



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2012. gada 18. oktobrī*

Nodokļi — PVN — Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu — Mantisks ieguldījums — Nekustamā īpašuma iznīcināšana — Jaunas būves — Koriģēšana

Lieta C-234/11

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Administrativen sad Varna* (Bulgārija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2011. gada 3. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2011. gada 16. maijā, tiesvedībā

TETS Haskovo AD

pret

Direktor na Direktsia "Obzhelvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsiya za prihodite.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*] (referente), kas pilda trešās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], E. Juhāss [*E. Juhász*], T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] un D. Švābi [*D. Sváby*],

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

sekretāre K. Štranca-Slavičeka [*K. Sztranc-Sławiczek*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2012. gada 10. maija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *TETS Haskovo AD* vārdā – *M. Dimitrov, advokat,*

— *Direktor na Direktsia "Obzhelvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsiya za prihodite* vārdā – *S. Avramov,*

— Bulgārijas valdības vārdā – *Y. Atanasov* un *T. Ivanov,* pārstāvji,

— Eiropas Komisijas vārdā – *C. Soulay* un *D. Roussanov,* pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2012. gada 14. jūnija tiesas sēdē,

* Tiesvedības valoda – bulgāru.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu 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 lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *TETS Haskovo AD* (turpmāk tekstā – “*TETS Haskovo*”) un *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsiya za prihodite* (Valsts ieņēmumu aģentūras Centrālās pārvaldes Varnas “Sūdzību un izpildes pārvaldes” direkcijas direktors, turpmāk tekstā – “*Direktor*”) par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) atskaitījuma korigēšanu.

Savienības tiesības

- 3 Direktīvas 1. panta 2. punkta otrajā daļā ir noteikts:

“Par katru darījumu PVN, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenas pēc attiecīgajām precēm vai pakalpojumiem piemērojamas likmes, uzliek pēc tam, kad atskaitīts dažādām izmaksu sastāvdaļām tieši piemērotais PVN.”
- 4 Direktīvas 168. pantā ir paredzēts:

“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 sākotnējo atskaitīšanu korigē, ja atskaitīšana ir lielāka vai mazāka par to, uz kādu nodokļu maksātājam bijušas tiesības.
- 6 Direktīvas 185. panta redakcija ir šāda:

“1. Korigēšanu veic jo īpaši, ja pēc PVN atmaksāšanas mainās sastāvdaļas, kas izmantotas, lai noteiktu atskaitāmo summu, piemēram, ja ir anulēti pirkumi vai saņemti cenu samazinājumi.

2. Atkāpjoties no 1. punkta, nekorīgē darījumus, kas paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, vai pienācīgi pierādītos vai apstiprinātos īpašuma 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 korigē darījumus, kas paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, vai zādzības gadījumos.”
- 7 Direktīvas 186. pantā ir noteikts, ka dalībvalstīm ir jāparedz sīki izstrādāti noteikumi tās 184. un 185. panta piemērošanai.

Bulgārijas tiesības

8 Likums par pievienotās vērtības nodokli (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, 2006. gada 4. augusta DV Nr. 63; turpmāk tekstā – “ZDDS”) stājās spēkā 2007. gada 1. janvārī.

9 ZDDS 5. pantā ir paredzēts:

“Šajā likumā “prece” ir jebkurš kustams vai nekustams īpašums, tostarp elektroenerģija, gāze, ūdens, siltumapgāde vai dzesēšana un tamlīdzīgi, kā arī standarta programmatūra.”

10 ZDDS 6. panta 1. punktā ir noteikts:

“Šajā likumā “preces piegāde” ir preces īpašuma tiesību vai citu lietu tiesību nodošana.”

11 Atbilstoši ZDDS 10. pantam:

“(1) Par preces piegādi vai pakalpojuma sniegšanu neuzskata piegādi vai pakalpojumu reorganizētas, atsavināmas vai pārvedamas personas pārņēmējam:

[..]

3. mantiska ieguldījuma veikšanas komercsabiedrībā rezultātā.

(2) 1. punktā minētajos gadījumos persona, kas saņem preces vai pakalpojumus, saskaņā ar šo likumu ir visu ar tiem saistīto tiesību un pienākumu pārņēmēja, ieskaitot tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli un pienākumu koriģēt atskaitītu priekšnodokli.

[..]”

12 Atskaitīta priekšnodokļa koriģēšana, izņemot nodokļa bāzes vai piegādes vai pakalpojuma veida izmaiņu gadījumus, ir regulēta ZDDS 79. pantā, kurā ir paredzēts:

[..]

(3) Reģistrēta persona, kas pilnīgi vai daļēji atskaitījusi priekšnodokli par tās izgatavotām, iegādātām vai importētām precēm, aprēķina un maksā nodokli atskaitītā priekšnodokļa apmērā, ja preces ir iznīcinātas, ir konstatēts iztrūkums vai preces ir nošķirtas kā brāķis, vai arī ir mainīts to mērķis un jaunais mērķis vairs nepamato tiesības atskaitīt priekšnodokli.

(4) [..] koriģēšanu, sagatavojot protokolu un izdarot tajā attiecīgu ierakstu par šādu koriģēšanu, veic taksācijas periodā, kurā radušies attiecīgie apstākļi.

[..]

(6) [..] par precēm vai pakalpojumiem, kas ir ražošanas līdzekļi Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli izpratnē, nodokļu maksātājs maksā nodokli [..]”

13 Atskaitījumu koriģēšanas ierobežojumi ZDDS 80. panta 2. punktā ir formulēti šādi:

“79. panta 3. punktā minēto koriģēšanu neveic šādos gadījumos:

1. iznīcināšana, iztrūkums vai izbrāķēšana, kā iemesls ir nepārvarama vara, kā arī ar akcīzes nodokli apliekamu preču iznīcināšana, kuras saskaņā ar Likumu par akcīzes nodokļiem un akcīzes preču noliktavām uzrauga administratīva iestāde;

2. iznīcināšana, iztrūkums vai izbrāķēšana, kā iemesls ir avārijas vai nelaimes gadījumi, ja persona var pierādīt, ka tie radušies ne viņas vainas dēļ;

[..]

4. tehnoloģiska izbrāķēšana atbilstoši atļautajām normām, kas noteiktas attiecīgās ražošanas vai darbības tehniskajā dokumentācijā;

5. izbrāķēšana, beidzoties noilguma termiņam, kas noteikts saskaņā ar tiesību aktu prasībām;

6. ražošanas līdzekļu norakstīšana Likuma par grāmatvedību izpratnē, ja to bilances vērtība ir mazāka par 10 % no iegādes izmaksām.

[..]”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 14 *TETS Haskovo* galvenā darbība ir elektroenerģijas ražošana, kā arī siltuma pārvade un sadale. Tas apsaimnieko Haskovā [*Haskovo*] (Bulgārija) izvietotu termoelektrostaciju.
- 15 2008. gada 2. aprīlī *Finans inzhenering AD* (turpmāk tekstā – “*Finans inzhenering*”) no Haskovas pašvaldības iegādājās nekustamo īpašumu kompleksu, kurā tostarp ietilpa trīs enerģijas ražošanai paredzētas ēkas (dzesēšanas tornis, dūmenis un ražošanas ēka). Šim pirkumam tika piemērots PVN.
- 16 2008. gada 4. jūlijā *TETS Haskovo* palielināja savu pamatkapitālu, veicot mantisku ieguldījumu, ko veidoja iepriekš minētais *Finans inzhenering* piederošais nekustamo īpašumu komplekss, kuru tas bija iegādājies no Haskovas pašvaldības.
- 17 Valsts ieņēmumu aģentūras Varnas reģionālās direkcijas ieņēmumu dienesta nodaļa neatzina *Finans inzhenering* veikto ieguldījumu par preču piegādi, jo šī sabiedrība bija nodevusi tādu nekustamo īpašumu kopumu, kas atbilst kopējiem aktīviem.
- 18 2009. gada 29. jūlijā *TETS Haskovo* saņēma būvniecības atļauju attiecībā uz Haskovas termoelektrostacijas modernizācijas projektu, kas ietvēra daļas no ēkām, ko šī uzņēmuma kapitālā bija ieguldījis *Finans inzhenering*, proti, dzesēšanas torņa, dūmeņa un ražošanas ēkas, demontāžu. Demontāžas darbus, kas tika īstenoti laikā no 2010. gada 1. janvāra līdz 28. februārim, veica kāda cita sabiedrība. Šīs demontāžas rezultātā iegūtie metāllūžņi tika pārdoti, piemērojot tiem PVN.
- 19 2010. gada aprīlī *TETS Haskovo* tika veikts nodokļu audits par laikposmu no 2009. gada 1. novembra līdz 2010. gada 28. februārim. Tajā tika konstatēts, ka pirms attiecīgā nekustamā īpašuma ieguldīšanas *TETS Haskovo* kapitālā, to bija iegādājies *Finans inzhenering*, kurš jau bija atskaitījis PVN priekšnodokli, iegādājoties šo īpašumu.
- 20 Ņemot vērā šos secinājumus un it īpaši ievērojot to, ka daļa no pamatlietā aplūkotajām ēkām ir tikušas demontētas, Valsts ieņēmumu aģentūras Varnas reģionālās direkcijas ieņēmumu dienesta nodaļa atzina, ka ir izpildīti nosacījumi, lai veiktu tā PVN koriģēšanu, ko *Finans inzhenering* bija atskaitījis kā priekšnodokli.
- 21 2010. gada 19. jūlijā iepriekš minētais dienests izdeva paziņojumu par nodokļa maksājuma grozījumu, atbilstoši kuram *TETS Haskovo* kā *Finans inzhenering* tiesību un pienākumu pārņēmējam bija jānomaksā summa BGN 1 268 581 apmērā saistībā ar šīs pēdējās minētās sabiedrības veiktā PVN atskaitījuma koriģēšanu un procenti par šo summu BGN 45 606 apmērā.

- 22 *TETS Haskovo* pārsūdzēja šo paziņojumu par nodokļa maksājuma grozījumu *Direktor*, norādot, ka koriģēšana nebija jāveic, jo attiecīgo ēku demontāžas mērķis esot bijis aizstāt tās ar jaunām ēkām, kas tiktu izmantotas ar nodokli apliekamu darījumu veikšanai. 2010. gada 1. decembrī *Direktor* šo sūdzību noraidīja.
- 23 *TETS Haskovo* pārsūdzēja šo lēmumu *Administrativen sad Varna* [Varnas Administratīvajā tiesā].
- 24 Šī tiesa ir norādījusi, ka valsts tiesību aktos ir nodalīta aktīvu brīvprātīga iznīcināšana un ārēju apstākļu dēļ notikusi iznīcināšana, ciktāl nodokļu maksātājs ir atbrīvots no pienākuma veikt koriģēšanu tikai otrajā no šiem gadījumiem. Šajos apstākļos *Administrativen sad Varna* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Kā ir jāinterpretē jēdziens “īpašuma iznīcināšana” Direktīvas [...] 185. panta 2. punkta izpratnē, un vai iegādes brīdī atskaitītā priekšnodokļa koriģēšanas nolūkā ir nozīme iznīcināšanas motīviem un/vai apstākļiem, kādos tā notikusi?
 - 2) Vai pienācīgi apliecināta aktīvu iznīcināšana vienīgi ar mērķi radīt jaunus un modernākus aktīvus tādām pašām nolūkam ir jāsaprot kā atskaitāmā priekšnodokļa summu noteicošo sastāvdaļu izmaiņas Direktīvas [...] 185. panta 1. punkta izpratnē?
 - 3) Vai Direktīvas [...] 185. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā dalībvalstīm ir atļauts paredzēt koriģēšanu īpašuma iznīcināšanas gadījumā, ja tā iegādes brīdī nav veikta pilnīga vai daļēja samaksa?
 - 4) Vai Direktīvas [...] 185. panta 1. un 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tajos nav aizliegts tāds valsts tiesiskais regulējums kā [ZDDS] 79. panta 3. punkts un 80. panta 2. punkta 1. apakšpunkts, kurā tiek prasīta atskaitīta priekšnodokļa koriģēšana tāda īpašuma iznīcināšanas gadījumos, kura iegādes brīdī ir samaksāta visa pamatsumma un aprēķinātais nodoklis, un kurā koriģēšanas neveikšana ir atkarīga no cita nosacījuma, nevis samaksas?
 - 5) Vai Direktīvas [...] 185. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā ir izslēgta atskaitīta priekšnodokļa koriģēšanas iespēja esošu būvju demontāžas gadījumā, ja demontāžas vienīgais mērķis ir to vietā uzcelt jaunas un modernākas būves, kurām ir tāds pats mērķis kā demontētajām būvēm un kuras ir paredzētas tādu darījumu veikšanai, kas pamato tiesības atskaitīt priekšnodokli?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par otro jautājumu

- 25 Uzdodot savu otro jautājumu, uz kuru ir jāatbild vispirms, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Direktīvas 185. panta 1. punkts ir interpretējams tādējādi, ka tāda vairāku elektroenerģijas ražošanai paredzētu ēku iznīcināšana kā pamatlīnija un šo ēku aizstāšana ar modernākām ēkām, kurām ir tāds pats mērķis, ir uzskatāma par pēc PVN deklarācijas iesniegšanas notikušām to sastāvdaļu izmaiņām, kas ir izmantotas, lai noteiktu kā priekšnodokli atskaitāmo PVN summu, un tādējādi rada pienākumu veikt šī atskaitījuma korekciju.
- 26 Lai varētu atbildēt uz šo jautājumu, vispirms ir jānorāda, ka tiesisko regulējumu, atbilstoši kuram ir nosakāmas nodokļu administrācijas iespējamās tiesības prasīt nodokļu maksātājam veikt koriģēšanu, tostarp attiecībā uz kapitālieguldījumu precēm veikto atskaitījumu koriģēšanu, veido Direktīvas 184.–186. pants.

- 27 Turklāt ir jāatgādina, ka ar 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. 2012. gada 22. marta spriedumu lietā C-153/11 *Klub*, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 28 No Direktīvas 168. panta izriet – ja nodokļu maksātājs, darbojoties šādā statusā, izmanto īpašumu, lai veiktu ar nodokli apliekamus darījumus, viņam ir tiesības atskaitīt PVN, kas maksājams vai samaksāts par minēto īpašumu. Šis atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams, proti, preču piegādes brīdī (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Klub*, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 29 Ciktāl jautājums ir par to, kādu ietekmi uz šo atskaitīšanu var radīt kādi vēlāk, pēc tās veikšanas, iestājušies notikumi, no judikatūras izriet, ka no tā, kādam mērķim preces vai pakalpojumi ir izmantoti vai tos ir paredzēts izmantot, ir atkarīgs sākotnējā atskaitījuma lielums, uz kuru nodokļu maksātājam ir tiesības, un iespējamo korekciju apmērs turpmākajos laikposmos, kas ir jāveic atbilstoši Direktīvas 185.–187. pantā paredzētajiem nosacījumiem (šajā ziņā skat. 2005. gada 15. decembra spriedumu lietā C-63/04 *Centralan Property*, Krājums, I-11087. lpp., 54. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 30 Šajos Direktīvas pantos paredzētais koriģēšanas mehānisms ir ar šo direktīvu ieviestās PVN atskaitīšanas sistēmas neatņemama sastāvdaļa.
- 31 Šajā ziņā ir jāuzsver, ka Direktīvā iekļauto ar koriģēšanu saistīto normu mērķis ir palielināt atskaitījumu precizitāti, tādējādi nodrošinot PVN neitralitāti, lai tiesības uz atskaitījumu par vēlāk veiktām darbībām saglabātos tikai tad, ja tās tiek veiktas, lai sniegtu pakalpojumus, par kuriem ir maksājams šāds nodoklis. Minēto šīs direktīvas normu mērķis tādējādi ir radīt ciešu un tiešu saikni starp tiesībām uz priekšnodokļa atskaitījumu un attiecīgo preču un pakalpojumu izmantošanu ar nodokli apliekamām darbībām (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Centralan Property*, 57. punkts).
- 32 Attiecībā uz iespējamo pienākumu veikt kā priekšnodokli samaksātā PVN atskaitījuma koriģēšanu Direktīvas 185. panta 1. punktā ir paredzēts princips, atbilstoši kuram šāda koriģēšana it īpaši ir jāveic, ja pēc PVN deklarācijas iesniegšanas mainās sastāvdaļas, kas izmantotas, lai noteiktu atskaitāmo summu.
- 33 Šādos apstākļos rodas jautājums, vai tādā lietā kā pamatlietā, kurā nekustamā īpašuma demontāža ir tikusi veikta saistībā ar termoelektrostacijas modernizāciju un ar mērķi turpināt veikt saimniecisko darbību, kuras nolūks ir elektroenerģijas ražošana, ir konstatējamas šādas izmaiņas Direktīvas 185. panta 1. punkta izpratnē un vai tādējādi koriģēšanas mehānisma princips vispār ir piemērojams.
- 34 Šajā ziņā tādā situācijā kā pamatlietā veco ēku aizstāšana ar modernākām ēkām, kurām ir tādas pašas funkcijas, un tādējādi šo ēku izmantošana vēlākiem ar nodokli apliekamiem darījumiem nekādi nepārtrauc tiešo saikni starp iepriekš veikto attiecīgo ēku iegādi, no vienas puses, un nodokļu maksātāja vēlāk veiktajām saimnieciskajām darbībām, no otras puses. Attiecīgo ēku iegādi un to vēlāk veikto demontāžu ar mērķi modernizēt šīs ēkas līdz ar to var uzskatīt par savstarpēji saistītu darījumu virkni nolūkā veikt ar nodokli apliekamas darbības tāpat, kā tas ir jaunu nekustamo īpašumu iegādes un to tiešas izmantošanas gadījumā.
- 35 Šāda interpretācija it īpaši ir piemērojama gadījumos, kad iegādātās ēkas ir iznīcinātas tikai daļēji, kad jaunās ēkas ir uzbūvētas tajos pašos iepriekš iegādātajos zemesgabalos un kad ir pārdoti noteikti atkritumi, kas radušies, demontējot vecās ēkas, ciktāl ir īstenoti vēlāk ar nodokli apliekami darījumi.

- 36 Šādos apstākļos uz otro jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 185. panta 1. punkts ir interpretējams tādējādi, ka tāda vairāku elektroenerģijas ražošanai paredzētu ēku iznīcināšana kā pamatlietā un šo ēku aizstāšana ar modernākām ēkām, kurām ir tāds pats mērķis, nav uzskatāma par pēc PVN deklarācijas iesniegšanas notikušām to sastāvdaļu izmaiņām, kas izmantotas, lai noteiktu kā priekšnodokli atskaitāmo PVN summu, un tādējādi nerada pienākumu veikt šī atskaitījuma korekciju.
- 37 Ņemot vērā uz otro jautājumu sniegto atbildi, kas tādos apstākļos kā pamatlietā izslēdz uz PVN attiecināmo sastāvdaļu izmaiņu esamību, uz pārējiem uzdotajiem jautājumiem nav jāatbild.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 38 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 (trešā palāta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 185. panta 1. punkts ir interpretējams tādējādi, ka tāda vairāku elektroenerģijas ražošanai paredzētu ēku iznīcināšana kā pamatlietā un šo ēku aizstāšana ar modernākām ēkām, kurām ir tāds pats mērķis, nav uzskatāma par pēc PVN deklarācijas iesniegšanas notikušām to sastāvdaļu izmaiņām, kas izmantotas, lai noteiktu kā priekšnodokli atskaitāmo pievienotās vērtības nodokļa summu, un tādējādi nerada pienākumu veikt šī atskaitījuma korekciju.

[Paraksti]