

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. spalio 18 d.(*)

„Apmokestinimas – PVM – Teis? ? atskait? – Turtinis ?našas – Nekilnojamojo turto sunaikinimas – Naujos statybos – Tikslinimas“

Byloje C-234/11

d?l *Administrativen sad Varna* (Bulgarija) 2011 m. geguž?s 3 d. nutartimi, kuri? Teisingumo Teismas gavo 2011 m. geguž?s 16 d., pagal SESV 267 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

TETS Haskovo AD

prieš

Direktor na Direktsiya „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kur? sudaro einanti trečiosios kolegijos pirmininko pareigas R. Silva de Lapuerta (praneš?ja), teis?jai K. Lenaerts, E. Juhász, T. von Danwitz ir D. Sváby,

generalin? advokat? J. Kokott,

sekretor? K. Sztranc-S?awiczek, administrator?

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2012 m. geguž?s 10 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- *TETS Haskovo AD*, atstovaujamos advokat M. Dimitrov,
- *Direktor na Direktsiya „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, atstovaujamo S. Avramov,
- Bulgarijos vyriausyb?s, atstovaujamos Y. Atanasov ir T. Ivanov,
- Europos Komisijos, atstovaujamos C. Soulay ir D. Roussanov,

susipažin?s su 2012 m. birželio 14 d. pos?dyje pateikta generalin?s advokat?s išvada,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? susij?s su 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, p. 1; toliau – direktyva) 185 straipsnio išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *TETS Haskovo AD* (toliau – *TETS Haskovo*) ir *Direktor na Direktsiya „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Varnos miesto „Skund“ ir vykdymo administravimo“ direkcijos prie nacionalinės pajamų agentūros Sofijoje centrinės valdybos direktorius, toliau – direktorius) ginant pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) atskaitos tikslinimo.

Sąjungos teisė

3 Direktyvos 1 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje nustatyta:

„Už kiekvieną sandorą PVM apskaičiuojamas taip – iš PVM, apskaičiuoto prekių ar paslaugų kainai taikant toms prekėms arba paslaugoms nustatytą PVM tarifą, atimama įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtino PVM suma.“

4 Direktyvos 168 straipsnyje numatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolę, atskaityti:

a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

5 Direktyvos 184 straipsnyje numatyta, kad pirminė atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesnė arba mažesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti.

6 Direktyvos 185 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Visą pirmą atskaitą tikslinama, kai pateikus PVM deklaraciją pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma, pavyzdžiui, nutraukiami pirkimo sandoriai ar suteikiamos kainų nuolaidos.

2. Nukrypstant nuo 1 dalies, atskaita netikslinama, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti arba kai deramai įrodoma ir patvirtinama, kad turtas yra sunaikintas, prarastas ar pavogtas, arba kai prekės yra tiekiamos kaip mažavertės dovanos ar pavyzdžiai <...>.

Tačiau valstybės narės gali reikalauti atskaitą patikslinti tais atvejais, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti, arba įvykus vagystei.“

7 Direktyvos 186 straipsnyje nustatyta, kad valstybės narės nustato išsamias 184 ir 185 straipsnių taikymo taisykles.

Bulgarijos teisė

8 Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, DV Nr. 63, 2006 m. rugpjūčio 4 d., toliau – ZDDS) įsigaliojo 2007 m. sausio 1 d.

9 ZDDS 5 straipsnyje numatyta:

„Prekė, kaip tai suprantama pagal šį įstatymą, yra bet koks kilnojamas ir nekilnojamas turtas, įskaitant elektros energiją, dujas, vandenį, šilumą ar šaltį ir panašius objektus, bei standartinių programinių įrangų.“

10 ZDDS 6 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Prekių tiekimu, kaip tai suprantama pagal šį įstatymą, laikomas nuosavybės teisės į prekę arba kitos daiktinės teisės, susijusios su preke, perdavimas.“

11 Pagal ZDDS 10 straipsnį:

„1. Prekės tiekimu ar paslaugos teikimu nelaikomas tiekimas ar teikimas, kurį gavėjui atlieka pertvarkomas, perduodantis ar investuojantis asmuo:

<...>

3) nešdamas turtą komercinės bendrovės kapitalą.

2. 1 dalyje numatytais atvejais prekė ar paslauga gavėjui perkeliama visos su tuo susijusios teisės ir pareigos pagal šį įstatymą, įskaitant teisę PVM atskaitę ir pareigą patikslinti atskaitytą pirkimo PVM.

<...>“

12 Mokesčio atskaitos tikslinimas, išskyrus atvejus, kai pasikeičia apmokestinamoji vertė arba prekė tiekimo ar paslaugų teikimo rėšis, reglamentuojamas ZDDS 79 straipsnyje, kuriame numatyta:

„<...>

3. Apmokestinamasis asmuo, kuris atskaitę visą ar dalį PVM už savo pagamintas, nusipirktas, įsigytas arba importuotas prekes, apskaituoja ir turi sumokėti tokį mokesčio skolą, kurios dydis atitinka atskaityto PVM sumą, kai prekės yra sunaikinamos, nustatomas trūkumas, išmetamos kaip atliekos arba pakeičiama jų paskirtis, kai naujoji paskirtis nebesuteikia teisės į atskaitę.

4. <...> tikslinimas turi būti atliekamas tik mokestinį laikotarpį, per kurį atsirado šis tikslinimas lemiančios sąlygos, surašant protokolą.

<...>

6. <...> apmokestinamasis asmuo turi pareigą sumokėti mokestį už prekes ir paslaugas, kurias pagal Pelno mokesčio įstatymą laikomos ilgalaikiu turtu <...>.“

13 Tikslinimo apribojimai numatyti ZDDS 80 straipsnio 2 dalyje:

„79 straipsnio 3 dalyje numatytas tikslinimas neatliekamas šiais atvejais:

1. jei sunaikinimą, trūkumą ar sugadinimą sukėlė nenugalima jėga, taip pat jei pagal Akcizo ir muitinės sandėlių įstatymą administracinė institucijų kontroliuojamos akcizu apmokestinamos prekės buvo sunaikintos;

2. jei sunaikinimą, trūkumą ar sugadinimą sukėlė avarijos ir katastrofos ir asmuo gali parodyti, kad jos kilo ne dėl jo kaltės;

<...>

4. jei techninis brokas neviršija atitinkamai operacijai ar veiklai skirtuose techniniuose dokumentuose nustatyt? lestin? norm?;
5. jei prek? sugenda pasibaigus norminiame akte nustatytam vartojimo (naudojimo) terminui;
6. jei nurašomas ilgalaikis turtas, kaip tai suprantama pagal Buhalterin?s apskaitos ?statym?, kai turto balansin? vert? yra mažesn? nei 10 % jo ?sigijimo išlaid?.

<...>“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

- 14 *TETS Haskovo* pagrindin? veikla yra elektros energijos gamyba bei šilumos transportavimas ir paskirstymas. Ji eksploatuoja šilumin? elektrin? Haskove (Bulgarija).
- 15 2008 m. balandžio 2 d. *Finans inzhenering AD* (toliau – *Finans inzhenering*) iš Haskovo savivaldyb?s ?sigijo statini? kompleks?, be kita ko, apimant? tris statinius, skirtus energijai gaminti (aušinimo bokštas, kaminas ir gamybos pastatas). Šis pirkimas buvo apmokestintas PVM.
- 16 2008 m. liepos 4 d. *TETS Haskovo* padidino savo ?statin? kapital? turtiniu ?našu, kur? sudar? *Finans inzhenering* priklausantis statini? kompleksas, perpirktas iš Haskovo savivaldyb?s.
- 17 Varnos miesto nacionalin?s pajam? agent?ros teritorin?s direkcijos pajam? tarnyba *Finans inzhenering* atlikto ?našo nelaik? prekį tiekimu, nes ši bendrov? perdav? statinius, kurie sudar? bendr? turt?.
- 18 2009 m. liepos 29 d. *TETS Haskovo* gavo leidim? statyti ?gyvendinant Haskovo šilumin?s elektrin?s modernizacijos projekt?, pagal kur? reik?jo nugriauti dal? statini?, kuriuos ? šios ?mon?s kapital? ?neš? *Finans inzhenering*, t. y. aušinimo bokšt?, kamin? ir gamybos pastat?. Griovimo darbus, kurie vyko nuo 2010 m. sausio 1 d. iki vasario 28 d., atliko kita bendrov?. Šio griovimo darb? metalo atliekos buvo parduotos, pardavimo sandoriai apmokestinti PVM.
- 19 2010 m. balandžio mėn. buvo atliktas *TETS Haskovo* mokestinis patikrinimas už laikotarp? nuo 2009 m. lapkričio 1 d. iki 2010 m. vasario 28 d. Buvo konstatuota, kad prieš tai, kai buvo padarytas ?našas ? *TETS Haskovo* kapital?, atitinkamus statinius nusipirko *Finans inzhenering*, kuri jau atskait? už š? pirkim? sumok?t? PVM.
- 20 Atsižvelgdama ? šias išvadas ir, be kita ko, ? fakt?, kad dalis pagrindin?je byloje aptariam? statini? buvo nugriauta, Varnos miesto nacionalin?s pajam? agent?ros teritorin?s direkcijos pajam? tarnyba nusprend?, kad *Finans inzhenering* ?vykd? s?lygas, nustatytas atskaityto pirkimo PVM tikslinimui atlikti.
- 21 2010 m. liepos 19 d. pranešime apie mokes?io perskai?iavim? ši tarnyba nusprend?, kad *TETS Haskovo*, kaip *Finans inzhenering* teisi? ir pareig? per?m?ja, tur?jo sumok?ti 1 268 581 BGN po pastarosios bendrov?s atliktos PVM atskaitos patikslinimo ir pal?kanas nuo šios sumos – 45 606 BGN sum?.

22 D?l šio pranešimo apie mokes?io perskai?iavim? *TETS Haskovo* pateik? administracin? skund? direktoriui, kuriame teig?, kad nebuvo galima atlikti patikslinimo, nes aptariamai statiniai buvo nugriauti siekiant juos pakeisti naujais, skirtais apmokestinamiesiems sandoriams atlikti. 2010 m. gruodžio 1 d. direktorius administracin? skund? atmet?.

23 2010 m. gruodžio 1 d. *TETS Haskovo* pateik? skund? *Administrativen sad Varna* d?l šio sprendimo.

24 Šis teismas teigia, kad nacionalin?s teis?s nuostatose nustatytas skirtumas tarp savanoriško turto sunaikinimo ir sunaikinimo d?l išorini? priežas?i?, ir tik antruoju atveju apmokestinamasis asmuo gali neatlikti tikslinimo. Tokiomis aplinkyb?mis *Administrativen sad Varna* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Kaip reikia aiškinti direktyvos <...> 185 straipsnio 2 dalyje vartojam? s?vok? „turto sunaikinimas“ ir ar ?sigyjant turt? atskaitytam mokes?iui patikslinti svarb?s sunaikinimo motyvai ir (arba) s?lygos?

2. Ar tinkamai ?rodytas ?mon?s turto sunaikinimas vien turint tiksl? jo vietoje sukurti nauj? modern? tos pa?ios paskirties turt? laikytinas „veiksni?, kuriais remiantis buvo apskai?iuota atskaitytina mokes?io suma, pasikeitimu“, kaip tai suprantama pagal direktyvos <...> 185 straipsnio 1 dal??

3. Ar direktyvos <...> 185 straipsnio 2 dal? reikia aiškinti taip, kad pagal j? valstyb?ms nar?ms leidžiama numatyti atskaitos tikslinim? turto sunaikinimo atveju, jei ?gyjant turt? už j? nebuvo atsiskaityta ar buvo atsiskaityta tik iš dalies?

4. Ar direktyvos <...> 185 straipsnio 1 ir 2 dalis reikia aiškinti taip, kad joms prieštarauja nacionalin?s teis?s nuostatos, kaip antai [ZDDS] 79 straipsnio 3 dalis ir 80 straipsnio 2 dalies 1 punktas, pagal kurias reikalaujama patikslinti atskaityt? pirkimo mokest?, kai sunaikinamas turtas, kur? ?gyjant visa pagrindin? suma ir s?skaitoje fakt?roje nurodytas PVM buvo sumok?ti, o pirkimo PVM patikslinimo nereikalingumas siejamas su kitomis s?lygomis nei sumok?jimas?

5. Ar direktyvos <...> 185 straipsnio 2 dal? reikia aiškinti taip, kad pagal j? atmetama galimyb? patikslinti jau atskaityt? pirkimo PVM, kai statini? kompleksas nugriautas vien turint tiksl? jo vietoje pastatyti nauj? modern? tos pa?ios paskirties statini? kompleks?, kuris bus naudojamas teis? ? pirkimo PVM atskait? suteikiantiems tiekimams?“

D?l prejudicini? klausim?

D?l antrojo klausimo

25 Antruoju klausimu, ? kur? reikia atsakyti pirmiausia, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar direktyvos 185 straipsnio 1 dal? reikia aiškinti taip, kad keli? statini?, skirt? energijai gaminti, sunaikinimas, kaip antai aptariamasis pagrindin?je byloje, ir j? pakeitimas modernesniais tos pa?ios paskirties statiniais yra veiksniai, kuriais remiantis buvo apskai?iuota atskaitytina pirkimo PVM suma, pasikeitimas, ?vyk?s po PVM deklaracijos pateikimo, d?l kurio atsiranda pareiga tikslinti šį atskait?.

26 Siekiant atsakyti ? š? klausim? pirmiausia reikia priminti, kad direktyvos 184–186 straipsniuose nustatyta tvarka, taikytina tuo atveju, kai gali atsirasti mokes?i? administratoriaus teis? reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo atlikt? tikslinim?, ?skaitant su ilgalaikiu turtu susijusios atskaitos tikslinim?.

27 Be to, reikia priminti, kad direktyva nustatyta atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdančios bet kokią jo ekonominę veiklą mokėtiną ar sumokėtą PVM naštos. Taigi bendrąja PVM sistema siekiama užtikrinti visiškai neutralumą apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus, su sąlyga, kad ši veikla iš esmės pati apmokestinama PVM (žr. 2012 m. kovo 22 d. Sprendimo *Klub*, C-153/11, 35 punktą ir jame nurodytą teismą praktiką).

28 Iš direktyvos 168 straipsnio matyti, kad jeigu apmokestinamasis asmuo įsigydamas turtą veikia kaip toks ir naudoja turtą savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi teisę atskaityti už šį turtą mokėtiną ar sumokėtą PVM. Ši teisė į atskaitą atsiranda tada, kai atsiranda prievolė mokėti atskaitytiną mokestį, t. y. kai atliekamas prekių tiekimas (žr. minėto Sprendimo *Klub* 36 punktą ir jame nurodytą teismą praktiką).

29 Kalbant apie įvykių, atsirandančių po atskaitos, įtaką atskaitai, pažymėtina, jog iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad prekių ar paslaugų naudojimas ar numatytas naudojimas lemia pirminės atskaitos, kurią apmokestinamasis asmuo turi teisę, dydį ir vėlesniais laikotarpiais galimą tikslinimą, kurie turi būti atlikti pagal direktyvos 185–187 straipsniuose numatytas sąlygas, dydį (šiuo klausimu žr. 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Centralan Property*, C-63/04, Rink. p. I-11087, 54 punktą ir jame nurodytą teismą praktiką).

30 Iš tiesų šiuose direktyvos straipsniuose nustatyta tikslinimo tvarka yra šia direktyva nustatytos PVM atskaitos sistemos sudedamoji dalis.

31 Šiuo klausimu svarbu pažymėti, kad direktyvoje numatytomis tikslinimo taisyklėmis siekiama padidinti atskaitos sistemos tikslumą, užtikrinant PVM neutralumą, kad ankstesniame etape įvykdyti sandoriai toliau suteiktų teisę į atskaitą tik tuo atveju, kai jie naudojami tik šiuo mokesčiu apmokestinamiems tiekimams. Remiantis šiomis taisyklėmis, direktyva siekiama glaudžiai ir tiesiogiai susieti teisę į perkant sumokėtą PVM atskaitą su atitinkamų prekių ir paslaugų naudojimu apmokestinamiems pardavimo sandoriams (žr. minėto Sprendimo *Centralan Property* 57 punktą).

32 Kalbant apie galimos pareigos tikslinti pirkimo PVM atskaitą atsiradimą, direktyvos 185 straipsnio 1 dalyje nustatytas principas, pagal kurį atskaita tikslinama visų pirma tada, kai pateikus PVM deklaraciją pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina suma.

33 Šiomis aplinkybėmis kyla klausimas, ar byloje, kaip antai pagrindinėje, tuo atveju, kai nugriaunamas nekilnojamas turtas siekiant modernizuoti šiluminę elektrinę ir vykdyti ekonominę veiklą, kurios tikslas elektros energijos gamyba, reikia konstatuoti, kad egzistuoja toks pasikeitimas, kaip tai suprantama pagal direktyvos 185 straipsnio 1 dalį, todėl turi būti taikoma tikslinimo tvarka.

34 Atsižvelgiant į tai, tokiu atveju, kaip antai nagrinjamas pagrindinėje byloje, atgyvenusi statinių pakeitimas tos pačios paskirties modernesniais statiniais, pastaruosius naudojant apmokestinamiems pardavimo sandoriams, nenutraukia tiesioginio ryšio tarp atitinkamų statinių įsigijimo ir paskui vykdomos apmokestinamojo asmens veiklos. Aptariamų statinių įsigijimas, vėliau jų nugriovimas siekiant juos modernizuoti, gali būti laikomas susijusių sandorių seka, kuri tikslas įgyvendinti apmokestinamus sandorius, lygiai taip pat, kaip ir naujų statinių įsigijimas ir tiesioginis jų naudojimas.

35 Toks aiškinimas juo labiau tinka tada, kai įsigyti statiniai tik iš dalies sunaikinami, nauji statiniai pastatomi tuose pačiuose anksčiau įsigytuose sklypuose ir kai kurios senų statinių

nugriovimo atliekos buvo perparduotos, o perpardavimo sandoriai yra pardavimo apmokestinamieji sandoriai.

36 Šiomis aplinkybomis ? antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: direktyvos 185 straipsnio 1 dalis aiškintina taip, kad kelių statinių, skirtų energijai gaminti, sunaikinimas, kaip antai aptariamasis pagrindinėje byloje, ir jo pakeitimas modernesniais tos pačios paskirties statiniais nėra veiksmas, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina pirkimo PVM suma, pasikeitimas po PVM deklaracijos pateikimo, todėl neatsiranda pareiga tikslinti šio atskaitą.

37 Atsižvelgiant ? atsakymą ? antrąjį klausimą, pagal kurį atmetama svarbi veiksmas, susijusi su PVM, pasikeitimo galimybė tokiomis aplinkybomis, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, ? kitus pateiktus klausimus atsakyti nereikia.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

38 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 185 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad kelių statinių, skirtų elektros energijai gaminti, sunaikinimas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, ir jo pakeitimas tos pačios paskirties modernesniais statiniais, nėra pateikęs pridėtinės vertės mokesčio deklaraciją veiksmą, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina pirkimo pridėtinės vertės mokesčio suma, pasikeitimas, todėl neatsiranda pareiga tikslinti šio atskaitą.

Parašai.

* Proceso kalba: bulgarų.