

ENERĢĻADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT]

SECINĀJUMI,

sniegti 2012. gada 14. jūnijā (1)

Lieta C-234/11

TETS Haskovo AD

pret

Direktor na Direktsia "Obzhalvane I upravljenje na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravljenje na Natsionalnata agentsia za prihodite

(Administratīven Sad Varna (Bulgārija) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Nodokļu tiesību akti – Pievienotās vērtības nodoklis – Direktīvas 2006/112/EK 185. un 187. pants – Atskaitījumu koriģēšana ņēmu nojaukšanas gadījumā

I – Ievads

1. Eiropas Savienības kopējai pievienotās vērtības nodokļa sistēmai ir raksturīga priekšnodokļa atskaitēšana. Ikvienam komersantam ir tiesības saņemt šo atskaitījumu attiecībā uz tās veikto iegādi, bet parasti tikai tad, ja arī tā vēlāk veiktie darījumi tiek aplikti ar nodokli. Tiesa šo procesu ir atspoguļojusi šādi: Priekšnodokļu atskaitījums ir saistīts ar vēlāk iekasējamiem nodokļiem (2).
2. Tomēr kas notiek tad, ja šā saistība starp saskaņotajiem darījumiem un vēlāk veiktajiem darījumiem tiek pārtraukta? Komersants var, piemēram, nepārdot tādā kādu no tās iegādātajām precēm, jo viņa noliktava ir nodegusi vai arī visas viņa preces ir tikušas nozagtas.
3. Šos jautājumus reglamentē Savienības tiesību noteikumi par atskaitījumu koriģēšanu, kas ir šīs prejudiciālās nolikuma tiesvedības priekšmets. Par laimi, šajā gadījumā runa nav par tik nepatīkamiem gadījumiem kā ugunsgrēks vai zādzība. Drīzāk pats komersants ir izrādījis iniciatīvu un ir nojaucis vairākas no tam piederošajām tēmām, lai atbrīvotu vietu jaunām tēmām. Tiesai tagad ir jālemj par to, vai šāds gadījums ir jāveic saskaņotāji veiktā atskaitījuma koriģēšana.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Savienības tiesības

4. Pamatlietā nozīmīgajā laikposmā pievienotās vērtības nodokli Savienības tiesību sistēmā reglamentēja Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (3) (turpmāk tekstā – "PVN direktīva").

5. Šīs direktīvas X sadaļas 1. nodaļas noteikumi reglamentē "atskaitēšanas tiesību rašanos un darbības jomu". PVN direktīvas 168. pantā izvēluma veidā ir paredzēti šādi nosacījumi:

"Ciktāl preces [...] nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kur viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecas uz dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādi [...], ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[...]."

6. PVN direktīvas X sadaļas 5. nodaļā ietvertajās 184.–192. pantā ir iekauti noteikumi par "Atskaitēšanas koriģēšanu". 184. pantā tādējādi ir paredzēts šāds vispārīgais noteikums:

"Sākotnējo atskaitēšanu koriģē, ja atskaitēšana ir lielāka vai mazāka par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības."

7. 185. pantā ir iekauti šādi noteikumi par koriģēšanas gadījumiem:

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

2. Atkāpjoties no 1. punkta, nekoriģē darījumus, kas paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, vai pienācīgi pierādītos vai apstiprinātos pašuma iznīcināšanas, zuduma vai zādzības gadījumos, kā arī darījumus, kas attiecas uz preču izmantošanu, lai sniegtu mazas vērtības dāvanas vai dotu paraugus, kā minēts 16. pantā.

Tomēr dalībvalstis var prasīt, lai koriģē darījumus, kas paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, vai zādzības gadījumos."

8. Attiecībā uz atskaitējumu koriģēšanu ražošanas līdzekļu gadījumā PVN direktīvas 187.–191. pantā ir paredzēti noteikti regulējumi. 187. pantā izvēluma veidā ir iekauti šādi noteikumi:

"1. Attiecībā uz kapitālieguldījumu precēm koriģēšana ilgst piecus gadus, ieskaitot gadu, kurā tās ir iegādātas vai ražotas.

[...]

Nekustamam pašumam, kas iegādāts kā ražošanas līdzeklis, koriģēšanas laiku var pagarināt līdz pat 20 gadiem.

2. Ikgadējo koriģēšanu veic tikai par vienu piektdaļu no PVN, kas maksājams par kapitālieguldījumu precēm vai, ja koriģēšanas laikposms ir bijis pagarināts, par tās attiecīgo daļu.

Šā punkta pirmajā daļā minēto koriģēšanu veic, balstoties uz svērstības atskaitēšanas tiesības nākamajos gados attiecībā pret atskaitēšanas tiesībām tajā gadā, kurā preces ir iegādātas, ražotas vai, attiecīgā gadījumā, pirmoreiz lietotas."

9. Turklāt PVN direktīvas 19. pantā attiecībā uz mantiskā ieguldījuma nodokļu sekām ir paredzēts šāds speciālais regulējums:

“Ja visus aktīvus vai to daļu nodod [...] kā ieguldījumu uzņēmumsabiedrībā, dalībvalstis var uzskatīt, ka nav notikusi preču piegāde, un saņēmēju uzskata par tās personas tiesību pāņēmēju, kas preces nodevusi.”

B – Bulgārijas tiesības

10. Bulgārijas Republika PVN direktīvu transponēja ar *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Likums par pievienotās vērtības nodokli, turpmāk tekstā – “Bulgārijas PVN likums”).

11. Bulgārijas PVN likuma 79. pantā attiecībā uz veikto atskaitījumu koriģēšanu ir paredzēts šāds regulējums:

“[..]

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 nošārtas kā brīžis, vai arī ir mainīti to mērķis un jaunais mērķis vairs nepamato tiesības atskaitīt priekšnodokli.

4. 1. un 3. punktā minēto koriģēšanu veic taksācijas periodā, kurā radušies attiecīgie apstākļi [..].

[..]

6. Neņemot vērā 1. un 3. punktu, par precēm vai pakalpojumiem, kas ir ražošanas līdzekļi [..], nodokļu maksātājs maksā nodokli, kura apmēru aprēķina saskaņā ar šādu [..] formulu: [..].”

12. Bulgārijas PVN likuma 80. pantā ir paredzēti šādi atskaitījumu koriģēšanas ierobežojumi:

“[..]

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

1) iznīcināšana, iztrūkums vai izbrīvēšana, kā iemesls ir nepārvarama vara [..];

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

[..].”

13. Turklāt Bulgārijas PVN likuma 10. pantā ir paredzētas šādas mantiskā ieguldījuma sekas pievienotās vērtības nodokļa ziņā:

“1. Par preces piegādi vai pakalpojuma sniegšanu neuzskata piegādi vai pakalpojumu reorganizācija, atsavināšana vai pārvēdamas personas pāņēmējam

[..]

3) mantiskā 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 pāņēmēja, ieskaitot tiesības atskaitīt priekšnodokli un pienākumu koriģēt atskaitītu priekšnodokli.”

III – Fakti un prejudiciālie jautājumi

14. Pamatlietā tiek izvērtēta PVN summa, kas *TETS Haskovo AD*, saskaņā ar Bulgārijas tiesību m dibinātai sabiedrībai (turpmāk tekstā – “nodokļu maksātājs”), ir jāmaksā par 2010. gada janvāri un februāri.

15. 2008. gada augustā nodokļu maksātājs nolēma veikt pamatkapitāla palielināšanu mantiska ieguldījuma veidā. Šis ieguldījums ietvēra arī trīs enerģijas ražošanai paredzētas ēkas – dzesēšanas torni, dāmeni un vēl vienu ēku –, kuras 2010. gada janvārī un februārī nodokļu maksātājs nojauca. Šā nojaukšana tika veikta, realizējot zemesgabala izvietotās termoelektrostacijas atjaunošanas un modernizācijas plānu. Šīs nojaukšanas rezultātā iegūtie metāllīķi tika pārdoti, piemērojot tiem pievienotās vērtības nodokli.

16. Pirms mantiskā ieguldījuma veikšanas attiecīgās ēkas piederēja *Finans inzhenering AD* (turpmāk tekstā – “*Finans inzhenering*”). Šā sabiedrība attiecīgās ēkas 2008. gada aprīlī bija iegādājusies no Haskovas [*Haskovo*] pašvaldības un par šo darījumu atskaitījusi samaksāto priekšnodokli. Saistībā ar vēlāk nojauktajām ēkām atskaitītā nodokļa summa bija aptuveni 1,5 miljoni levu (turpmāk tekstā – “BGN”), kas atbilst aptuveni EUR 767 000.

17. Bulgārijas nodokļu administrācija uzskata, ka atbilstoši Bulgārijas PVN likuma 79. panta 3. un 6. punktam ir jāveic daļēja šā atskaitījuma koriģēšana ēku nojaukšanas dēļ. Tā izdeva paziņojumu par nodokli, atbilstoši kuram nodokļu maksātājam kā sabiedrības *Finans inzhenering* tiesību un pienākumu pārrādītājam ir jāmaksā aptuveni BGN 1,3 miljoni kā pievienotās vērtības nodoklis par 2010. gada janvāri un februāri.

18. Iesniedzējtiesai ir jāpieņem nolēmums par prasību, kuru nodokļu maksātājs ir cēlis attiecībā uz šo paziņojumu par nodokli. Tā uzskata, ka tam ir nepieciešams saņemt Tiesas atbildi uz šādiem jautājumiem:

“1) Kā ir jāinterpretē jēdziens “pašuma iznīcināšana” Direktīvas 2006/112 185. panta 2. punkta izpratnē, un vai iegādes brīdā 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 atskaitītā priekšnodokļa summu noteicošo sastāvdaļu izmaiņas Direktīvas 2006/112 185. panta 1. punkta izpratnē?

3) Vai Direktīvas 2006/112 185. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā dalībvalstīm ir atļauts paredzēt koriģēšanu pašuma iznīcināšanas gadījumā, ja tā iegādes brīdā nav veikta pilnīga vai daļēja samaksa?

4) Vai Direktīvas 2006/112 185. panta 1. un 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tajos nav aizliegts tādās valstīs tiesiskais regulējums kā Bulgārijas PVN likuma 79. panta 3. punkts un 80. panta 2. punkta 1) apakšpunkts, kurā tiek prasīta atskaitītā priekšnodokļa koriģēšana tādā pašuma iznīcināšanas gadījumā, kura iegādes brīdā ir samaksāta visa pamatsumma un aprēķinātais nodoklis, un kurā koriģēšanas neveikšana ir atkarīga no cita nosacījuma, nevis samaksas?

5) Vai Direktīvas 2006/112 185. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā ir izslēgta atskaitītā priekšnodokļa koriģēšanas iespēja esošu būvju demontāžas gadījumā, ja demontāžas vienīgais mērķis ir to vietā uzcelt jaunas un modernākas būves, kurām ir tās pats mērķis kā demontāžai būvēm un kuras ir paredzētas tādā darījuma veikšanai, kas pamato tiesības

atskaitīt priekšnodokli?"

IV – Juridiskais vērtējums

19. Prejudiciālie jautājumi ir uzdoti saistībā ar situāciju, kurā atbilstoši Bulgārijas PVN likuma 10. panta 1. punkta 3) apakšpunktam un 2. punktam nodokļu maksātājs, kura veikta atskaitēšana ir tikusi koriģēta, ir bijis sabiedrības *Finans inzhenering*, kura veica sēkotnājo priekšnodokļa atskaitījumu, tiesību un saistību pārrēķinājs. Tieši šiem vērē šo juridisko situāciju, es izvērtēšu uzdotos prejudiciālos jautājumus.

20. Tomēr man šķiet būtiski norādīt, ka PVN direktīvas 19. pants atļauj daļēbvalstēm paredzēt šādas juridisko pārtēcību reglamentājošus noteikumus tikai attēcībā uz visu aktīvu vai to daļas nodošanas gadījumu. Attēcībā uz iepriēķ spēkā esošo noteikumu, proti, Sestās direktīvas (4) 5. panta 8. punktu, Tiesa ir konstatējusi, ka tajā ietilpst tikai komercdarbības nodošana vai autonomas uzņēmuma daļas nodošana, kas veido uzņēmumu vai uzņēmuma daļu, kas var veikt neatkarīgu saimniecisko darbību, bet tajā *neietilpst* lietu vienrēša nodošana (5). Tas, vai šie nosacījumi pamatlietā ir izpildīti, no lēmuma par prejudiciālu jautājumu uzdošanu ietvertās informācijas nav izsecināms. Lēdz ar to iesniedzējtiesai attēcīgā gadījumā būs jāizvērtē, vai pamatlietā atbilstoši PVN direktīvas 19. pantam var tikt piemērots Bulgārijas PVN likuma 10. panta 1. punkta 3) apakšpunkts un 2. punkts.

21. Iesniedzējtiesa ir uzdevusi piecus jautājumus par PVN direktīvas 185. panta interpretāciju. Man šķiet lietderīgi turpmāk izskatīt šos jautājumus citādā secībā, kas atbilstu šīs tiesību normas vispārējai uzbūvei. Turklāt, veicot PVN direktīvas interpretāciju, es atsauēķos arī uz Tiesas judikatūru attēcībā uz Sesto direktīvu, kas būtībā ir tikai šobrīd spēkā esošās PVN direktīvas iepriēķējā redakcija.

A – *Par otro jautājumu: koriģēšanas mehānisma piemērošana*

22. Atbilstoši PVN direktīvas 185. panta struktūrai vispirms ir jāatbild uz otro jautājumu, kurš attēcas uz šīs tiesību normas pirmo daļu un tēdējādi uz koriģēšanas mehānisma piemērošanu. Ar šo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai pienācīgi aplēcināta aktīvu iznēcināšana vienīgi ar mērīti radīt jaunus un modernākus aktīvus tēdam pašam nolēkam principā nozēm atskaitījumu koriģēšanas gadījumu.

1) *ēpašais regulējums attēcībā uz rāžošanas lēdzēkiem*

23. Lai varētu atbildēt uz šo jautājumu, vispirms ir jāēm vērtē, ka attēcībā uz rāžošanas lēdzēkiem pastāv ēpaša atskaitījumu koriģēšanas sistēma (6), kas ir atspoguēota PVN direktīvas 187.–191. pantā. Šo tiesību normu izpratnā ar rāžošanas lēdzēkiem tiek saprastas preces, kas tiek ilgstoši izmantotas un kuru iegēdes izmaksas tiek amortizētas (7). ēkas ir uzskatāmas par klasisku šādu rāžošanas lēdzēu piemēru, tēpēc šajā lietā ir piemērojama iepriēķ minētā ēpašā sistēma.

24. PVN direktīvas 187. panta 2. punkta pirmajā daļā saistībā ar rāžošanas lēdzēkiem ir paredzēta ikgadējā atskaitījumu koriģēšana. Saskaņā ar šīs tiesību normas otro daļu šā koriģēšana ir atkarīga no "svērstābm atskaitēšanas tiesbās nēkamajos gados attēcībā pret atskaitēšanas tiesbām tajā gadā, kurā preces ir iegēdētas". Lēdz ar to par katru koriģēšanas laikposmā ietilpstošo pašreizējo gadu ir jāveic jauna atskaitēšanas tiesību noteikšana. Ja kādā no gadiem šīs tiesības nepastāv, tad atbilstoši PVN direktīvas 187. panta 2. punkta pirmajai daļai koriģēšanu un tē tad arī atmaksu veic tikai par vienu piektdaļu no iegēdes gadā atskaitētā priēķnodokļa. Šā pārbauē ir veicama ik gadu lēdz koriģēšanas laikposma beigēm.

25. Š? nep?rtraukt? atskait?šanas ties?bu noteikšana, kas PVN direkt?vas 187. panta 2. punkt? kori??šanas laikposm? ir paredz?ta attiec?b? uz ražošanas l?dzek?iem, atbilst direkt?vas 185. panta 1. punkt? un 184. pant? paredz?tajiem nosac?jumiem attiec?b? uz atskait?jumu kori??šanu. Abos šajos gad?jumos kori??šanas meh?nisma piem?rošanai ar? ir nepieciešamas v?l?kas s?kotn?ji piem?rot? atskait?juma jeb apst?k?u, kam ir noz?me atskait?juma noteikšan?, izmai?as. T?d?? k? vien?, t? otr? gad?jum? ir j?nosaka v?l?k?s ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu. L?dz ar to nav svar?gi, vai 187. pant? kori??šanas meh?nisma piem?rošana attiec?b? uz ražošanas l?dzek?iem ir paredz?ta autonom? veid? vai ar? taj? ir paredz?ta PVN direkt?vas 185. panta 1. punkt? vai 184. pant? paredz?to krit?riju piem?rošana. Katr? zi??, lai uz ražošanas l?dzek?iem var?tu tikt attiecin?ts kori??šanas meh?nisms, ir j?b?t notikuš?m v?l?k?m ties?bu uz atskait?šanu izmai??m.

26. Ir tiesa, ka PVN direkt?vas 187. panta 2. punkta otraj? da?? – t?pat k? direkt?vas 185. panta 1. punkt? vai 184. pant? – nav tieši nor?d?ts, k?d? veid? ir nosak?mas v?l?k?s ties?bas uz atskait?šanu par katru no kori??šanas laikposma pašreiz?jiem gadiem. PVN direkt?vas X sada?as 1. noda?as 167. un n?kamajos pantos ir reglament?ta vien?gi ties?bu uz atskait?šanu rašan?s, proti, ties?bas, kas past?v attiec?b? uz to gadu, kur? tika veikta ražošanas l?dzek?u ieg?de. Manupr?t, šie noteikumi tom?r b?tu j?piem?ro *mutatis mutandis*, lai noteiktu ties?bas uz atskait?šanu par katru pašreiz?jo gadu.

27. Saist?b? ar šo p?c analo?ijas veikto piem?rošanu ties?bas uz atskait?šanu b?tu j?izv?rt? nedaudz cit?d?k? veid?. T? PVN direkt?vas 168. pant? ir paredz?ts, ka, lai š?s ties?bas var?tu rasties, ieg?d?tajai precei ir j?b?t izmantotai dar?jumiem, par kuriem uzliek nodokli. Tom?r to, vai ražošanas l?dzek?i *patieš?m* ir tikuši izmantoti š?diem m?r?iem, šo ties?bu rašan?s br?d? parasti nav iesp?jams noteikt. B?t?b? atbilstoši PVN direkt?vas 167. un 63. pantam atskait?šanas ties?bas princip? rodas pre?u pieg?des nodok?u maks?t?jam br?d? (8). Faktisk? izmantošana ar nodokli apliekamu darb?bu veikšanai parasti tiek veikta tikai v?l?k. Tieši t?d?? attiec?b? uz atskait?šanas ties?bu rašanos izš?iroša noz?me ir vien?gi izmantošanas *nol?kam*, ko apstiprina objekt?vi pier?d?jumi (9).

28. Savuk?rt attiec?b? uz atskait?jumu kori??šanu ir iesp?jams v?l?k ?emt v?r? *faktisko* preces izmantošanas veidu. Tieši iev?rojot šo v?l?k veikto ?emšanu v?r?, ir j?nosaka ties?bas uz atskait?šanu par katru pašreiz?jo kori??šanas laikposma gadu. Š?da pieeja atbilst atskait?jumu kori??šanas m?r?im. It ?paši saist?b? ar nodok?u maks?t?ja ieg?d?t?jiem ražošanas l?dzek?iem šis m?r?is b?t?b? ir nodrošin?to, ka priekšnodok?a atskait?jumi atspogu?o ilgstošu ražošanas l?dzek?u izmantošanu ar nodokli apliekamo darb?bu veikšanai (10).

2) Ties?bu uz atskait?šanu izmai?as 2010. gada janv?r? un febru?r?

29. T?d?j?di kori??šana atbilstoši PVN direkt?vas 187. panta 2. punktam šaj? liet? ir j?veic tikai tad, ja ?ku nojaukšana ir izmain?jusi ties?bas uz atskait?šanu attiec?b? uz 2010. gada janv?ri un febru?ri. Atbilstoši PVN direkt?vas 168. panta a) punktam tas t? b?tu, ja 2010. gada janv?r? un febru?r? ?kas t?d?j?di vairs netiktu izmantotas ar nodokli apliekamu darb?bu veikšanai.

a) Tiešas un t?l?t?jas saiknes krit?rijs

30. Š? nav pirm? reize, kad Tiesa izskata jaut?jumu par to, k?d? gad?jum? ir konstat?jama izmantošana ar nodokli apliekamu darb?bu veikšanai iepriekš min?t?s ties?bu normas izpratn?. Saska?? ar past?v?go judikat?ru ir j?past?v tiešai un t?l?t?jai saiknei starp konkr?tu iepriekš veiktu dar?jumu un vienu vai vair?kiem v?l?k veiktajiem dar?jumiem, kas pieš?ir atskait?šanas ties?bas (11).

31. Saskaņā ar šobrīd pastāvošo judikatūru šā prasība attiecas gan uz precēm, gan pakalpojumiem, ko nodokļu maksātājs ir iegādājies saistībā ar iepriekš veiktiem darījumiem (12). Ir taisnība, ka visnesenāk šajā jomā pasludinātais spriedums lietā *EON ASET MENIDJMUNT Tiesa* ir konstatējusi, ka kritērijs par iepriekš veiktu darījumu atširas atkarībā no tā, vai runa ir par pakalpojuma iegādi vai ražošanas līdzekļa iegādi, un ka tam ir nepieciešama tiešas un tīltājas saiknes esamība ar vālk veiktiem darījumiem tikai pakalpojumu iegādes gadījumā (13). Manuprāt, tas tomēr neliecina par novirzīšanos no iepriekš pastāvīgās judikatūras attiecībā uz preču iegādi. Šajā lietā Tiesa acīmredzami ir veikusi šādu nodalījumu saistībā ar pakalpojumiem, kuri jau saktoti ir paredzēti privātai un daļēji ar profesionālo darbību saistītai izmantošanai. Ēmot vērā Tiesas judikatūru, šajā jomā pastāv konkrētas ietātnības, kas var pamatot šādu nodalīšanu (14), bet tām šajā lietā nav nekādas nozīmes.

32. Turklāt atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai Tiesas prasītā tiešs un tīltājas saiknes priekšnosacījums ir, ka iepriekš veikto darījumu izmaksām ir jāveido daļa no vālk veikto ar nodokli apliekamo darījumu izmaksām, t.i., tām ir jābūt iekāutam to cenā (15). Tāpat Tiesa ir precizējusi, ka tas attiecas arī uz iepriekš veiktajiem darījumiem, kas veido daļu no nodokļu maksātāja vispārīgām izmaksām. Šāda veida iepriekš veiktu darījumu gadījumā nepieciešamā saikne pastāv nevis saistībā ar atsevišķiem iepriekš veiktiem darījumiem, bet gan ar visu nodokļu maksātāja saimniecisko darbību kopumā, proti, ar visiem tā vālk veiktajiem darījumiem (16).

33. Ar šā prasībā, kuras Tiesa ir paredzējusi attiecībā uz atskaitīšanas tiesību rašanos, ir nepieciešama zināmu pielāgojumu veikšana saistībā ar atskaitījumu koriģēšanu. Kā jau minēju (17), tiesības uz atskaitīšanu par pašreizējiem koriģēšanas laikposma gadiem atbilstoši PVN direktīvas 187. panta 2. punkta otrajai daļai parasti ir nosakāmas, ēmot vērā ražošanas līdzekļu *faktisko* izmantošanu. Šādā gadījumā starp ražošanas līdzekļu *faktisko* izmantošanu un vālk veiktajiem ar nodokli apliekamajiem darījumiem ir jābūt Tiesas noteiktajai saiknei. Būtībā saiknei ar iepriekš veiktu darījumu, proti, ar ražošanas līdzekļu iegādi, ir nozīme tikai saistībā ar tiesību uz atskaitīšanu rašanos, jo šajā laikā vālk nav notikusi nekāda faktiskā izmantošana.

34. Ir acīmredzams, ka šos Tiesas formulētos abstraktos nosacījumus konkrētā lietā nemaz nav tik viegli piemērot. Tiesa pati jau saktoti ir norādījusi, ka, ēmot vērā saimniecisko darbību daudzveidību, nav iespējams abstraktā veidā precīzāk aprakstīt saikni starp iepriekš un vālk veiktajiem darījumiem, kas nepieciešama tiesību uz atskaitīšanu pastāvīšanai. Tādēļ tieši valstu tiesām tiešas un tīltājas saiknes kritērijs ir jāpiemēro katras konkrētās lietas, kuru tās izskata, faktiskajiem apstākļiem (18).

b) Piemērošana šajā lietā

35. Es tomēr uzskatu, ka tādā gadījumā kā šīs pastāvīgās tiesas un tīltājas saikne starp iku izmantošanu 2010. gada janvārī un februārī un vālk veiktajiem ar nodokli apliekamajiem darījumiem.

36. Tas izriet vispirms jau no tā, ka iku nojaušanas rezultātā iegātie metāllīzēji tika pārdoti, piemērojot pievienotās vērtības nodokli. Līdz ar to nevarētu būt grūti noteikt tiešas un tīltājas saiknes esamību. Turklāt nav šaubu, ka ar to iku iegādi, no kurām vālk tika iegāti metāllīzēji, saistītās izmaksas veido to pārdošanas izmaksu sastāvdaļu. Šajā ziņā nav nozīmes tam, ka cena, kas tika samaksāta par nojaukto iku iegādi, vai vērtība, kāda tām tika piešķirta saistībā ar mantisko ieguldījumu, acīmredzami ievērojami pārsniedz no metāllīzēju pārdošanas gātos ienākumus. Atskaitīšanas tiesības principā nav atkarīgas no nodokļu maksātāja ekonomiskās veiksmes.

37. Tam nav pretrun? ar? tas, ka ?kas tika “izn?cin?tas”, t?s nojaucot, k? ir nor?d?jusi iesniedz?jtiesa. ?kas nojaukšana un t? rezult?t? ieg?to materi?lu saimniecisk? izmantošana zin?m? m?r? var tikt uzskat?ta par nodok?u maks?t?ja ražošanas proces? ?stenotu pre?u pat?ri?u. K? nor?d?jusi ar? Komisija, š?ds preces izmantošanas veids ir sam?r? bieži sastopams izmantošanas veids PVN direkt?vas 168. panta a) punkta izpratn?. T?d?j?di Tiesa saist?b? ar atskait?jumu kori??šanu ir nospriedusi, ka sast?vda?u izmai?as šobr?d sp?k? esoš? PVN direkt?vas 185. panta 1. punkta izpratn? nav konstat?jamas tad, ja preces vai pakalpojumi ir tikuši piln?b? izmantoti saist?b? ar profesion?lo darb?bu (19).

38. Turkl?t starp 2010. gada janv?r? un febru?r? veikto ?ku nojaukšanu un v?l?k ar nodokli apliekamajiem elektroener?ijas pieg?des pakalpojumiem ar? var past?v?t tieša un t?l?t?ja saikne. Tas t? ir v?l jo vair?k t?d??, ka nojaukt?s ?kas nep?rprotami tika ieg?d?tas kop? ar zemesgabalu un p?r?j?m ?k?m. Nav nek?du šaubu, ka š? nekustam? ?pašuma kop?j? ieg?de veido attiec?gaj? zemesgabal? v?l?k veikt?s elektroener?ijas ražošanas izmaksu da?u. Es piekr?tu Komisijai, kura nor?da, ka atseviš?u ?ku nojaukšana katr? zi?? nek?di neietekm? šo secin?jumu, ja – k? tas ir šaj? gad?jum? – t? ir iek?rtu moderniz?cijas sast?vda?a. L?dz ar to ?ku ieg?des un nojaukšanas gal?gais m?r?is ir elektroener?ijas pieg?des pakalpojumu sniegšana, kas ir uzskat?ma par v?l?k veiktu ar nodokli apliekamu dar?jumu.

39. Turkl?t nav svar?gi, vai termoelektrostacijas rekonstrukcija ir tikusi sekm?gi ?stenota un vai patieš?m tiek sniegti elektroener?ijas pieg?des pakalpojumi. B?t?b? atbilstoši judikat?rai ties?bas uz atskait?šanu past?v ar? t?das saimniecisk?s darb?bas uzs?kšanas posm?, saist?b? ar kuru t? ar? netiek uzs?kts dar?jumu veikšanas posms. Ties?bas uz atskait?jumu saist?b? ar sagatavošan?s darb?b?m past?v ar? tad, ja paredz?t?s saimniecisk?s darb?bas turpin?jum? netiek veikti ar nodokli apliekami dar?jumi (20).

40. T?d?j?di šaj? liet? ar? 2010. gada janv?r? un febru?r? š?ietami past?v ties?bas uz atskait?šanu attiec?b? uz nojauktaj?m ?k?m un t?d?? kori??šanas meh?nisms jau *a priori* nav piem?rojams. J?nor?da, ka šaj? liet? – p?c analo?ijas piem?rojot PVN direkt?vas 188. panta 1. punktu – š?ietami ir izsl?gta atskait?jumu kori??šana ar? attiec?b? uz atlikušo kori??šanas laikposmu.

3) Izn?cin?šana PVN direkt?vas 185. panta 2. punkta pirm?s da?as izpratn?

41. Šo secin?jumu neietekm? tas, ka PVN direkt?vas 185. panta 2. punkta pirmaj? da?? ir paredz?ts, ka “pien?c?gi pier?d?tos vai apstiprin?tos ?pašuma izn?cin?šanas [...] gad?jumos” 1. punkt? paredz?t? kori??šana netiek veikta. B?t?b? no š?s ties?bu normas var secin?t, ka ?pašuma izn?cin?šanas gad?jum? princip? ir j?veic kori??šana atbilstoši PVN direkt?vas 185. panta 1. punktam, jo pret?j? gad?jum? š?s ties?bu normas 2. punkta pirmaj? da?? neb?tu bijis nepieciešams paredz?t iz??mumu šaj? zi??.

42. Šobr?d nav noz?mes tam, vai PVN direkt?vas 185. pants visp?r ir piem?rojams attiec?b? uz t?du ?pašumu, kas ir uzskat?ms par ražošanas l?dzekli. Š?ds jaut?jums var?tu rasties, jo attiec?b? uz ražošanas l?dzekliem PVN direkt?vas 187.–191. pant? ir paredz?ts ?pašs regul?jums, kur? ir noteikti specifiski kori??šanas nosac?jumi, un 186. un 189. pant? ir ietvertas atš?ir?gas un materi?ltiesiskaj? zi?? daž?das pilnvaras PVN direkt?vas 184. un 185. panta, k? ar? 187. un 188. panta piem?rošanai.

43. Katr? zi?? PVN direkt?vas 185. panta 2. punkta pirmaj? da?? ietverto j?dzienu “izn?cin?šana” var interpret?t t?d?j?di, ka tas attiecas vien?gi uz t?du ?pašuma izn?cin?šanu, kas nav tikusi veikta nodok?u maks?t?ja ar nodokli apliekamo dar?jumu veikšanai. Ja ?pašums tiek izn?cin?ts nejauši vai nodok?u maks?t?ja person?go m?r?u labad, tad PVN direkt?vas 185. pant?

paredz?tais kori??šanas meh?nisms, ar? p?c man?m dom?m, ir principi?li piem?rojams.

4) ?aunpr?t?ga izmantošana

44. Visbeidzot es v?l?tos piev?rsties apgalvojumam par ?aunpr?t?gu izmantošanu, uz kuru vismaz netieši šaj? liet? ir nor?d?jušas Bulg?rijas vald?ba un nodok?u administr?cija. Ir tiesa, ka kr?pšanas, izvair?šanās no nodok?u maks?šanas un iesp?jam?s ?aunpr?t?g?s izmantošanas apkarošana ir Savien?bas ties?b?s PVN jom? atz?ts un veicin?ts m?r?is (21). Atbilstoši Tiesas judikat?rai nodok?u iest?de var ar atpaka?ejošu sp?ku piepras?t atmaks?t atskait?t?s summas, ja nodok?u maks?t?js ir izlicies, ka tam ir griba veikt noteiktu saimniecisku darb?bu (22). Turkl?t ties?bas uz atskait?šanu nodok?u maks?t?jam var tikt atteiktas, ja attiec?gie dar?jumi, kas ir šo ties?bu pamat?, ir atz?stami par ?aunpr?t?gu r?c?bu. Tas tostarp noz?m?, ka PVN ties?bu aktu piem?rošanas rezult?t? tiek ieg?ta nodok?u priekšroc?ba, kuras pieš?iršana b?tu pretrun? piem?roto ties?bu normu m?r?im (23).

45. Šaj? liet? Tiesas r?c?b? tom?r nav nek?du pier?d?jumu, kas var?tu pamatot apgalvojumu par ?aunpr?t?gu izmantošanu saist?b? ar pievienot?s v?rt?bas nodokli. Nodok?u maks?t?js sav? saimnieciskaj? darb?b? ir pie??mis l?mumus par ieguld?jumu veikšanu, kuru b?t?bu princip? nevar izv?rt?t atbilstoši pievienot?s v?rt?bas nodok?a ties?bu aktiem. Atskait?šanas ties?bu saglab?šana attiec?b? uz v?l?k nojauktaj?m ?k?m šaj? zi?? atbilst past?v?gajai judikat?rai, saska?? ar kuru atskait?jumu sist?mas m?r?is ir piln?b? atvieglot nodok?u maks?t?jam visas saimniecisk?s darb?bas laiku ar maks?jamo vai samaks?to pievienot?s v?rt?bas nodok?a uzlikto nastu (24).

46. Šaj? liet? atskait?šanas ties?bu saglab?šana atbilst ar? kori??šanas meh?nisma m?r?iem. Pirmk?rt, ir paredz?ts nov?rst nepamatotas ekonomisk?s priekšroc?bas pieš?iršanu nodok?u maks?t?jam sal?dzin?jum? ar gala pat?r?t?ju (25). Šaj? liet? š?da priekšroc?ba nav konstat?jama, jo p?c veikt?s nojaukšanas nodok?u maks?t?js vairs nevar izmantot ?kas priv?t?m vajadz?b?m. Otrk?rt, ar kori??šanas meh?nismu ir paredz?ts nodrošin?t atbilst?bu starp priekšnodok?a atskait?šanu un v?l?k veikto nodok?a iekas?šanu (26). Š?s saiknes esam?bu es jau iepriekš aprakst?ju (27).

47. Cits jaut?jums ir, vai, veicot mantisko ieguld?jumu, ?kas tika pareizi nov?rt?tas. Var jaut?t, vai ?kas, kas nedaudz v?l?k tiks nojauktas, attiec?gi radot nepieciešam?bu veikt norakst?šanu, patieš?m ir j?ieraksta gr?matved?bas bilanc? ar v?rt?bu BGN 8,9 miljonu apm?r?. Tom?r š?d? zi?? runa lab?kaj? gad?jum? var b?t par probl?mu, kas ir saist?ta ar ien?kumu aplikšanu ar nodokli.

48. Saist?b? ar pievienot?s v?rt?bas nodokli šim jaut?jumam savuk?rt nav nek?das noz?mes. Saska?? ar past?v?go judikat?ru, nosakot nodok?a b?zi un t?d?j?di ar? veicam? atskait?juma summu, izš?iroša noz?me ir faktiski sa?emtajai atl?dz?bai, nevis atbilstoši objekt?viem krit?rijiem noteiktai v?rt?bai (28). L?dz ar to pat tas, ka nodok?u maks?t?js ir samaks?jis objekt?vi p?r?k augstu cenu par k?das preces ieg?di, nek?di neietekm? atskait?m? priekšnodok?a apm?ru.

5) Starpsecin?jums

49. L?dz ar to uz iesniedz?jtības uzdoto otro jaut?jumu ir j?atbild t?d?j?di, ka atbilstoši PVN direkt?vas 187. panta 2. punktam ražošanas l?dzek?u izn?cin?šana ar m?r?i rad?t jaunu, modern?ku ?pašumu, kas izmantojams t?diem pašiem m?r?iem, nav pamats atskait?jumu kori??šanas veikšanai, ja š? izn?cin?šana ir atz?stama par izmantošanu ar nodokli apliekamu darb?bu vajadz?b?m š?s direkt?vas 168. panta izpratn?.

B – *Par ceturto jautājumu: valsts tiesiskā regulējuma saderība*

50. Ar savu ceturto prejudiciālo jautājumu iesniedzītiesa vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 185. pants pieļauj tādā valsts tiesiskā regulējumā, kurā ir paredzēta atskaitēta priekšnodokļa koriģēšana tāda pašuma iznīcināšanas gadījumos, kura iegādes brīdī ir samaksāta visa pamatsumma un aprēķinātais nodoklis, un kurā koriģēšanas neveikšana ir atkarīga no cita nosacījuma, nevis samaksas.

51. No manas atbildes uz otro prejudiciālo jautājumu izriet, ka ražošanas līdzekļu iznīcināšana nav pamats atskaitējumu koriģēšanas mehānisma piemērošanai atbilstoši PVN direktīvas 187. panta 2. punktam, ja šā iznīcināšana ir atzīstama par izmantošanu ar nodokli apliekamu darbību vajadzībām direktīvas 168. panta izpratnē. Līdz ar to uz iesniedzītības uzdoto ceturto jautājumu ir jāatbild, ka valsts tiesiskais regulējums, kurā ražošanas līdzekļu iznīcināšanas gadījumā ir paredzēta atskaitējumu koriģēšana neatkarīgi no tā, vai tā tiek veikta ar nodokli apliekamu darbību vajadzībām, nav saderīga ar PVN direktīvas 187. panta 2. punktu un 168. pantu.

C – *Par pārējiem jautājumiem*

52. Ēmot vērtēt atbildes, ko esmu ierosinājis sniegt uz iesniedzītības uzdoto otro un ceturto jautājumu, uz pārējiem prejudiciālajiem jautājumiem vairs nav jāatbild. Pirmais, trešais un piektais prejudiciālais jautājums attiecas uz PVN direktīvas 185. panta 2. punkta interpretāciju, kurā ir paredzēti koriģēšanas pienākuma ierobežojumi. Ir acīmredzams, ka pamatlietā atbildei uz šiem jautājumiem ir nozīme tikai tad, ja principiāli ir piemērojams koriģēšanas mehānisms. Tomēr, kā jau iepriekš norādīju (29), man nešaubas, ka tas tā ir.

V – **Secinājumi**

53. Līdz ar to es ierosinu uz *Administrativen Sad Varna* uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem sniegt šādu atbildi:

1) PVN direktīvas 187. panta 2. punkts ir interpretējams tādi, ka ražošanas līdzekļu iznīcināšana ar mērķi radīt jaunu, modernāku pašumu, kas izmantojams tiem pašiem mērķiem, nav pamats atskaitējumu koriģēšanas veikšanai, ja šā iznīcināšana ir atzīstama par izmantošanu ar nodokli apliekamu darbību vajadzībām šīs direktīvas 168. panta izpratnē;

2) valsts tiesiskais regulējums, kurā ražošanas līdzekļu iznīcināšanas gadījumā ir paredzēta atskaitējumu koriģēšana neatkarīgi no tā, vai tā tiek veikta ar nodokli apliekamu darbību vajadzībām, nav saderīga ar PVN direktīvas 187. panta 2. punktu un 168. pantu.

1 – Oriģinālvaloda – vācu.

2 – 2006. gada 30. marta spriedums lietā C-184/04 *Uudenkaupungin kaupunki* (Krājums, I-3039. lpp., 24. punkts).

3 – OV L 347, 1. lpp.

4 – Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.).

5 – Skat. 2003. gada 27. novembra spriedumu lietā C-497/01 *Zita Modes (Recueil, I-14393. lpp., 40. punkts)*, 2009. gada 29. oktobra spriedumu lietā C-29/08 *SKF* (Krājums, I-10413. lpp., 37.

punkts) un 2011. gada 10. novembra spriedumu liet? C-444/10 *Schriever* (Kr?jums, I-11071. lpp., 24. punkts).

6 – Skat. 2005. gada 15. decembra spriedumu liet? C-63/04 *Centralan Property* (Kr?jums, I-11087. lpp., 55. punkts).

7 – Skat. spriedumu liet? *Centralan Property* (min?ts 6. zemsp?tras piez?m?, 55. punkts).

8 – Skat. 2012. gada 22. marta spriedumu liet? C-153/11 *Klub* (36. punkts).

9 – Skat. manus 2012. gada 1. mart? sniegtos secin?jumus liet? C-334/10 X (81. punkts).

10 – Skat. spriedumu liet? *Centralan Property* (min?ts 6. zemsp?tras piez?m?, 77. punkts).

11 – Skat. 1995. gada 6. apr??a spriedumu liet? C-4/94 *BLP Group* (*Recueil*, I-983. lpp., 19. punkts), 2000. gada 8. j?nija spriedumu liet? C-98/98 *Midland Bank* (*Recueil*, I-4177. lpp., 24. punkts), 2001. gada 22. febru?ra spriedumu liet? C-408/98 *Abbey National* (*Recueil*, I-1361. lpp., 26. punkts), 2001. gada 27. septembra spriedumu liet? C-16/00 *Cibo Participations* (*Recueil*, I-6663. lpp., 29. punkts), 2005. gada 3. marta spriedumu liet? C-32/03 *Fini H* (Kr?jums, I-1599. lpp., 26. punkts), 2006. gada 21. febru?ra spriedumu liet? C-255/02 *Halifax u.c.* (Kr?jums, I-1609. lpp., 79. punkts), 2007. gada 8. febru?ra spriedumu liet? C-435/05 *Investrand* (Kr?jums, I-1315. lpp., 23. punkts) un spriedumu liet? *SKF* (min?ts 5. zemsp?tras piez?m?, 57. punkts).

12 – Skat. it ?paši spriedumus liet? *Midland Bank* (min?ts 11. zemsp?tras piez?m?, 20. punkts) un liet? *SKF* (min?ts 5. zemsp?tras piez?m?, 57. punkts).

13 – Skat. 2012. gada 16. febru?ra spriedumu liet? C-118/11 *EON ASET MENIDJMUNT* (45. un 46. punkts).

14 – Skat. spriedumu liet? *EON ASET MENIDJMUNT* (min?ts 13. zemsp?tras piez?m?, 53. un n?kamie punkti) un manus secin?jumus liet? X (min?ti 9. zemsp?tras piez?m?, 23. un n?kamie punkti).

15 – Skat. spriedumus liet? *Midland Bank* (min?ts 11. zemsp?tras piez?m?, 30. punkts), liet? *Abbey National* (min?ts 11. zemsp?tras piez?m?, 28. punkts), liet? *Cibo Participations* (min?ts 11. zemsp?tras piez?m?, 31. punkts), liet? *Investrand* (min?ts 11. zemsp?tras piez?m?, 23. punkts), liet? *SKF* (min?ts 5. zemsp?tras piez?m?, 57. un 60. punkts) un liet? *EON ASET MENIDJMUNT* (min?ts 13. zemsp?tras piez?m?, 48. punkts).

16 – Skat. spriedumus liet? *Midland Bank* (min?ts 11. zemsp?tras piez?m?, 31. punkts), liet? *Abbey National* (min?ts 11. zemsp?tras piez?m?, 35. punkts), liet? *Cibo Participations* (min?ts 11. zemsp?tras piez?m?, 33. punkts), liet? *Investrand* (min?ts 11. zemsp?tras piez?m?, 24. punkts), liet? *SKF* (min?ts 5. zemsp?tras piez?m?, 58. punkts) un liet? *EON ASET MENIDJMUNT* (min?ts 13. zemsp?tras piez?m?, 47. punkts)

17 – Skat. šo secin?jumu 27. un n?kamo punktu.

18 – Skat. spriedumus liet? *Midland Bank* (min?ts 11. zemsp?tras piez?m?, 25. punkts) un liet? *SKF* (min?ts 5. zemsp?tras piez?m?, 63. punkts).

19 – Skat. 2001. gada 17. maija spriedumu apvienotaj?s liet?s C-322/99 un C-323/99 *Fischer* un *Brandenstein* (*Recueil*, I-4049. lpp., 91. punkts).

20 – Skat. 1996. gada 29. febru?ra spriedumu liet? C-110/94 *INZO* (*Recueil*, I-857. lpp., 20.

punkts) un spriedumu liet? *Fini H* (min?ts 11. zemsv?tras piez?m?, 22. punkts).

21 – Skat. 2011. gada 27. oktobra spriedumu liet? C-504/10 *Tanoarch* (Kr?jums, I-10853. lpp., 50. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

22 – Skat. spriedumu liet? *Klub* (min?ts 8. zemsv?tras piez?m?, 48. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

23 – Skat. it ?paši spriedumus liet? *Halifax u.c.* (min?ts 11. zemsv?tras piez?m?, 74. punkts) un liet? *Tanoarch* (min?ts 21. zemsv?tras piez?m?, 52. punkts).

24 – Skat. it ?paši 1985. gada 14. febru?ra spriedumu liet? 268/83 *Rompelman* (*Recueil*, 655. lpp., 19. punkts) un spriedumu liet? *Klub* (min?ts 8. zemsv?tras piez?m?, 35. punkts).

25 – 2006. gada 14. septembra spriedums liet? C-72/05 *Wollny* (Kr?jums, I-8297. lpp., 35. punkts).

26 – Spriedums liet? *Wollny* (min?ts 25. zemsv?tras piez?m?, 36. punkts).

27 – Skat. šo secin?jumu 35. un n?kamos punktus.

28 – Skat. it ?paši 1981. gada 5. febru?ra spriedumu liet? 154/80 *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (*Recueil*, 445. lpp., 13. punkts) un 2012. gada 26. janv?ra spriedumu liet? C-588/10 *Kraft Foods Polska* (27. punkts).

29 – Skat. šo secin?jumu 22. un n?kamos punktus.