



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2012. gada 22. martā*

PVN — Direktīva 2006/112/EK — 168. pants — Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu — Tiesību uz nodokļa atskaitīšanu rašanās — Sabiedrības tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli, kas samaksāts, pērkot ražošanas līdzekli, kurš vēl nav nodots ekspluatācijā, saistībā ar šīs sabiedrības profesionālo darbību

Lieta C-153/11

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Administrativen sad Varna* (Bulgārija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2011. gada 22. martā un kas Tiesā reģistrēts 2011. gada 28. martā, tiesvedībā

Klub OOD

pret

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

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*] (referents), tiesneši A. Ross [*A. Rosas*], A. O’Kīfs [*A. Ó Caoimh*], A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*] un K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*],

ģenerālvokāte E. Šarpstone [*E. Sharpston*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— Bulgārijas valdības vārdā – *T. Ivanov* un *D. Drambozova*, pārstāvji,

— Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *D. Roussanov*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerālvokātes uzklaušīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – bulgāru.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 168. panta a) punkta interpretāciju.
- 2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Klub OOD* (turpmāk tekstā – “*Klub*”) un *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Valsts Ieņēmumu aģentūras Centrālās pārvaldes Varnas pilsētas “Sūdzību un izpildes pārvaldības” direkcijas direktors) par pārskatītu nodokļa paziņojumu, ar kuru tai tiek atteikts atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”), kas samaksāts par dzīvokļa iegādi.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 Atbilstoši PVN Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punktam:

“Nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par “saimniecisku darbību”. Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.”

- 4 Saskaņā ar šīs direktīvas 26. pantu:

“1. Šādus darījumus uzskata par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību:

- a) gadījumu, ja nodokļa maksātājs savām vai sava personāla privātajām vajadzībām lieto preces, kas ir tā saimnieciskās darbības aktīvu daļa, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savas saimnieciskās darbības vajadzībām, ja PVN par šīm precēm bijis pilnīgi vai daļēji atskaitāms;
- b) pakalpojumu sniegšanu, ko bez maksas veic nodokļa maksātājs savām vai sava personāla privātajām vajadzībām, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savas saimnieciskās darbības vajadzībām.

2. Dalībvalstis var atkāpties no 1. punkta, ja šāda atkāpe nerada konkurences izkropļojumus.”

- 5 Šīs direktīvas 63. pantā ir paredzēts, ka “nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana”.
- 6 Saskaņā ar šīs pašas direktīvas 167. pantu “atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams”.
- 7 PVN direktīvas 168. pantā ir noteikts:

“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;

[..].”

- 8 Šīs direktīvas 273. pants ir formulēts šādi:

“Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.

Pirmajā daļā paredzēto izvēles iespēju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar rēķinu sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem, kas noteikti 3. nodaļā.”

Valsts tiesības

- 9 Saskaņā ar Likuma par pievienotās vērtības nodokli (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, 2006. gada 4. augusta DV Nr. 63; turpmāk tekstā – “ZDDS”) 6. panta 3. punkta 1. apakšpunktu par preču piegādi par atlīdzību uzskata “preces atdalīšanu vai nodošanu nodokļa maksātājam, īpašniekam, saviem darbiniekiem vai algotiem darbiniekiem vai arī trešajām personām personiskā lietošanā, ar nosacījumu, ka tās ražošanā, tās importēšanā vai tās iegādē nodokļa atlaide ir tikusi atskatīta pilnībā vai daļēji”.

- 10 ZDDS 12. panta 1. punktā ar nodokli apliekams darījums ir definēts kā “katra preces piegāde vai pakalpojuma sniegšana 6. un 9. panta izpratnē, ja to veic persona, kura saskaņā ar šo likumu ir nodokļa maksātājs, un ja tās izpildes vieta ir iekšzemē, kā arī katra piegāde, kurai ir piemērojama nulles likme un kuru veic persona, kas ir nodokļa maksātājs, ja vien šajā likumā nav paredzēts citādi”.

- 11 ZDDS 69. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Ja preces un pakalpojumi tiek izmantoti ar nodokli apliekamām piegādēm, ko veic reģistrēts nodokļa maksātājs, tad tam ir tiesības atskaitīt:

1) nodokli par precēm un pakalpojumiem, ko tai piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs – kas tāpat ir saskaņā ar šo likumu reģistrēts nodokļa maksātājs – ir piegādājis vai tam ir jāpiegādā, vai arī ir sniedzis, vai tam ir jāsniedz.”

- 12 ZDDS 70. panta 1. punktā ir precizēts:

“Pat ja ir izpildīti 69. vai 74. pantā paredzētie nosacījumi, tiesību atskaitīt nodokli nav, ja:

[..]

2) preces vai pakalpojumi ir paredzēti darījumiem bez atlīdzības vai darbībām, kas nav saistītas ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību;

[..].”

- 13 Saskaņā ar ZDDS 79. panta 1. un 2. punktu:

“1. Reģistrētai personai, kura pilnībā vai daļēji atskaita priekšnodokli par precēm vai pakalpojumiem, ko tā saražojusi, iepirkusi, iegādājusies vai ievedusi, un kura pēc tam tos izmanto, lai veiktu no nodokļa atbrīvotus darījumus vai tādus darījumus vai darbības, par kuriem nav tiesību atskaitīt priekšnodokli, ir jāveic nodokļa maksājums tādā apmērā, kādā izmantotas tiesības atskaitīt priekšnodokli.

2. Reģistrētai personai, kura pilnībā atskaita priekšnodokli par precēm vai pakalpojumiem, ko tā saražojusi, iepirkusi, iegādājusies vai ievedusi, un kura pēc tam tos izmanto, gan lai veiktu darījumus, par ko ir tiesības atskaitīt priekšnodokli, gan lai veiktu no nodokļa atbrīvotus darījumus, vai tādus darījumus vai darbības, par ko nav tiesību atskaitīt priekšnodokli, un kura nevar noteikt, kura šo preču vai pakalpojumu daļa tiek izmantota darījumiem, kas rada tiesības atskaitīt priekšnodokli, un kura daļa – darījumiem, kas nerada tiesības atskaitīt priekšnodokli, ir jāveic nodokļa maksājums, kuru aprēķina saskaņā ar 7. punktu.”

14 *ZDDS* 79. panta 2. punkts ietver formulas, saskaņā ar kurām aprēķina maksājamo nodokli gadījumos, kas paredzēti šī paša noteikuma 2. punktā.

15 Teritoriālās plānošanas likuma (*Zakon za ustroystvo na teritoriyata*, DV Nr. 1, 2001. gada 2. janvāris, turpmāk tekstā – “*ZUT*”) 38. panta 3. punktā ir paredzēts:

“Nekustamajā īpašumā, kas paredzēts apdzīvošanai atbilstoši līdzīpašnieku režīmam, ir atļauts no jauna labiekārtot un grozīt dzīvojamās telpas vai patstāvīga mājokļa izmantošanu, lai no tā izveidotu ārsta prakses vietu, biroju vai individuālu modelēšanas darbnīcu, dodot personām no ārpusē iespēju iekļūt nekustamajā īpašumā, ja šie mājokļi atrodas apakšējā vai pagraba stāvā, ja to labiekārtojums atbilst sanitārajām, higiēnas, ugunsdrošības un citām tehniskajām prasībām, pamatojoties uz rakstveidā izteiktu, notariāli apliecinātu tiešu piekrišanu, ko izteikuši visu attiecīgajam mājoklim blakus esošo mājokļu īpašnieki. Izņēmuma kārtā ir iespējams atļaut iepriekš minētos mājokļus labiekārtot citos virszemes stāvos, vienīgi pamatojoties uz līdzīpašnieku kopsapulces lēmumu, kas pieņemts saskaņā ar šim mērķim paredzēto procedūru un ar rakstveidā izteiktu, notariāli apliecinātu tiešu piekrišanu, ko izteikuši visu attiecīgajam mājoklim blakus esošo mājokļu īpašnieki.”

16 *ZUT* 177. panta 1. punktā ir noteikts:

“Pēc darbu pabeigšanas un attiecīgā gadījumā pirms to pieņemšanas veicamo pārbaužu pabeigšanas attīstītājs reģistrē būves nodošanu ekspluatācijā iestādē, kas izsniegusi būvatļauju, un tajā pašā laikā iesniedz galīgo ziņojumu, kas paredzēts 168. panta 6. punktā, līgumus, kas noslēgti ar apsaimniekošanas uzņēmumiem ar mērķi pievienoties tehniskās infrastruktūras tīkliem, kā arī ģeodēzijas, kartogrāfijas un kadastra aģentūras dokumentus, kas apliecina, ka izpildīts 175. panta 5. punktā paredzētais nosacījums.”

17 Saskaņā ar *ZUT* 177. panta 3. punktu:

“Septiņu dienu laikā no pieteikuma saņemšanas būvatļauju izsniegusi iestāde, pārliecinājusies, ka dokumentācija ir pilnīga, reģistrē būves nodošanu ekspluatācijā un izsniedz atļauju nodot ekspluatācijā.”

18 Saskaņā ar *ZUT* 178. panta 1. punktu būvju vai to daļu izmantošana nav atļauta, kamēr kompetentā iestāde atbilstoši šī likuma 177. pantam nav pieņēmusi to ekspluatācijā.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

19 *Klub* nodarbošanās galvenokārt ir viesnīcas, kas atrodas Varnā [*Varna*], Bulgārijas kūrortā, apsaimniekošana.

20 2009. gada maijā šī sabiedrība nopirka divstāvu dzīvokli, kas paredzēts dzīvošanai Sofijā. Par šo pirkumu tika atskaitīts PVN, taču nodokļu dienestiem netika nosūtīta nodokļu deklarācija par vietējo nodokļu samaksu par šo dzīvokli.

21 *Klub* nemainīja nekustamā īpašuma paredzēto mērķi un neatvēra uz sava vārda kontu, lai īpašums tiktu apgādāts ar ūdeni un elektrību.

- 22 Nodokļu iestādes no tā secināja, ka attiecīgais dzīvoklis pirmām kārtām tika izmantots dzīvošanai, nevis profesionāliem mērķiem. Uzskatot, ka dzīvoklis netika izmantots uzņēmuma darbībai, šīs iestādes nosprieda, ka par tā iegādi nebija piešķiramas tiesības atskaitīt samaksāto PVN priekšnodokli, un līdz ar to šajā ziņā izdeva pārskatītu nodokļa paziņojumu.
- 23 *Klub* šo nodokļa paziņojumu apstrīdēja *Direktor na Direksia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, kas to apstiprināja.
- 24 Prasītāja pamatlietā cēla prasību *Administrativen sad Varna* (Varnas administratīvā tiesa).
- 25 Šajā tiesā *Klub* apgalvoja, ka nekustamais īpašums bija paredzēts profesionālai izmantošanai, jo tā to ir paredzējusi izmantot darījumu sanāksmēm ar ceļotājiem.
- 26 Pēc tam tika iesniegts nodokļa paziņojums par vietējiem nodokļiem, kurā minēta šī dzīvokļa izmantošana profesionālās darbības veikšanai.
- 27 Nodokļu iestādes uzskata, ka *Klub* nav pierādījusi, ne ka šis dzīvoklis nodokļu pārbaudes brīdī tika izmantots profesionāliem mērķiem, ne arī ka tā tas tiks izmantots nākotnē.
- 28 Pamata tiesvedības ietvaros tika iesniegta Sofijas domes vēstule, kurā precizēts, ka tās rīcībā nebija nekādas informācijas par to, ka būtu iesniegts pieteikums izsniegt apliecinājumu par pieņemšanu ekspluatācijā attiecībā uz šo pašu dzīvokli.
- 29 Saskaņā ar iesniedzējtiesas viedokli ZDDS 70. panta 1. punkta 2. apakšpunkta interpretācija Bulgārijas Republikas *Varhoven Administrativen Sad* (Augstākā administratīvā tiesa) judikatūrā ir pretrunīga.
- 30 Daļā judikatūras atzīts, ka nodokļa maksātājiem ir tiesības atskaitīt samaksāto PVN priekšnodokli saistībā ar nekustamā īpašuma iegādi, uzskatot, vai nu ka tikai pēc tās izmantošanas uzsākšanas var vērtēt to, kāds ir šī īpašuma paredzētais mērķis, vai ka nodokļa maksātāja personas uzņēmējdarbība ietver arī piegādes nākotnē.
- 31 Citā judikatūras daļā uzskatīts, ka, lai baudītu tiesības atskaitīt PVN par tāda nekustama īpašuma iegādi, kas vēl nav nodots ekspluatācijā, nodokļa maksātājam ir jāpierāda, ka nekustamais īpašums ir ticis izmantots tā saimnieciskās darbības mērķiem pirms nodokļu pārbaudes.
- 32 Iesniedzējtiesa uzskata, ka šī pēdējā valsts tiesību literārā interpretācija neatbilst Savienības tiesību principiem, kas regulē tiesību atskaitīt PVN priekšnodokli par ieguldījumu nekustamajiem īpašumiem rašanos.
- 33 Šādos apstākļos *Administrativen sad Varna* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus
- “1) Vai [PVN] direktīvas 168. panta a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka – pēc tam, kad nodokļa maksātājs ir izmantojis savas izvēles tiesības un nekustamo īpašumu, kas ir ražošanas līdzeklis, ir iekļāvis sava uzņēmuma kapitālā, – ir jāpieņem (proti, kamēr nav pierādīts pretējais), ka šī prece tiek izmantota ar nodokli apliekamiem darījumiem, ko veic nodokļa maksātājs?
- 2) Vai [PVN] direktīvas 168. panta a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tiesības atskaitīt priekšnodokli, pērkot nekustamo īpašumu, kas iekļauts nodokļa maksātāja uzņēmuma kapitālā, rodas uzreiz tajā taksācijas periodā, kurā nodoklis kļuvis iekasējams, lai gan nekustamais īpašums nevar tikt izmantots, jo nav notikusi likumā obligāti paredzētā pieņemšana ekspluatācijā?

- 3) Vai tāda administratīvā prakse, kāda ir *Nacionalna Agensia za Prihodite* [Valsts Ieņēmumu aģentūras] prakse, atbilstoši kurai personu, kam jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis, izmantotās tiesības atskaitīt priekšnodokli attiecībā uz to nopirktiem ražošanas līdzekļiem tiek atteiktas, pamatojoties uz to, ka šie līdzekļi tiek izmantoti sabiedrības īpašnieku privātajām vajadzībām, par šo izmantošanu nepiemērojot pievienotās vērtības nodokli, atbilst minētajai direktīvai un judikatūrai par tās interpretāciju?
- 4) Vai tādā gadījumā, par kādu ir pamatlieta, sabiedrībai – prasītājai – ir tiesības atskaitīt priekšnodokli, pērkot nekustamo īpašumu – divstāvu dzīvokli Sofijā?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo līdz trešo prejudiciālo jautājumu

- 34 Ar savu pirmo līdz trešo jautājumu, kas jāskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 168. panta a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tiesības atskaitīt samaksāto PVN priekšnodokli, pērkot nekustamo īpašumu, kas iekļauts nodokļa maksātāja uzņēmuma kapitālā, rodas uzreiz tajā taksācijas periodā, kurā nodoklis kļuvis iekasējams, lai gan nekustamais īpašums nav uzreiz izmantots profesionāliem mērķiem. Attiecīgi iesniedzējtiesa izvirza jautājumu par to, vai tiesības atskaitīt samaksāto PVN priekšnodokli par īpašumu, kas iekļauts kapitālā, kuru iegādājies nodokļa maksātājs, pēdējam var tikt atteiktas, pamatojot ar to, ka šis īpašums ir izmantots privātām vajadzībām.
- 35 Vispirms ir jāatgādina, ka ar PVN direktīvu iedibinātās atskaitījumu sistēmas mērķis ir pilnībā atvieglot uzņēmējam visas saimnieciskās darbības laikā ar maksājamo vai samaksāto PVN uzlikto nastu. Līdz ar to kopējā PVN sistēma nodrošina pilnīgu neitralitāti attiecībā uz nodokļu uzlikšanu uzņēmējdarbībai neatkarīgi no tās mērķiem vai tās rezultātiem, ar nosacījumu, ka pati minētā saimnieciskā darbība principā ir apliekama ar PVN (skat. it īpaši 1985. gada 14. februāra spriedumu lietā 268/83 *Rompelman, Recueil*, 655. lpp., 19. punkts, kā arī 2012. gada 16. februāra spriedumu lietā C-118/11 *Eon Aset Menidjmont*, 317143. punkts).
- 36 No PVN direktīvas 168. panta izriet – ja nodokļa maksātājs, darbojoties šādā statusā, izmanto īpašumu, lai veiktu ar nodokli apliekamus darījumus, viņam ir tiesības atskaitīt PVN, kas maksājams vai samaksāts par minēto īpašumu (šajā ziņā skat. 1991. gada 11. jūlija spriedumu lietā C-97/90 *Lennartz, Recueil*, I-3795. lpp., 8. punkts, kā arī 2005. gada 21. aprīļa spriedumu lietā C-25/03 *HE*, Krājums, I-3123. lpp., 43. punkts). Atbilstoši PVN direktīvas 63. un 167. pantam šis atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams, proti, preču piegādes brīdī (šajā ziņā skat. 2005. gada 2. jūnija spriedumu lietā C-378/02 *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, Krājums, I-4685. lpp., 31. punkts).
- 37 Savukārt, ja īpašums netiek izmantots nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības veikšanai tās pašas direktīvas 9. panta 1. punkta otrās daļas nozīmē, bet nodokļa maksātājs izmanto šo īpašumu privātam patēriņam, tad nevar rasties nekādas tiesības uz atskaitīšanu (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Lennartz*, 9. punkts, un lietā *HE*, 43. punkts).
- 38 Tāda darījuma gadījumā, ko veido ražošanas līdzekļa iegāde, kas daļēji paredzēts privātai lietošanai un daļēji profesionālai lietošanai, nodokļa maksātājs var izvēlēties pilnībā iekļaut šo mantu sava uzņēmuma mantā (šajā ziņā skat. 1995. gada 4. oktobra spriedumu lietā C-291/92 *Armbrecht, Recueil*, I-2775. lpp., 20. punkts, un 2005. gada 14. jūlija spriedumu lietā C-434/03 *Charles* un *Charles-Tijmens*, Krājums, I-7037. lpp., 23. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra). Principā par šīs preces pirkumu kā priekšnodokli maksājams PVN ir pilnībā un nekavējoties atskaitāms. Šādos apstākļos, ja uzņēmumam piešķirtais ražošanas līdzeklis dod tiesības pilnībā vai daļēji atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN, tā lietošana nodokļa maksātāja vai personāla privātām vajadzībām vai ar uzņēmumu nesaistītos nolūkos ir pielīdzināma pakalpojumu sniegšanai pret atlīdzību saskaņā ar PVN direktīvas

26. panta 1. punktu (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Charles* un *Charles-Tijmens*, 24. un 25. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra, un 2009. gada 23. aprīļa spriedumu lietā *C-460/07 Puffer*, Krājums, I-3251. lpp., 41. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Eon Aset Menidjmont*, 54. punkts).
- 39 Tiesi nodokļa maksātāja, kurš rīkojas kā tāds, veiktā preces iegāde ir tā, kas nosaka PVN sistēmas un tādējādi atskaitīšanas sistēmas piemērošanu (skat. šajā ziņā iepriekš minēto spriedumu lietā *Lennartz*, 15. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Eon Aset Menidjmont*, 57. punkts).
- 40 Nodokļa maksātājs rīkojas šādā statusā, ja tas rīkojas savas saimnieciskās darbības vajadzībām PVN direktīva 9. panta 1. punkta otras daļas izpratnē (šajā ziņā skat. 2001. gada 8. marta spriedumu lietā *C-415/98 Bakcsi*, *Recueil*, I-1831. lpp., 29. punkts).
- 41 Jautājums par to, vai nodokļa maksātājs ir iegādājies preci, rīkojoties kā tāds, ir fakta jautājums, kas ir jāvērtē, ņemot vērā visu informāciju lietā, kurā tostarp ir attiecīgā ražošanas līdzekļa veids un laikposms no tā iegādes līdz izmantošanai nodokļa maksātāja saimnieciskajai darbībai (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Bakcsi*, 29. punkts, un lietā *Eon Aset Menidjmont*, 58. punkts). Tāpat vērā var tikt ņemts jautājums par to, vai ir veiktas aktīvas darbības, lai īstenotu labiekārtošanu un saņemtu atļaujas, kas nepieciešamas profesionālajai izmantošanai tādiem ražošanas līdzekļiem kā *ZUT* 38. panta 3. punktā minētie.
- 42 Saskaņā ar Tiesas viedokli, ja nodokļa maksātājam tiktu atteikts atļaut atskaitīt maksājamo PVN priekšnodokli saistībā ar vēlāku profesionālu izmantošanu, kas tiek aplikta ar nodokli, neraugoties uz tā sākotnējo vēlmi iekļaut visu ražošanas līdzekli savā uzņēmumā nākotnes darījumu labad, viņš netiktu pilnībā atbrīvots no nodokļa saistībā ar mantu, ko viņš izmanto savas saimnieciskās darbības vajadzībām, un viņa uzņēmējdarbības aplikšana ar nodokli radītu dubultu nodokļa uzlikšanu pretēji nodokļu neitralitātes principam, kas ir daļa no PVN sistēmas (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Puffer*, 45. un 46. punkts).
- 43 PVN neitralitātes princips attiecībā uz uzņēmuma nodokļu nastu prasa, lai ražošanas izmaksas, kas ir veiktas uzņēmuma vajadzībām un tā labā, tiktu uzskatītas par saimniecisku darbību, kura rada tiesības uz tūlītēju priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanu (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Rompelman*, 22. punkts, un lietā *Puffer*, 47. punkts).
- 44 Attiecīgi fiziska persona, kas ieguvusi preces saimnieciskās darbības vajadzībām PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otrās daļas nozīmē, to ir veikusi nodokļa maksātāja statusā, pat ja preces nav tūlītēji izmantotas šai saimnieciskajai darbībai (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Lennartz*, 14. punkts).
- 45 Iesniedzējtiesai ir jāizvērtē, vai pamata tiesvedībā *Klub* ir faktiski ieguvusi nekustamo īpašumu tās saimnieciskās darbības vajadzībām. Ja tas tā ir, šī sabiedrība var pilnībā un tūlītēji atskaitīt PVN saistībā ar mantu, kas pilnībā ietverta tās uzņēmuma mantā, lai arī tā nav tūlītēji izmantota sabiedrības saimnieciskās darbības vajadzībām.
- 46 Ir jāpiebilst, ka radušās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu saglabājas, ja nepastāv krāpnieciska vai ļaunprātīga rīcība, kā arī ievērojot iespējamu koriģēšanu atbilstoši PVN direktīvā paredzētajiem nosacījumiem (skat. it īpaši 2000. gada 8. jūnija spriedumu lietā *C-400/98 Breitsohl*, *Recueil*, I-4321. lpp., 41. punkts, un 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā *C-255/02 Halifax*, Krājums, I-1609. lpp., 84. punkts).
- 47 Kā Tiesa šajā ziņā nospriedusi, ja nodokļa maksātājs nav varējis izmantot preces vai pakalpojumus, saistībā ar kurām veikta atskaitīšana par darījumiem, kas aplikami ar nodokli, no viņa gribas neatkarīgu apstākļu dēļ, atskaitīšanas tiesības paliek radušās, jo šādā gadījumā nepastāv nekāds krāpniecības vai ļaunprātīgas izmantošanas risks, kas attaisnotu vēlāku atskaitīto summu atmaksu (2000. gada 8. jūnija spriedums lietā *C-396/98 Schlosstrasse*, *Recueil*, I-4279. lpp., 42. punkts).

- 48 Savukārt krāpnieciskās vai ļaunprātīgās situācijās, kurās nodokļa maksātājs ir izlicies, ka tam ir griba veikt noteiktu saimniecisku darbību, taču patiesībā ir mēģinājis ietvert savā privātajā mantā preces, par ko var veikt atskaitīšanu, nodokļu iestāde var ar atpakaļejošu spēku pieprasīt atmaksāt atskaitītās summas, jo šīs atskaitīšanas tikušas atļautas, pamatojoties uz nepareiziem paziņojumiem (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Schlossstrasse*, 40. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 49 Ir lietderīgi atgādināt, ka, lai būtu konstatējama ļaunprātīgas rīcības pastāvēšana, ir jābūt izpildītiem diviem nosacījumiem. Pirmkārt, par spīti attiecīgo Sestās direktīvas normu un šīs direktīvas transponēšanas valsts tiesību aktu nosacījumu formālai piemērošanai attiecīgo darījumu rezultātā jābūt gūtām fiskālām priekšrocībām, kuru piešķiršana būtu pretēja šīm normām. Otrkārt, no objektīvu elementu kopuma ir jāizriet, ka attiecīgo darījumu galvenais mērķis ir fiskālu priekšrocību iegūšana (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Halifax*, 74. un 75. punkts).
- 50 Pasākumi, ko dalībvalstis var noteikt saskaņā ar Direktīvas 2006/112 273. pantu, lai pareizi iekasētu nodokļus un novērstu krāpšanu, nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs šo mērķu sasniegšanai, un tos nedrīkst izmantot, lai apšaubītu PVN neitralitāti (skat. 2010. gada 21. oktobra spriedumu lietā *C-385/09 Nidera Handelscompagnie*, Krājums, I-10385. lpp., 49. punkts).
- 51 Izskatāmajā lietā iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai, ņemot vērā objektīvus elementus, ir pierādīta krāpnieciska rīcība atbilstoši definīcijai šī sprieduma 49. punktā.
- 52 No iepriekš minētā izriet, ka PVN direktīvas 168. panta a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt samaksāto PVN priekšnodokli, pērkot ražošanas līdzekli, kas iekļauts nodokļa maksātāja uzņēmuma kapitālā, rodas uzreiz tajā taksācijas periodā, kurā nodoklis kļuvis iekasējams, lai gan ražošanas līdzeklis nav uzreiz izmantots profesionāliem mērķiem. Valsts tiesai ir jāizlemj, vai nodokļa maksātājs ražošanas līdzekli ir iegādājies savas saimnieciskās darbības vajadzībām, un attiecīgā gadījumā jāizvērtē, vai pastāv krāpnieciska rīcība.

Par ceturto jautājumu

- 53 Ar savu ceturto jautājumu iesniedzējtiesa jautā, vai tādā gadījumā, par kādu ir pamatlieta, sabiedrībai – prasītājai – ir tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli, kas samaksāts, pērkot nekustamo īpašumu – divstāvu dzīvokli Sofijā?
- 54 Jāatgādina, ka LESD 267. panta ietvaros Tiesa ir pilnvarota nevis piemērot Kopienų tiesību normas konkrētam gadījumam, bet gan tikai pieņemt nolēmumu par līgumu un Eiropas Kopienų iestāžu pieņemto tiesību aktu interpretāciju (šajā ziņā skat. 2001. gada 10. maija spriedumu lietā *C-203/99 Veedfald, Recueil*, I-3569. lpp., 31. punkts, kā arī 2008. gada 10. jūlija spriedumu lietā *C-54/07 Feryn*, Krājums, I-5187. lpp., 19. punkts).
- 55 Izskatāmajā lietā ar savu jautājumu iesniedzējtiesa lūdz, lai Tiesa tieši piemērotu PVN direktīvas 168. pantu attiecībā uz apstākļiem, kas tiek apskatīti pamata tiesvedībā, lai arī tas ir jāveic tieši valsts tiesai, atbilstošā gadījumā pamatojoties uz atbildi, kas sniegta uz pārējiem prejudiciālajiem jautājumiem
- 56 Šādos apstākļos Tiesai nav kompetences atbildēt uz ceturto jautājumu.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 57 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospiež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 168. panta a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt samaksāto PVN priekšnodokli, pērkot nekustamo īpašumu, kas iekļauts nodokļa maksātāja uzņēmuma kapitālā, rodas uzreiz tajā taksācijas periodā, kurā nodoklis kļuvis iekasējams, lai gan nekustamais īpašums nav uzreiz izmantots profesionāliem mērķiem. Valsts tiesai ir jāizlemj, vai nodokļa maksātājs ražošanas līdzekli ir iegādājies savas saimnieciskās darbības vajadzībām, un attiecīgā gadījumā jāizvērtē, vai pastāv krāpnieciska rīcība.

[Paraksti]