj? izskat?mo str?du, Tiesai ir j?p?rformul? tai iesniegtais jaut?jums (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2021. gada 15. j?lijs, *The Department for Communities in Northern Ireland*, C?709/20, EU:C:2021:602, 61. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

53 L?dz ar to ir j?uzskata, ka ar piekto jaut?jumu iesniedz?jtiesa vaic?, vai PVN direkt?vas 185. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam ir pretrun? valsts ties?bu normas, kur?s ir paredz?ts kori??t priekšnodokl? atskait?to PVN, ieg?d?joties precī, ja t? ir norakst?ta, jo nodok?a maks?t?js ir uzskat?jis, ka t? vi?a parastaj? saimnieciskaj? darb?b? vairs nav izmantojama, neatkar?gi no t?, ka v?l?k š? prece ir bijusi t?das p?rdošanas priekšmets, kas ir aplikta ar PVN, izn?cin?ta vai utiliz?ta pien?c?gi pier?d?t? vai apstiprin?t? veid?.

54 ?emot v?r? visus apsv?rumus, kuri ir pamatojuši atbildes uz pirmo l?dz ceturto jaut?jumu un kuri ir ietverti š? sprieduma 35. un 48. punkt?, š?das valsts ties?bu normas nav sader?gas ar PVN

direktīvas 185. panta 1. punktu un 2. punkta pirmo daļu.

55 Turklāt preces iznīcināšana nav viens no gadījumiem, kuros šīs direktīvas 185. panta 2. punkta otrajā daļā dalībvalstīm tomēr tiek atļauts pieprasīt atskaitīšanas koriģēšanu.

56 Tātad uz piekto jautājumu jāatbild, ka PVN direktīvas 185. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā valsts tiesību normas, kurās ir paredzēts koriģēt priekšnodokli atskaitīto PVN, iegādājoties precī, ja tās tiek norakstīta, jo nodokļa maksātājs uzskata, ka tas viņa parastajā saimnieciskajā darbībā vairs nav izmantojama un ka viņš šo prece ir bijusi tās pārdošanas priekšmets, kas ir aplikta ar PVN, iznīcināta vai utilizēta veidā, kurš konkrēti ietver tās neatgriezenisku izzušanu, ciktāl šī iznīcināšana ir pienācīgi pierādīta un apstiprināta, un ja minētā prece objektīvi ir zaudējusi jebkādu lietderību nodokļa maksātāja saimnieciskajā darbībā.

Par tiesīganās izdevumiem

57 Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šīs tiesvedības izriekst no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, jāpārsūta lēmumi par tiesīganās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (devītā palāta) nospriež:

1) **Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 185. panta 1. punkts**

ir jāinterpretē tādējādi, ka

tās preces norakstīšana, kuru nodokļa maksātājs uzskata par savā parastajā saimnieciskajā darbībā vairs neizmantojamu, šo precī viņš pārdodot kā atkritumus darījumā, kuram ir piemērojams pievienotās vērtības nodoklis (PVN), nav uzskatāma par tās “sastāvdaļu maiņu, kas izmantotas, lai noteiktu atskaitāmo summu” šīs tiesību normas izpratnē.

2) **Direktīvas 2006/112 185. pants**

ir jāinterpretē tādējādi, ka

tās preces norakstīšana, kuru nodokļa maksātājs uzskata par savā parastajā saimnieciskajā darbībā vairs neizmantojamu, šo precī viņš labprātīgi iznīcinot, ir uzskatāma par tās “sastāvdaļu maiņu, kas izmantotas, lai noteiktu atskaitāmo summu” šīs panta 1. punkta izpratnē. Tomēr šāda situācija, neatkarīgi no tās labprātīgā rakstura, ir uzskatāma par “iznīcināšanu” minētā panta 2. punkta pirmās daļas izpratnē, tāpēc šādas izmaiņas neizraisa pienākumu koriģēt, ja vien šī iznīcināšana ir pienācīgi pierādīta vai apstiprināta un ja minētā prece ir objektīvi zaudējusi jebkādu lietderību nodokļa maksātāja saimnieciskajā darbībā. Preces pienācīgi pierādīta utilizācija ir jāpielīdzina tās iznīcināšanai, ciktāl tā konkrēti izraisa šīs preces neatgriezenisku izzušanu.

3) **Direktīvas 2006/112 185. pants**

ir jāinterpretē tādējādi, ka

tam ir pretrunā valsts tiesību normas, kurās ir paredzēts koriģēt priekšnodokli atskaitīto PVN, iegādājoties precī, ja tās tiek norakstīta, jo nodokļa maksātājs uzskata, ka tas viņa parastajā saimnieciskajā darbībā vairs nav izmantojama un ka viņš šo prece ir bijusi tās pārdošanas priekšmets, kas ir aplikta ar PVN, iznīcināta vai utilizēta veidā, kurš konkrēti ietver tās neatgriezenisku izzušanu, ciktāl šī iznīcināšana ir pienācīgi pierādīta un apstiprināta, un ja minētā prece objektīvi ir zaudējusi jebkādu lietderību nodokļa

maksātāja saimnieciskajā darbībā.

Paraksti

* Tiesvedības valoda – bulgāru.