

62011CJ0153

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2012. gada 22. mart? (*)

“PVN — Direkt?va 2006/112/EK — 168. pants — Ties?bas uz nodok?a atskait?šanu — Ties?bu uz nodok?a atskait?šanu rašan?s — Sabiedr?bas ties?bas atskait?t PVN priekšnodokli, kas samaks?ts, p?rkot ražošanas l?dzekli, kurš v?l nav nodots ekspluat?cij?, saist?b? ar š?s sabiedr?bas profesion?lo darb?bu”

Lieta C-153/11

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 22. mart? un kas Ties? re?istr?ts 2011. gada 28. mart?, tiesved?b?

Klub OOD

pret

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

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js H. N. Kunja Rodrigess [J. N. Cunha Rodrigues] (referents), tiesneši A. Ross [A. Rosas], A. O’K?fs [A. Ó Caoimh], A. Arabadžijevs [A. Arabadjiev] un K. G. Fernlunds [C. G. Fernlund],

?ener?ladvok?te E. Šarpstone [E. Sharpston],

sekret?rs A. Kalots Eskobars [A. Calot Escobar],

?emot v?r? rakstveida procesu,

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

—

Bulg?rijas vald?bas v?rd? – T. Ivanov un D. Drambozova, p?rst?vji,

—

Eiropas Komisijas v?rd? – L. Lozano Palacios un D. Roussanov, p?rst?vji,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?tes uzklaus?šanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu attiecas uz Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV L 347, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “PVN direkt?va”) 168. panta a) punkta interpret?ciju.

2

Šis l?gums tika iesniegts tiesved?b? starp Klub OOD (turpm?k tekst? – “Klub”) un Direktor na Direktsia “Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Valsts le??mumu a?ent?ras Centr?l?s p?rvaldes Varnas pils?tas “S?dz?bu un izpildes p?rvald?bas” direkcijas direktors) par p?rskat?tu nodok?a pazi?ojumu, ar kuru tai tiek atteikts atskait?t pievienot?s v?rt?bas nodokli (turpm?k tekst? – “PVN”), kas samaks?ts par dz?vok?a ieg?di.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas ties?bas

3

Atbilstoši PVN Direkt?vas 2006/112 9. panta 1. punktam:

““Nodok?a maks?t?js” ir jebkura persona, kas patst?v?gi jebkur? viet? veic jebkuru saimniecisku darb?bu, neatkar?gi no š?s darb?bas m?r?a vai rezult?ta.

Jebkuru ražot?ju, tirgot?ju vai pakalpojumu sniedz?ju darb?bu, tostarp kalnr?pniec?bu, lauksaimniecisku darb?bu un br?vo profesiju darb?bu, uzskata par “saimniecisku darb?bu”. Materi?la vai nemateri?la ?pašuma izmantošana ar nol?ku g?t no t? ilglaic?gus ien?kumus jo ?paši ir uzskat?ma par saimniecisku darb?bu.”

4

Saska?? ar š?s direkt?vas 26. pantu:

“1. Š?dus dar?jumus uzskata par pakalpojumu sniegšanu par atl?dz?bu:

a)

gad?jumu, ja nodok?a maks?t?js sav?m vai sava person?la priv?taj?m vajadz?b?m lieto preces, kas ir t? saimniecisk?s darb?bas akt?vu da?a, vai, plaš?k? noz?m?, citiem m?r?iem nek? savas saimniecisk?s darb?bas vajadz?b?m, ja PVN par š?m prec?m bijis piln?gi vai da??ji atskait?ms;

b)

pakalpojumu sniegšanu, ko bez maksas veic nodok?a maks?t?js sav?m vai sava person?la priv?taj?m vajadz?b?m, vai, plaš?k? noz?m?, citiem m?r?iem nek? savas saimniecisk?s darb?bas vajadz?b?m.

2. Dal?bvalstis var atk?pties no 1. punkta, ja š?da atk?pe nerada konkurences izkrop?ojumus.”

5

Š?s direkt?vas 63. pant? ir paredz?ts, ka “nodok?a iekas?jam?bas gad?jums iest?jas un nodoklis

k??st iekas?jams tad, kad faktiski ir veikta pre?u pieg?de vai pakalpojumu sniegšana”.

6

Saska?? ar š?s pašas direkt?vas 167. pantu “atskait?šanas ties?bas rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams”.

7

PVN direkt?vas 168. pant? 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;

[..].”

8

Š?s direkt?vas 273. pants ir formul?ts š?di:

“Dal?bvalstis var uzlikt citus pien?kumus, ko t?s uzskata par vajadz?giem, lai pareizi iekas?tu PVN un nov?rstu kr?pšanu, saska?? ar pras?bu par vien?du rež?mu iekšzemes dar?jumiem un dar?jumiem starp dal?bvalst?m, ko veic nodok?a maks?t?ji, ar noteikumu, ka š?di pien?kumi tirdzniec?b? starp dal?bvalst?m nerada formalit?tes, š??rsojot robežas.

Pirmaj? da?? paredz?to izv?les iesp?ju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar r??inu sagatavošanu saist?tus pien?kumus papildus tiem, kas noteikti 3. noda??.”

Valsts ties?bas

9

Saska?? ar Likuma par pievienot?s v?rt?bas nodokli (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, 2006. gada 4. augustaDV Nr. 63; turpm?k tekst? – “ZDDS”) 6. panta 3. punkta 1. apakšpunktu par pre?u pieg?di par atl?dz?bu uzskata “preces atdal?šanu vai nodošanu nodok?a maks?t?jam, ?pašniekam, saviem darbiniekiem vai algotiem darbiniekiem vai ar? trešaj?m person?m personisk? lietošan?, ar nosac?jumu, ka t?s ražošan?, t?s import?šan? vai t?s ieg?d? nodok?a atlaide ir tikusi atskat?ta piln?b? vai da??ji”.

10

ZDDS 12. panta 1. punkt? ar nodokli apliekams dar?jums ir defin?ts k? “katra preces pieg?de vai pakalpojuma sniegšana 6. un 9. panta izpratn?, ja to veic persona, kura saska?? ar šo likumu ir nodok?a maks?t?js, un ja t?s izpildes vieta ir iekšzem?, k? ar? katra pieg?de, kurai ir piem?rojama nulles likme un kuru veic persona, kas ir nodok?a maks?t?js, ja vien šaj? likum? nav paredz?ts cit?di”.

11

ZDDS 69. panta 1. punkts ir paredzēts:

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

1) nodokli par precēm un pakalpojumiem, ko tai piegādētais vai pakalpojumu sniedzējs – kas tpat ir saska?? ar šo likumu reģistrēts nodokļa maksātājs – ir piegādējis vai tam ir jāpiegādā, vai ar? ir sniedzis, vai tam ir jāsniedz.”

12

ZDDS 70. panta 1. punkts 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

Saska?? ar ZDDS 79. panta 1. un 2. punktu:

“1. Reģistrētai personai, kura pilnībā vai daļēji atskaita priekšnodokli par precēm vai pakalpojumiem, ko t? saražojusi, iepirkusi, iegādājies vai ievedusi, un kura p?c tam tos izmanto, lai veiktu no nodokļa atbrīvotus darījumus vai t?dus darījumus vai darbības, par kuriem nav tiesību atskaitīt priekšnodokli, ir jāveic nodokļa maksājums t?d? apmērā, k?d? izmantotas tiesības atskaitīt priekšnodokli.

2. Reģistrētai personai, kura pilnībā atskaita priekšnodokli par precēm vai pakalpojumiem, ko t? saražojusi, iepirkusi, iegādājies vai ievedusi, un kura p?c tam tos izmanto, gan lai veiktu darījumus, par ko ir tiesības atskaitīt priekšnodokli, gan lai veiktu no nodokļa atbrīvotus darījumus, vai t?dus 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 saska?? ar 7. punktu.”

14

ZDDS 79. panta 2. punkts ietver formulas, saska?? ar kurām aprēķina maksājamo nodokli gadījumos, kas paredzēti šā paša noteikuma 2. punktā.

15

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

“Nekustamaj? pašum?, kas paredzēts apdzīvošanai atbilstoši l?dzpašnieku režīmam, ir atauts no jauna labiekrtot un grozīt dzīvojamās telpas vai patstāvīgā mājokļa izmantošanu, lai no t? izveidotu rsta prakses vietu, biroju vai individuālu modelēšanas darbnīcu, dodot personām no rpusēs iespēju iekārt nekustamaj? pašum?, ja šie mājokļi atrodas apakšējā vai pagraba

st?v?, ja to labiek?rtojums atbilst sanit?raj?m, higi?nas, ugunsdroš?bas un cit?m tehniskaj?m pras?b?m, pamatojoties uz rakstveid? izteiktu, notari?li apliecin?tu tiešu piekrišanu, ko izteikuši visu attiec?gajam m?joklim blakus esošo m?jok?u ?pašnieki. Iz??muma k?rt? ir iesp?jams at?aut iepriekš min?tos m?jok?us labiek?rtot citos virszemes st?vos, vien?gi pamatojoties uz l?dz?pašnieku kopsapulces l?mumu, kas pie?emts saska?? ar šim m?r?im paredz?to proced?ru un ar rakstveid? izteiktu, notari?li apliecin?tu tiešu piekrišanu, ko izteikuši visu attiec?gajam m?joklim blakus esošo m?jok?u ?pašnieki.”

16

ZUT 177. panta 1. punkt? ir noteikts:

“P?c darbu pabeigšanas un attiec?g? gad?jum? pirms to pie?emšanas veicamo p?rbaužu pabeigšanas att?st?t?js re?istr? b?vēs nodošanu ekspluat?cij? iest?d?, kas izsniegusi b?vat?auju, un taj? paš? laik? iesniedz gal?go zi?ojumu, kas paredz?ts 168. panta 6. punkt?, l?gumus, kas nosl?gti ar apsaimniekošanas uz??mumiem ar m?r?i pievienoties tehnisk?s infrastrukt?ras t?kliem, k? ar? ?eod?zijas, kartogr?fijas un kadastra a?ent?ras dokumentus, kas apliecina, ka izpild?ts 175. panta 5. punkt? paredz?tais nosac?jums.”

17

Saska?? ar ZUT 177. panta 3. punktu:

“Septi?u dienu laik? no pieteikuma sa?emšanas b?vat?auju izsniegus? iest?de, p?rlicin?jusies, ka dokument?cija ir piln?ga, re?istr? b?vēs nodošanu ekspluat?cij? un izsniedz at?auju nodot ekspluat?cij?.”

18

Saska?? ar ZUT 178. panta 1. punktu b?vju vai to da?u izmantošana nav at?auta, kam?r kompetent? iest?de atbilstoši š? likuma 177. pantam nav pie??musi to ekspluat?cij?.

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

19

Klub nodarbošan?s galvenok?rt ir viesn?cas, kas atrodas Varn? [Varna], Bulg?rijas k?rort?, apsaimniekošana.

20

2009. gada maij? š? sabiedr?ba nopirka divst?vu dz?vokli, kas paredz?ts dz?vošanai Sofij?. Par šo pirkumu tika atskait?ts PVN, ta?u nodok?u dienestiem netika nos?t?ta nodok?u deklar?cija par viet?jo nodok?u samaksu par šo dz?vokli.

21

Klub nemain?ja nekustam? ?pašuma paredz?to m?r?i un neatv?ra uz sava v?rda kontu, lai ?pašums tiktu apg?d?ts ar ?deni un elektr?bu.

22

Nodok?u iest?des no t? secin?ja, ka attiec?gais dz?voklis pirm?m k?rt?m tika izmantots dz?vošanai, nevis profesion?liem m?r?iem. Uzskatot, ka dz?voklis netika izmantots uz??muma darb?bai, š?s iest?des nosprieda, ka par t? ieg?di nebija pieš?iramas ties?bas atskait?t

samaks?to PVN priekšnodokli, un l?dz ar to šaj? zi?? izdeva p?rskat?tu nodok?a pazi?ojumu.

23

Klub šo nodok?a pazi?ojumu apstr?d?ja Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, kas to apstiprin?ja.

24

Pras?t?ja pamatliet? c?la pras?bu Administrativen sad Varna (Varnas administrat?v? tiesa).

25

Šaj? ties? Klub apgalvoja, ka nekustamais ?pašums bija paredz?ts profesion?lai izmantošanai, jo t? to ir paredz?jusi izmantot dar?jumu san?ksm?m ar ce?ot?jiem.

26

P?c tam tika iesniegts nodok?a pazi?ojums par viet?jiem nodok?iem, kur? min?ta š? dz?vok?a izmantošana profesion?l?s darb?bas veikšanai.

27

Nodok?u iest?des uzskata, ka Klub nav pier?d?jusi, ne ka šis dz?voklis nodok?u p?rbaudes br?d? tika izmantots profesion?liem m?r?iem, ne ar? ka t? tas tiks izmantots n?kotn?.

28

Pamata tiesved?bas ietvaros tika iesniegta Sofijas domes v?stule, kur? preciz?ts, ka t?s r?c?b? nebija nek?das inform?cijas par to, ka b?tu iesniegts pieteikums izsniegt apliecin?jumu par pie?emšanu ekspluat?cij? attiec?b? uz šo pašu dz?vokli.

29

Saska?? ar iesniedz?jtiesas viedokli ZDDS 70. panta 1. punkta 2. apakšpunkta interpret?cija Bulg?rijas Republikas Varhoven Administrativen Sad (Augst?k? administrat?v? tiesa) judikat?r? ir pretrun?ga.

30

Da?? judikat?ras atz?ts, ka nodok?a maks?t?jiem ir ties?bas atskait?t samaks?to PVN priekšnodokli saist?b? ar nekustam? ?pašuma ieg?di, uzskatot, vai nu ka tikai p?c t?s izmantošanas uzs?kšanas var v?rt?t to, k?ds ir š? ?pašuma paredz?tais m?r?is, vai ka nodok?a maks?t?ja personas uz??m?jdarb?ba ietver ar? pieg?des n?kotn?.

31

Cit? judikat?ras da?? uzskat?ts, ka, lai baud?tu ties?bas atskait?t PVN par t?da nekustama ?pašuma ieg?di, kas v?l nav nodots ekspluat?cij?, nodok?a maks?t?jam ir j?pier?da, ka nekustamais ?pašums ir ticis izmantots t? saimniecisk?s darb?bas m?r?iem pirms nodok?u p?rbaudes.

32

Iesniedz?jtiesa uzskata, ka š? p?d?j? valsts ties?bu liter?r? interpret?cija neatbilst Savien?bas ties?bu principiem, kas regul? ties?bu atskait?t PVN priekšnodokli par ieguld?jumu nekustamajiem ?pašumiem rašanos.

33

Š?dos apst?k?os Administrativen sad Varna nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus

“1)

Vai [PVN] direkt?vas 168. panta a) punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka – p?c tam, kad nodok?a maks?t?js ir izmantojis savas izv?les ties?bas un nekustamo ?pašumu, kas ir ražošanas l?dzeklis, ir iek??vis sava uz??muma kapit?l?, – ir j?pie?em (proti, kam?r nav pier?d?ts pret?jais), ka š? prece tiek izmantota ar nodokli apliekamiem dar?jumiem, ko veic nodok?a maks?t?js?

2)

Vai [PVN] direkt?vas 168. panta a) punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka ties?bas atskait?t priekšnodokli, p?rkot nekustamo ?pašumu, kas iek?auts nodok?a maks?t?ja uz??muma kapit?l?, rodas uzreiz taj? taks?cijas period?, kur? nodoklis k?uvis iekas?jams, lai gan nekustamais ?pašums nevar tikt izmantots, jo nav notikusi likum? oblig?ti paredz?t? pie?emšana ekspluat?cij??

3)

Vai t?da administrat?v? prakse, k?da ir Nacionalna Agensia za Prihodate [Valsts ie??mumu a?ent?ras] prakse, atbilstoši kurai personu, kam j?maks? pievienot?s v?rt?bas nodoklis, izmantot?s ties?bas atskait?t priekšnodokli attiec?b? uz to nopirktiem ražošanas l?dzek?iem tiek atteiktas, pamatojoties uz to, ka šie l?dzek?i tiek izmantoti sabiedr?bas ?pašnieku priv?taj?m vajadz?b?m, par šo izmantošanu nepiem?rojot pievienot?s v?rt?bas nodokli, atbilst min?tajai direkt?vai un judikat?rai par t?s interpret?ciju?

4)

Vai t?d? gad?jum?, par k?du ir pamatlieta, sabiedr?bai – pras?t?jai – ir ties?bas atskait?t priekšnodokli, p?rkot nekustamo ?pašumu – divst?vu dz?vokli Sofij??”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo l?dz trešo prejudici?lo jaut?jumu

34

Ar savu pirmo l?dz trešo jaut?jumu, kas j?skata kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai PVN direkt?vas 168. panta a) punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka ties?bas atskait?t samaks?to PVN priekšnodokli, p?rkot nekustamo ?pašumu, kas iek?auts nodok?a maks?t?ja uz??muma kapit?l?, rodas uzreiz taj? taks?cijas period?, kur? nodoklis k?uvis iekas?jams, lai gan nekustamais ?pašums nav uzreiz izmantots profesion?liem m?r?iem. Attiec?gi iesniedz?jtiesa izvirza jaut?jumu par to, vai ties?bas atskait?t samaks?to PVN priekšnodokli par ?pašumu, kas iek?auts kapit?l?, kuru ieg?d?jies nodok?a maks?t?js, p?d?jam var tikt atteiktas, pamatojot ar to, ka šis ?pašums ir izmantots priv?t?m vajadz?b?m.

Vispirms ir jāatgādina, ka ar PVN direktīvu iedibinātās atskaitījumu sistēmas mērķis ir pilnībā atvieglot uzņēmājam visas saimnieciskās darbības laiku ar maksājamo vai samaksājamo PVN uzlikto nastu. Līdz ar to kopējā PVN sistēma nodrošina pilnīgu neitralitāti attiecībā uz nodokļu uzlikšanu uzņēmājdarbībai 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 Menidjunt, 317143. punkts).

No PVN direktīvas 168. panta izriet – ja nodokļa maksātājs, darbojoties šādā statusā, izmanto pašumu, lai veiktu ar nodokli apliekamus darījumus, viņam ir tiesības atskaitīt PVN, kas maksājams vai samaksāts par minēto pašumu (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 šīs atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kāst iekasājams, proti, pirms piegādes brīdī (šajā ziņā skat. 2005. gada 2. jūnija spriedumu lietā C-378/02 Waterschap Zeeuws Vlaanderen, Krājums, I-4685. lpp., 31. punkts).

Savukārt, ja pašums netiek izmantots nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības veikšanai tās pašas direktīvas 9. panta 1. punkta otrās daļas nozīmā, bet nodokļa maksātājs izmanto šo pašumu privātam patēriņam, tad nevar rasties nekādas tiesības uz atskaitīšanu (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā Lennartz, 9. punkts, un lietā HE, 43. punkts).

Tāda darījuma gadījums, ko veido ražošanas līdzekļa iegāde, kas daļēji paredzēts privātai lietošanai un daļēji profesionālai lietošanai, nodokļa maksātājs var izvēlēties pilnībā iekāut šo mantu sava uzņēmuma mantā (šajā ziņā skat. 1995. gada 4. oktobra spriedumu lietā C-291/92 Armbricht, 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 minēto judikatūru). Principā par šīs preces pirkumu kā priekšnodoklis maksājams PVN ir pilnībā un nekavējoties atskaitāms. Šādos apstākļos, ja uzņēmumam piešķirtais ražošanas līdzeklis dod tiesības pilnībā vai daļēji atskaitīt priekšnodokli samaksājamo PVN, tādā lietošana nodokļa maksātāja vai personāla privātam vajadzībam 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 minēto judikatūru, un 2009. gada 23. aprīļa spriedumu lietā C-460/07 Puffer, Krājums, I-3251. lpp., 41. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā Eon Aset Menidjunt, 54. punkts).

Tieši nodokļa maksātāja, kurš rīkojas kā tās, veikto 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 Menidjunt, 57. punkts).

Nodokļa maksātāja rēķojas šāds statuss, ja tas rēķojas savas saimnieciskās darbības vajadzībām PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otrās daļas izpratnē (šajā ziņā skat. 2001. gada 8. marta spriedumu lietā C-415/98 Bakcsi, Recueil, I-1831. lpp., 29. punkts).

Jautājums par to, vai nodokļa maksātājs ir iegādājies precī, rēķojoties kā tirdzniecības fakts, ir fakts, 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 veikta aktīvas darbības, lai īstenotu labiekārtošanu un saņemtu atalgojumu, kas nepieciešamas profesionālajai izmantošanai tādām ražošanas līdzekļiem kā ZUT 38. panta 3. punktā minētie.

Saskaņā ar Tiesas viedokli, ja nodokļa maksātājam tiktu atteikts atņemt atskaitīt maksājamo PVN priekšnodokli saistībā ar vārdu profesionālu izmantošanu, kas tiek aplikta ar nodokli, neraugoties uz to, saskaņā ar vārdu iekārtu visu ražošanas līdzekli savā uzņēmumā nākotnes darbību 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).

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 tirdzniecības priekšnodokli samaksāt PVN atskaitīšanu (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā Rompelman, 22. punkts, un lietā Puffer, 47. punkts).

Attiecīgi fiziska persona, kas ieguvusi preces saimnieciskās darbības vajadzībām PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otrās daļas nozīmē, to ir veikusi nodokļa maksātāja statuss, pat ja preces nav tirdzniecībai izmantotas šai saimnieciskajai darbībai (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Lennartz, 14. punkts).

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 tirdzniecībai atskaitīt PVN saistībā ar mantu, kas pilnībā ietverta tās uzņēmuma mantā, lai arī tā nav tirdzniecībai izmantota sabiedrības saimnieciskās darbības vajadzībām.

Ir jāpiebilst, ka radušās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu saglabājas, ja nepastāv krāpnieciska vai ļaunprātīga rīcība, kā arī ievērojot iespējamu koriģēšanu atbilstoši PVN direktīvas 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

K? Tiesa šaj? zi?? nospriedusi, ja nodok?a maks?t?js nav var?jis izmantot preces vai pakalpojumus, saist?b? ar kur?m veikta atskait?šana par dar?jumiem, kas apliekami ar nodokli, no vi?a gribas neatkar?gu apst?k?u d??, atskait?šanas ties?bas paliek raduš?s, jo š?d? gad?jum? nepast?v nek?ds kr?pniec?bas vai ?aunpr?t?gas izmantošanas risks, kas attaisnotu v?l?ku atskait?to summu atmaksu (2000. gada 8. j?nija spriedums liet? C-396/98 Schlosstrasse, Recueil, I-4279. lpp., 42. punkts).

48

Savuk?rt kr?pniecisk?s vai ?aunpr?t?g?s situ?cij?s, kur?s nodok?a maks?t?js ir izlicies, ka tam ir griba veikt noteiktu saimniecisku darb?bu, ta?u paties?b? ir m??in?jis ietvert sav? priv?taj? mant? preces, par ko var veikt atskait?šanu, nodok?u iest?de var ar atpaka?ejošu sp?ku piepras?t atmaks?t atskait?t?s summas, jo š?s atskait?šanas tikušas at?autas, pamatojoties uz nepareiziem pazi?ojumiem (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? Schlosstrasse, 40. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

49

Ir lietder?gi atg?din?t, ka, lai b?tu konstat?jama ?aunpr?t?gas r?c?bas past?všana, ir j?b?t izpild?tiem diviem nosac?jumiem. Pirmk?rt, par sp?ti attiec?go Sest?s direkt?vas normu un š?s direkt?vas transpon?šanas valsts ties?bu aktu nosac?jumu form?lai piem?rošanai attiec?go dar?jumu rezult?t? j?b?t g?t?m fisk?l?m priekšroc?b?m, kuru pieš?iršana b?tu pret?ja š?m norm?m. Otrk?rt, no objekt?vu elementu kopuma ir j?izriet, ka attiec?go dar?jumu galvenais m?r?is ir fisk?lu priekšroc?bu ieg?šana (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? Halifax, 74. un 75. punkts).

50

Pas?kumi, ko dal?bvalstis var noteikt saska?? ar Direkt?vas 2006/112 273. pantu, lai pareizi iekas?tu nodok?us un nov?rstu kr?pšanu, nedr?kst p?rsniegt to, kas vajadz?gs šo m?r?u sasniegšanai, un tos nedr?kst izmantot, lai apšaub?tu PVN neitralit?ti (skat. 2010. gada 21. oktobra spriedumu liet? C-385/09 Nidera Handelscompagnie, Krājums, I-10385. lpp., 49. punkts).

51

Izskat?maj? liet? iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda, vai, ?emot v?r? objekt?vus elementus, ir pier?d?ta kr?pnieciska r?c?ba atbilstoši defin?cijai š? sprieduma 49. punkt?.

52

No iepriekš min?t? izriet, ka PVN direkt?vas 168. panta a) punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka nodok?a maks?t?ja ties?bas atskait?t samaks?to PVN priekšnodokli, p?rkot ražošanas l?dzekli, kas iek?auts nodok?a maks?t?ja uz??muma kapit?l?, rodas uzreiz taj? taks?cijas period?, kur? nodoklis k?uvis iekas?jams, lai gan ražošanas l?dzeklis nav uzreiz izmantots profesion?liem m?r?iem. Valsts tiesai ir j?izlemj, vai nodok?a maks?t?js ražošanas l?dzekli ir ieg?d?jis savas saimniecisk?s darb?bas vajadz?b?m, un attiec?g? gad?jum? j?izv?rt?, vai past?v kr?pnieciska r?c?ba.

Par ceturto jaut?jumu

53

Ar savu ceturto jautājumu iesniedzāt tiesa jautā, vai tādā gadījumā, par kādu ir pamatlieta, sabiedrībai – prasītājam – ir tiesības atskaitēt PVN priekšnodokli, kas samaksāts, pārkot 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 lūgumu 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

Izskatāmā lietā ar savu jautājumu iesniedzāt tiesa lūdz, lai Tiesa tieši piemērotu PVN direktvas 168. pantu attiecībā uz apstākāiem, kas tiek apskatāti pamata tiesvedībā, lai arī tas ir jāveic tieši valsts tiesai, atbilstošā gadījumā pamatojoties uz atbildi, kas sniegta uz pārsūtiem prejudiciālājiem jautājumiem

56

Šādos apstākāos Tiesai nav kompetences atbildēt uz ceturto jautājumu.

Par tiesāšanās izdevumiem

57

Attiecībā uz lietas dalībniekiem šā tiesvedībā ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzāt tiesa, un tātā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav mināto lietas dalībnieku izdevumi, nav atlādzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktvas 2006/112/EK par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 168. panta a) punkts ir jāinterpretē tādājādi, ka nodokļa maksātāja tiesības atskaitēt samaksāto PVN priekšnodokli, pārkot nekustamo īpašumu, kas iekāuts nodokļa maksātāja uzņēmuma kapitālā, rodas uzreiz tajā taksācijas periodā, kurā nodoklis kāuvis iekāšājams, lai gan nekustamais īpašums nav uzreiz izmantots profesionāliem mērāiem. Valsts tiesai ir jāizlemj, vai nodokļa maksātājs ražošanas lādzekli ir iegādāties savas saimnieciskās darbības vajadzībām, un attiecīgā gadījumā jāizvērtē, vai pastāv krāpnieciska rācība.

[Paraksti]

(*) Tiesvedības valoda – bulgāru.