

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2012. gada 18. oktobr? (*)

Nodok?i – PVN – Ties?bas uz nodok?a atskait?šanu – Mantisks ieguld?jums – Nekustam? pašuma izn?cin?šana – Jaunas b?ves – Kori??šana

Lieta C-234/11

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Administrativen sad Varna* (Bulg?rija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2011. gada 3. maij? un kas Ties? re?istr?ts 2011. gada 16. maij?, tiesved?b?

TETS Haskovo AD

pret

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

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*] (referente), kas pilda treš?s pal?tas priekšs?d?t?ja pien?kumus, tiesneši K. Lenaerts [*K. Lenaerts*], E. Juh?ss [*E. Juhász*], T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] un D. Šv?bi [*D. Sváby*],

?ener?ladvok?te J. Kokote [*J. Kokott*],

sekret?re K. Štranca-Slavi?eka [*K. Sztranc-S?awiczek*], administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2012. gada 10. maija tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- *TETS Haskovo AD* v?rd? – *M. Dimitrov, advokat,*
- *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsiya za prihodite* v?rd? – *S. Avramov,*
- Bulg?rijas vald?bas v?rd? – *Y. Atanasov un T. Ivanov, p?rst?vji,*
- Eiropas Komisijas v?rd? – *C. Soulay un D. Roussanov, p?rst?vji,*

noklaus?jusies ?ener?ladvok?tes secin?jumus 2012. gada 14. j?nija tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, k? interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.; turpmāk tekst? – “Direktīva”) 185. pantu.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *TETS Haskovo AD* (turpmāk tekst? – “*TETS Haskovo*”) un *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsiya za prihodite* (Valsts ieņēmumu aģent?ras Centrālās p?rvaldes Varnas “S?dzību un izpildes p?rvaldes” direkcijas direktors, turpmāk tekst? – “*Direktor*”) par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekst? – “PVN”) atskaitējuma koriģēšanu.

Savienības tiesības

3 Direktīvas 1. panta 2. punkta otrajā daļē ir noteikts:

“Par katru darījumu PVN, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenas pēc attiecīgajam precēm vai pakalpojumiem piemērojamas likmes, uzliek pēc tam, kad atskaitīts dažādam izmaksu sastāvdaļām tieši piemērotais PVN.”

4 Direktīvas 168. pants 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. pants ir paredzēts, ka s?kotnējo atskaitēšanu koriģē, ja atskaitēšana ir lielāka vai mazāka par to, uz k?du nodokļu maksātājam bijušas tiesības.

6 Direktīvas 185. panta redakcija ir šāda:

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

2. Atkāpjoties no 1. punkta, nekoriģē darījumus, kas paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, vai pienēcīgi pierādītos vai apstiprinātos pašuma iznēcināšanas, zuduma vai zēdzības gadījumos, k? arī darījumus, kas attiecas uz preču izmantošanu, lai sniegtu mazas vērtības dāvanas vai dotu paraugus [..].

Tomēr dalībvalstīs var prasīt, lai koriģē darījumus, kas paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, vai zēdzības gadījumos.”

7 Direktīvas 186. pants ir noteikts, ka dalībvalstīm ir jāparedz s?ki 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 tekst? – “ZDDS”) stājās spēkā 2007. gada 1. janvārī.

9 ZDDS 5. pantā ir paredzēts:

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

10 ZDDS 6. panta 1. punkts ir noteikts:

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

11 Atbilstoši ZDDS 10. pantam:

“(1) Par preces piegādi vai pakalpojuma sniegšanu neuzskata piegādi vai pakalpojumu reorganizācija, atsavināšana vai pārvērtēšana personām:

[..]

3. mantiska ieguldījuma veikšanas komercsabiedrības rezultāti.

(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 atskaitēt PVN priekšnodokli un pienākumu koriģēt atskaitēto priekšnodokli.

[..]”

12 Atskaitēta 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 atskaitējusi priekšnodokli par tās izgatavotām, iegādātām vai importētām precēm, aprīcām un maksā nodokli atskaitēto priekšnodokļa apmērā, ja preces ir iznīcinātas, ir konstatēts iztrūkums vai preces ir noširtas kā brīvis, vai arī ir mainīts to mērķis un jaunais mērķis vairs nepamato tiesības atskaitēt 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 ražošana līdzekļi Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli izpratnē, nodokļu maksātājs maksā nodokli [..]”

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

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

1. iznīcināšana, iztrūkums vai izbrīvēšana, 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 administratīvā iestādē;

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

[..]

4. tehnoloģiska izbrīvēšana atbilstoši attiecīgajām normām, kas noteiktas attiecīgās ražošanas vai darbības tehniskajās dokumentācijās;

5. izbrīvēšana, 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 Haskovs [*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 (dzēsēšanas tornis, dāmenis 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 šīs sabiedrība bija nodevusi tādai nekustamo īpašumu kopumu, kas atbilst kopīgiem aktīviem.

18 2009. gada 29. jūlijā *TETS Haskovo* sāma būvniecības darbu attiecībā uz Haskovas termoelektrostācijas modernizācijas projektu, kas ietvēra darbus no kļūmēm, ko šīs uzņēmuma kapitāls bija ieguldījis *Finans inzhenering*, proti, dzēsēšanas torņa, dāmeņa un ražošanas ēkas, demontāžu. Demontāžas darbus, kas tika pabeigti laikā no 2010. gada 1. janvāra līdz 28. februārim, veica kāda cita sabiedrība. Šīs demontāžas rezultātā iegūtie metāllīķi 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 nekustamo īpašuma ieguldīšanas *TETS Haskovo* kapitāls, to bija iegādājies *Finans inzhenering*, kurš jau bija atskaitījis PVN priekšnodokli, iegādājoties šo īpašumu.

20 Ēmot vērā šos secinājumus un it īpaši ievērojot to, ka daļa no pamatlietā aplūkotajām kļūmēm ir tikušas demontētas, Valsts ieņēmumu aģentūras Varnas reģionālās direkcijas ieņēmumu dienesta nodaļa atzina, ka ir izpildīti nosacījumi, lai veiktu tās 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 pārņēmēja bija jānomaksā summa BGN 1 268 581 apmērā saistībā ar šīs pārdotās 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*,

norādīta, ka koriģēšana nebija jāveic, jo attiecīgo likumu demontāžas mērķis esot bijis aizstāt to ar jaunāku likumu, kas tiktu izmantots ar nodokli apliekamu darījumu veikšanai. 2010. gada 1. decembrī *Direktor* šo sēdību noraidīja.

23 *TETS Haskovo* pārsūdzēja šo likumu *Administrativen sad Varna* [Varnas Administratīvā tiesība].

24 Šī tiesa ir norādījusi, ka valsts tiesību aktos ir nodalīta aktīvu brīvprātīga iznīcināšana un likumu atcelšana, kas 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 jāinterpretēj dzīens “pašuma iznīcināšana” Direktīvas [..] 185. panta 2. punkta izpratnē, un vai iegādes brīvība atskaitīt priekšnodokļa koriģēšanas nolikuma ir nozīme iznīcināšanas motīviem un/vai atcelšanai, kādos to notikusi?”

2) Vai pienācīgi apliecināta aktīvu iznīcināšana vienīgi ar mērķi radīt jaunus un modernākus aktīvus tādā pašā nolikuma ir jāsaprot kā atskaitīto 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 pašuma iznīcināšanas gadījumā, ja tās iegādes brīvība nav veikta pilnībā vai daļēji samaksa?

4) Vai Direktīvas [..] 185. panta 1. un 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tajos nav aizliegts tādās valsts tiesiskais regulējums kā [ZDDS] 79. panta 3. punkts un 80. panta 2. punkta 1. apakšpunkts, kurā tiek prasīta atskaitīta priekšnodokļa koriģēšana tādā pašuma iznīcināšanas gadījumā, kura iegādes brīvība 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 tādās pats mērķis kā demontāžām būvēm un kuras ir paredzētas tādā darījumu veikšanai, kas pamato tiesības atskaitīt priekšnodokli?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par otro jautājumu

25 Uz dodot savu otro jautājumu, uz kuru ir jāatbild vispirms, iesniedzītāja būtībā vālas noskaidrot, vai Direktīvas 185. panta 1. punkts ir interpretējams tādējādi, ka tādā vairāku elektroenerģijas ražošanai paredzētu likumu iznīcināšana kā pamatliet un šo likumu aizstāšana ar modernāku likumu, kurām ir tādās pats mērķis, ir uzskatāma par pāc PVN deklarācijas iesniegšanas notikušām to sastāvdaļu izmaiņām, kas ir izmantotas, lai noteiktu kā priekšnodokli atskaitīto PVN summu, un tādējādi rada pienākumu veikt šā 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 precīzā veikto atskaitījumu koriģēšanu, veido Direktīvas 184.–186. pants.

27 Turklāt ir jāatgādina, ka ar Direktīvu iedibināts atskaitījumu sistēmas mērķis ir pilnībā atvieglot uzņēmumu visas saimnieciskās darbības laikā ar maksājamo vai samaksājamo 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 pašu, lai veiktu ar nodokli apliekamus darījumus, viņam ir tiesības atskaitīt PVN, kas maksājams vai samaksāts par minēto pašu. Šīs atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasājams, proti, pirms 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 vāļi, pēc tās veikšanas, iestājušies notikumi, no judikatūras izriet, ka no tā, kādam mērķim preces vai pakalpojumi ir izmantoti vai tos ir paredzēti izmantot, ir atkarīgs sēkotnējais 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 Šājos Direktīvas pantos paredzētais koriģēšanas mehānisms ir ar šo direktīvu ieviests PVN atskaitīšanas sistēmas neatņemama sastāvdaļa.

31 Šajā ziņā ir jāuzsver, ka Direktīvā iekavā ar koriģēšanu saistīto normu mērķis ir palielināt atskaitījumu precizitāti, tādējādi nodrošinot PVN neitralitāti, lai tiesības uz atskaitījumu par vāļi veikto darbību 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 tiesību uz priekšnodokļa atskaitījumu un attiecīgo pirms 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 ir jāveic, ja pēc PVN deklarācijas iesniegšanas mainās sastāvdaļas, kas izmantotas, lai noteiktu atskaitījuma summu.

33 Šādos apstākļos rodas jautājums, vai tādā lietā kā pamatlīdī, kurā nekustamā pašuma 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 pamatlīdī veco ēku aizstāšana ar modernāku ēku, kurā ir tādās pašas funkcijas, un tādējādi šo ēku izmantošana vāļiem ar nodokli apliekamiem darījumiem nekādi nepārrauc tiešo saikni starp iepriekš veikto attiecīgo ēku iegādi, no vienas puses, un nodokļu maksātāja vāļi veiktajam saimnieciskajam darbībam, no otras puses. Attiecīgo ēku iegādi un to vāļi veikto demontāžu ar mērķi modernizēt šīs ēkas līdz ar to var uzskatīt par savstarpīgi saistītu darījumu virkni nolūka veikt ar nodokli apliekamas darbības pat, kā tas ir jaunu nekustamo pašumu iegādes un to tiešas izmantošanas gadījumā.

35 Šķda interpretācija it īpaši ir piemērojama gadījumos, kad iegādātais ūkas ir iznīcinātas tikai daļēji, kad jaunais ūkas ir uzbūvētas tajos pašos iepriekš iegādātajos zemesgabalos un kad ir pārdoti noteikti atkritumi, kas radušies, demontējot vecos ūkas, ciktāl ir jāstenoti vāļk ar nodokli apliekami darījumi.

36 Šķdos apstākļos uz otro jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 185. panta 1. punkts ir interpretējams tādējādi, ka tādā vairāku elektroenerģijas ražošanai paredzētā ūku iznīcināšana kā pamatlieta un šo ūku aizstāšana ar modernāku ūku, kurā ir tās pats mērķis, nav uzskatāma par pāc PVN deklarācijas iesniegšanas notikumu to sastāvdaļu izmaiņām, kas izmantotas, lai noteiktu kā priekšnodokli atskaitāmo PVN summu, un tādējādi nerada pienākumu veikt šā atskaitījuma korekciju.

37 Ēmot vārā uz otro jautājumu sniegto atbildi, kas tādos apstākļos kā pamatlieta izslēdz uz PVN attiecināmo sastāvdaļu izmaiņu esamību, uz pārējiem uzdotajiem jautājumiem nav jāatbild.

Par tiesāšanas izdevumiem

38 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šā tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas 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 kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 185. panta 1. punkts ir interpretējams tādējādi, ka tādā vairāku elektroenerģijas ražošanai paredzētā ūku iznīcināšana kā pamatlieta un šo ūku aizstāšana ar modernāku ūku, kurā ir tās pats mērķis, nav uzskatāma par pāc PVN deklarācijas iesniegšanas notikumu to sastāvdaļu izmaiņām, kas izmantotas, lai noteiktu kā priekšnodokli atskaitāmo pievienotās vērtības nodokļa summu, un tādējādi nerada pienākumu veikt šā atskaitījuma korekciju.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – bulgāru.