Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
EVGENI TANCHEV IŠVADA,
pateikta 2021 m. gegužės 20 d.[1]

Sujungtos bylos C-45/20 ir C-46/20

E
prieš
Finanzamt N (C-45/20)
ir
Z
prieš
Finanzamt G (C-46/20)

(*Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis – Pirkimo mokesčio atskaita – Tarybos direktyva 2006/112/EB, iš dalies pakeista Tarybos direktyva 2009/162/EB – 167 straipsnis ir 168 straipsnio a punktas – Fotovoltinio energijos įrenginio įrengimas ant privataus vienbučio namo stogo – Biuro įrengimas privačiame vienbučiame name – Nekilnojamasis turtas – Mišrios paskirties turtas – Priskyrimas prie verslui skirto turto – Valstybės narės nustatyto termino dėl priskyrimo ir priskyrimo asmeniniam turtui, nesant priešingų įrodymų, suderinamumas su Sąjungos teise – Teisės atskaityti pirkimo mokestį praradimas“

1. Šiais *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija; toliau – prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas) prašymais priimti prejudicinį sprendimą siekiama gauti išaiškinimą dėl Teisingumo Teismo jurisprudencijos, susijusios su ilgalaikio turto[2], o tiksliau – nekilnojamojo turto[3], naudojamo ir verslo, ir asmeniniais tikslais (toliau – mišrios paskirties turtas), priskyrimu prie mokesčių mokėtojo asmeninio turto ar mokesčių mokėtojo versle naudojamo turto, ar jų abiejų derinio (toliau – sprendimas dėl priskyrimo). Kalbant konkrečiau, klausimai yra keliami dėl sprendimo dėl priskyrimo poveikio teisei atskaityti pirkimo mokesčio PVM remiantis 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės

[1] Originalo kalba: anglų.

[2] Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi atsižvelgdamas į nacionalinę teisę nustatyti, ar šiuo atveju aptariamas turtas yra „ilgalaikis turtas“. Pagal PVM direktyvos 189 straipsnio a punktą, valstybės narės gali apibrėžti „ilgalaikio turto“ sąvoką. Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad ši sąvoka apima turtą, kuris, naudojamas ekonominei veiklai vykdyti, išsiskiria dėl savo ilgalaikiškumo ir vertės, o tai reiškia, kad įsigijimo išlaidos ne apskaitomos kaip einamosios išlaidos, bet amortizuojamos per kelis mokestinius metus. Žr., pavyzdžiui, 2019 m. kovo 27 d. Sprendimą *Mydibel* (C-201/18, EU:C:2019:254, 23 punktas), kuriame nurodomas 2012 m. vasario 16 d. Sprendimas *Eon Aset Menidjmunt* (C-118/11, EU:C:2012:97, 35 punktas).

[3] Žr. 35 išnašą.

mokesčio bendros sistemos[4], iš dalies pakeistos 2009 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2009/162/ES, iš dalies keičiančios Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įvairias nuostatas[5], 167, 168 ir 168a straipsnius.

2. Klausimai keliami dėl Vokietijos teisėje iš esmės nustatyto senaties termino pranešti Vokietijos mokesčių institucijoms apie sprendimą dėl priskyrimo, kuriam pasibaigus, remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo jurisprudencijoje pateiktu aiškinimu, prarandama teisė atskaityti pirkimo mokestį, atitikties Sąjungos teisei, visų pirma atsižvelgiant į Teisingumo Teismo 2018 m. liepos 25 d. Sprendimą *Gmina Ryjewo*[6]. Matyti, kad tas pats taikytina dėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo jurisprudencijoje nustatytos prezumpcijos pasibaigus tam pačiam terminui, kuris taikomas nesant pakankamai priešingų įrodymų, mišrios paskirties turtą priskirti prie mokesčių mokėtojo asmeninio turto.

3. Padariau išvadą, kad pagrindinių bylų aplinkybėmis valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos apmokestinamasis asmuo netenka teisės atskaityti pirkimo mokestį dėl to, kad nepranešė apie sprendimą dėl mišrios paskirties turto priskyrimo per valstybės narės teisėje šiam veiksmui atlikti nustatytą terminą, kaip tai aiškinama prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo jurisprudencijoje, prieštarauja PVM direktyvos 167 straipsniui ir 168 straipsnio a punktui, nes neatitinka fiskalinio neutralumo ir proporcingumo principo, jeigu bylos medžiagoje nėra informacijos apie galimą mokesčių vengimą[7]. Ta pati išvada taikytina ir minėtai prezumpcijai dėl priskyrimo prie mokesčių mokėtojo asmeninio turto, dėl kurios prarandama teisė į atskaitą.

I. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

4. PVM direktyvos 167 straipsnyje nustatyta:

„Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

5. PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte nustatyta:

„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 prievolė, atskaityti:

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

<…>“

4 OL L 347, 2006, p. 1.

5 OL L 10, 2010, p. 14.

6 C-140/17, EU:C:2018:595 (toliau – *Gmina Ryjewo*).

7 2012 m. liepos 12 d. Sprendimas *EMS Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458, 65–70 punktai). Taip pat žr., pavyzdžiui, 2018 m. balandžio 12 d. Sprendimą *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, 39 punktas), kuriame nurodomas 2016 m. liepos 28 d. Sprendimas *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 52 punktas ir nurodyta jurisprudencija). Taip pat žr. naujesnius sprendimus: 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimą *Zabrus Siret* (C-81/17, EU:C:2018:283, 32–34 ir 49–51 punktai) ir 2020 m. liepos 2 d. Sprendimą *Terracult* (C-835/18, EU:C:2020:520, 37 ir 38 punktai).

6. PVM direktyvos 168a straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„1. Nekilnojamojo turto, kuris yra apmokestinamojo asmens veiklai skirto turto dalis ir apmokestinamasis asmuo jį naudoja ir verslo, ir privačiais savo ar savo darbuotojų tikslais, arba, platesne prasme, kitais nei verslo tikslais, atveju už su šiuo turtu susijusias išlaidas PVM atskaitomas, laikantis 167, 168, 169 ir 173 straipsniuose išdėstytų principų, tik už tą turto naudojimo dalį, kuri susijusi su apmokestinamojo asmens verslo tikslais.

Nukrypstant nuo 26 straipsnio, į pirmoje pastraipoje nurodyto nekilnojamojo turto naudojimo dalies pokyčius atsižvelgiama laikantis 184–192 straipsniuose numatytų principų, kaip jie taikomi atitinkamoje valstybėje narėje.“

7. PVM direktyvos 250 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo pateikia PVM deklaraciją, nurodydamas visą informaciją, reikalingą nustatyti mokėtino mokesčio dydį ir atskaitytinas sumas, kiek tai reikalinga nustatyti apmokestinimo bazę, su šiuo mokesčiu ir atskaita susijusių sandorių bendrą vertę bei neapmokestinamų sandorių vertę.“

B. Vokietijos teisė

8. *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas; toliau – *UStG*) 15 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Verslininkas gali atskaityti šias sumas kaip pirkimo PVM:

1. pagal įstatymą mokėtiną mokestį už kito verslininko jo įmonei patiektas prekes ar suteiktas kitas paslaugas. <…>“

9. *UstG* 18 straipsnio 3 dalyje nustatyta:

„Verslininkas nustatyta forma elektroninėmis priemonėmis privalo perduoti mokesčių deklaraciją už kalendorinius metus arba trumpesnį mokestinį laikotarpį, kurioje jis pats vadovaudamasis 16 dalies 1–4 punktais ir 17 dalimi suskaičiuoja mokėtinus mokesčius ar permoką jo naudai (mokesčių deklaracija). 16 straipsnio 3 ir 4 dalyse nustatytais atvejais mokesčių deklaracija turi būti pateikta per mėnesį nuo trumpesnio mokestinio laikotarpio pabaigos. Tam, kad būtų išvengta nepagrįstų išlaidų, *Finanzamt* (mokesčių inspekcija) pagal prašymą gali atsisakyti elektroninio pateikimo. Tokiu atveju verslininkas mokesčių deklaraciją privalo pateikti administratoriaus nustatyta forma ir pasirašyti ją ranka.“

10. Bylinėjimosi metu galiojusios redakcijos[8] *Abgabenordnung* (toliau – Mokesčių kodeksas) 149 dalies 2 punkte nustatyta:

„Nebent mokesčių įstatyme numatyta kitaip, su kalendoriniais metais ar įstatymo nustatytu laikotarpiu susijusios mokesčių deklaracijos turi būti pateiktos vėliausiai per kitus penkis mėnesius. <…>“

[8] Vokietijos Federacinės Respublikos rašytinėse pastabose nurodyta, kad atitinkama redakcija yra nuo 2011 m. lapkričio 1 d. galiojusi redakcija.

II. Aplinkybės, procesas ir prejudiciniai klausimai

A. C-45/20, E / Finanzamt N (toliau – byla E)

11. Pareiškėjas byloje *E* verčiasi pastolių verslu. 2014 m. jis parengė vienbučio namo statybos projektą, kurio pirmajame aukšte, kaip buvo numatyta 2014 m. liepos 29 d. architektūriniuose planuose, buvo 16,57 m^2 ploto biuras. Likusi namo dalis buvo skirta asmeniniam naudojimui, o jo viso plotas buvo 149,75 m^2. Su namo, įskaitant biurą, statyba susijusios sąskaitos buvo išrašytos laikotarpiu nuo 2014 m. spalio mėn. iki 2014 m. lapkričio mėn. [9]

12. E savo preliminariose (mėnesinėse) deklaracijose, kurias pagal *UstG* 18 dalies 2 punkto antrą sakinį turėjo pateikti už 2014 m. ir 2015 m., nesiekė pasinaudoti proporcinga pirkimo mokesčio atskaita dėl biuro, bet pirmą kartą ja siekė pasinaudoti savo metinėje 2015 m. PVM deklaracijoje, pateiktoje pagal *UstG* 18 dalies 3 punkto pirmąjį sakinį [10]. Šią deklaraciją *Finanzamt* (mokesčių inspekcija) gavo 2016 m. rugsėjo 28 d.

13. Mokesčių inspekcija savo 2017 m. balandžio 5 d. sprendime patvirtino E 2015 m. apyvartos mokestį, bet neleido atskaityti [X] eurų, susijusių, kaip teigia E, su aptariamo biuro pirkimo mokesčiu. Mokesčių inspekcija 2018 m. sausio 17 d. sprendimu atmetė administracinį skundą kaip nepagrįstą. Su šiuo administraciniu skundu susijęs skundas taip pat buvo atmestas. Savo 2018 m. kovo 19 d. sprendime *Sächsisches Finanzgericht* (Saksonijos finansų teismas, Vokietija) nurodė, kad negalima taikyti pirkimo mokesčio atskaitos, nes prekė nebuvo laiku, t. y. iki 2015 m. gegužės 31 d., priskirta prie versle naudojamo turto.

14. Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodyta, kad remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo jurisprudencija, vadovaujantis principu, jog taikomas pirkimo mokestis turi būti atskaitomas nedelsiant, sprendimas dėl priskyrimo turi būti priimtas įsigijus ar pagaminus aptariamą prekę [11]. Jurisprudencijoje taip pat nurodyta, kad dėl praktiškumo apmokestinamasis asmuo tretiesiems asmenims apie priskyrimą gali pranešti pateikdamas tai įrodančius duomenis. Vis dėlto pagal *UstG* 18 dalies 3 punktą tai turi būti padaryta vėliausiai ir galiausiai teikiamoje apyvartos mokesčių deklaracijoje, kurioje nurodomi įsigijimo metų duomenys [12]. Šis momentas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo jurisprudencijoje apibrėžtas kaip bendro galutinės mokesčių deklaracijos pateikimo termino, nustatyto Mokesčių kodekso 149 dalies 2 punkte, pabaiga. Pagrindinėje byloje šis terminas pasibaigė kitų metų, t. y. 2015 m., gegužės 31 d. [13] Be to, remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo jurisprudencija, termino pateikti galutinę mokesčių deklaraciją pratęsimas nereiškia, kad pratęsiamas ir terminas pateikti duomenis, patvirtinančius sprendimą dėl priskyrimo [14].

9 Pagal *Finanzamt N* pateiktas rašytines pastabas.

10 Pagal *Finanzamt N* pateiktas rašytines pastabas.

11 BFH-Urteile BFHE 234, 519, *BStBl* II 2014, 76, Rz 23; BFH / NV 2012, 808, Rz 18; BFH / NV 2012, 1828, Rz 28ff.; BFH / NV 2013, 266, Rz 38).

12 *BFH-Urteile,* BFHE 234, 519, *BStBl* II 2014, 76, Rz 24ff., 34; BFHE 234, 531, *BStB1* II 2014, 81, Rz 24ff.; BFH / NV 2013, 266, Rz 40f; BFH *Beschluss*, BFH / NV 2017, 922, Rz 5, *jeweils m.w.N* ir atitinkamai nurodyta jurisprudencija.

13 *BFH-Urteile*, BFHE 234, 519, *BSt1* II2014, 76, Rz 33 ff.; BFH / NV 2013, 266, Rz 40f.; BFH / NV 2014, 1097, Rz 14; *BFH-Beschlüsse* BFH / NV 2014, 914, Rz 6; BFH / NV 2017, 922, Rz 5. Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodyta, kad dabar tai yra kitų metų liepos 31 d.

14 *BFH-Urteile* BFHE 234, 531, *BStB1* II 2014, 81, Rz 36 f; BFH / NV 2012, 808, Rz, 18.

15. Apeliaciniame skunde E teigė, kad jis neprivalėjo apyvartos mokesčių deklaracijoje mokesčių inspekcijai pateikti daugiau duomenų apie sprendimą dėl priskyrimo, nes architektūriniai planai faktiškai naudoti biurą tik verslo tikslais pakankamai įrodė jo priskyrimą prie versle naudojamo turto.

B. C-46/20, Z / Finanzamt G (toliau – byla Z)

16. Byla *Z* yra susijusi su PVM kaip pirkimo mokesčio, apskaičiuoto 2014 m. įrengiant fotovoltinį energijos įrenginį, atskaita. Pareiškėjas Z dalį šiuo įrenginiu pagamintos elektros energijos naudojo pats, o kitą dalį tiekė į energijos tiekėjo tinklą. Sutartis dėl energijos tiekimo į elektros tinklą buvo sudaryta aptariamais finansiniais metais ir joje buvo numatytas atlyginimas su PVM.

17. 2016 m. vasario 29 d. Z pateikė ginčijamų finansinių metų apyvartos mokesčio deklaraciją ir deklaravo [X] eurų dydžio pirkimo mokestį. Ši suma buvo susijusi su pirkimo mokesčiu, kuris iš esmės atitiko 2014 m. rugsėjo 11 d. pateiktoje sąskaitoje už fotovoltinio energijos įrenginio pristatymą ir įrengimą nurodytą mokestį. Z nepateikė jokios su šiuo įrenginiu susijusios deklaracijos. Atsakovė *Finanzamt G* iš pradžių patvirtino ginčijamų metų apyvartos mokesčio deklaraciją.

18. Atlikusi specialų apyvartos mokesčio patikrinimą mokesčių inspekcija nusprendė, kad 2014 m. rugsėjo 11 d. sąskaitoje nurodyto pirkimo mokesčio atskaita negali būti taikoma. Mokesčių inspekcijos nuomone, Z aptariamos prekės nepriskyrė prie versle naudojamo turto laiku, t. y. iki 2015 m. gegužės 31 d.

19. Taigi mokesčių inspekcija 2016 m. lapkričio 30 d. sprendimu, paskutinį kartą pakeistu 2017 m. kovo 27 d. sprendimu, patvirtino Z ginčijamų metų apyvartos mokestį. Administracinis skundas buvo atmestas 2017 m. gegužės 18 d. sprendimu, taip pat atmestas ir skundas. 2018 m. rugsėjo 12 d. sprendimu *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Badeno-Viurtembergo finansų teismas,Vokietija) nusprendė, kad Z, turėjęs teisę pasirinkti, prie ko priskirti aptariamą fotovoltinį energijos įrenginį, tinkamu laiku jo nepriskyrė prie versle naudojamo turto. Tokia išvada padaryta vadovaujantis *Finanzgericht* (Finansų teismas) privaloma jurisprudencija (žr. ankstesnį 14 punktą). Toks aiškinimas galiojo ir toliau, atsižvelgiant į vėlesnę Teisingumo Teismo jurisprudenciją.

20. Apeliaciniame skunde *Finanzgericht* (Finansų teismas) Z teigė, kad, visų pirma, atsižvelgiant į Sprendimą *Gmina Ryjewo*, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo jurisprudencija dėl mišrios paskirties turto priskyrimą įrodančių duomenų pateikimo per trumpą terminą kelia abejonių.

21. Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodyta, kad mokesčių inspekcija patvirtino dėl skundo priimtą sprendimą ir pažymėjo, kad prieš pradėdamas komerciškai naudoti fotovoltinį įrenginį pareiškėjas neveikė kaip verslininkas, kaip tai suprantama pagal apyvartos mokesčių įstatymus, ir esant tokiai padėčiai, dėl kurios Teisingumo Teismas priėmė Sprendimą *Gmina Ryjewo*, teisė pasirinkti priskyrimą neegzistavo.

22. Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nusprendė sustabdyti nagrinėjimą abiejose bylose (C-45/20 ir C-46/20) ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

1) Ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 168 straipsnio a punktas kartu su 167 straipsniu prieštarauja nacionalinei jurisprudencijai, pagal kurią teisė į atskaitą tais atvejais, kuriais verslininkas pirkimo atveju įgyja teisę pasirinkti tiekimo priskyrimą, nesuteikiama, jei iki PVM metinės deklaracijos pateikimo termino pabaigos nebuvo priimtas mokesčių institucijoms suprantamas sprendimas dėl priskyrimo?

2) Ar [Direktyvos 2006/112] 168 straipsnio a punktas prieštarauja nacionalinei jurisprudencijai, pagal kurią laikoma, kad turtas priskiriamas prie asmeninio turto, ir (arba) daroma tokio pobūdžio prielaida, jei nėra (pakankamai) įrodymų dėl jo priskyrimo verslui?“

23. Teisingumo Teismas pateikė klausimus raštu Vokietijos Federacinei Respublikai ir Komisijai. Vokietijos Federacinė Respublika atsakymą pateikė 2020 m. gruodžio 14 d., o Komisija – 2020 m. gruodžio 16 d.

24. Dėl prejudicinio klausimo rašytines pastabas pateikė *Finanzamt N* (dėl bylos E), Vokietijos Federacinė Respublika ir Komisija. Teismo posėdis neįvyko.

III. Pirminės pastabos

25. Siūlau į nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą iškeltus klausimus atsakyti toliau nurodyta eilės tvarka.

26. Pirmiausia būtinai reikia atsakyti į klausimą, ar abu E ir Z turėjo teisę atskaityti pirkimo mokestį įsigydami aptariamą mišrios paskirties turtą, t. y. namą byloje *E* ir fotovoltinį energijos įrenginį byloje *Z*. Šis įvertinimas yra tiesiogiai susijęs su sprendimu dėl priskyrimo, nes, kaip nurodyta Vokietijos Federacinės Respublikos rašytinėse pastabose, tai, ar galima atskaityti pirkimo mokestį, priklauso nuo būdo, kuriuo tas asmuo priskyrė atitinkamą mišrios paskirties turtą [15].

27. Antra, kaip toliau nurodyta Vokietijos Federacinės Respublikos rašytinėse pastabose, pagrindinėse bylose kilusių ginčų sprendimui lygiai taip pat svarbu tai, ar suprantamas sprendimas dėl priskyrimo, susijęs su mišrios paskirties turtu, yra esminis, ar formalus Sąjungos PVM teisės reikalavimas. Taip yra dėl to, kad jeigu apmokestinamasis asmuo nesilaiko formalaus reikalavimo, priešingai nei esminių reikalavimų, jo teisė atskaityti pirkimo mokestį nebūtinai panaikinama [16]. Kaip bus paaiškinta toliau, padariau išvadą, kad suprantamas sprendimas dėl priskyrimo yra esminis teisės atskaityti mišrios paskirties turto pirkimo mokestį reikalavimas, bet jį galima nustatyti atsižvelgiant į objektyviai sprendimą dėl priskyrimo įrodančius duomenis. Iki šiol jurisprudencijoje nebuvo reikalaujama, kad apmokestinamieji asmenys pateiktų valstybės narės mokesčių institucijoms specialią deklaraciją apie sprendimą dėl priskyrimo. Šiame skyriuje taip pat aptarsiu valstybės narės diskrecijos mastą nustatant terminus pranešti apie suprantamą sprendimą dėl priskyrimo nacionalinėms mokesčių institucijoms.

[15] Pavyzdžiui, 2012 m. kovo 22 d. Sprendimas *Klub* (C-153/11, EU:C:2012:163, 38 ir 39 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

[16] Pavyzdžiui, 2018 m. balandžio 12 d. Sprendimas *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, 30–33 punktai ir nurodyta jurisprudencija). Taip pat žr., pavyzdžiui, 2012 m. liepos 12 d. Sprendimą *EMS–Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458, 60–63 punktai) ir 2017 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Geissel ir Butin* (C-374/16 ir C-375/16, EU:C:2017:867, 40 punktas).

28. Trečia, aptaręs šiuos klausimus, pateiksiu išvadą dėl prejudicinių klausimų.

29. Kalbant apie Sprendimo *Gmina Ryjewo* aktualumą svarbu pažymėti, kad *Gmina Ryjewo* nebuvo susijęs su pasekmėmis, atsiradusiomis i) mišrios paskirties ilgalaikį turtą priskyrus prie tik versle naudojamo turto, ii) laikant jį visą asmeniniu turtu ir taip jį visiškai atskiriant nuo PVM sistemos ar iii) laikant jį savo versle naudojamu turtu tiek, kiek jis faktiškai naudojamas verslo tikslais [17].

30. *Gmina Ryjewo* buvo veikiau susijęs su pasekmėmis, atsiradusiomis savivaldybei nekilnojamąjį turtą pirmiausia naudojant neapmokestinamuosiuose sandoriuse, o vėliau – apmokestinamuosiuose sandoriuose, t. y. kiek tai susiję su statant tą nekilnojamąjį turtą apskaičiuoto pirkimo mokesčio atskaita. Taigi sutinku su *Finanzamt N* rašytinėse pastabose pateiktais tai nurodančiais argumentais, kad, priešingai, nei gali būti nurodyta teisės doktrinoje, *Gmina Rjewo* nėra teigiama, kad norint nustatyti, ar mokesčių mokėtojas mišrios paskirties turto atžvilgiu veikia kaip toks, daugiau nebereikia priimti sprendimo dėl priskyrimo.

31. Ir Vokietijos Federacinė Respublika, ir *Finanzamt N* savo rašytinėse pastabose palaikė poziciją, kad *Gmina Rjewo* turi daryti kuo mažesnį poveikį sprendimui pagrindinėse bylose, nes *Gmina Rjewo* ir pagrindinėje byloje nagrinėjami klausimai skiriasi. Pakanka pažymėti, kad šioje išvadoje *Gmina Rjewo* bus nurodyta tiek, kiek jis yra susijęs su šioje byloje sprendžiama teisine problema.

IV. Vertinimas

A. Teisės į atskaitą egzistavimas

32. Teisingumo Teismo jurisprudencijos atskaitos taškas yra PVM direktyvos 167 straipsnis. Pagal PVM direktyvos 167 straipsnį, teisė atskaityti mokestį atsiranda atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM. Lemiamas teisės į atskaitą buvimo veiksnys – asmens statusas tuo momentu [18].

33. Iš PVM direktyvos 168 straipsnio a punkto matyti, kad prekes ar paslaugas, kuriomis remiamasi siekiant pagrįsti šią teisę, apmokestinamasis asmuo turi naudoti savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams ir šios prekės ar paslaugos turi būti įsigytos iš kito apmokestinamojo asmens [19]. Kadangi matyti, kad ir aptariamas biuras, ir fotovoltinis energijos įrenginys buvo naudojami verslo tikslais, šis reikalavimas būtų patenkintas, jeigu jie būtų įsigyti iš kito apmokestinamojo asmens [20].

[17] 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimas *Puffer* (C-460/07, EU:C:2009:254, 39 punktas ir nurodyta jurisprudencija). Taip pat žr., pavyzdžiui, 2012 m. vasario 16 d. Sprendimą *Eon Aset Menidjmunt* (C-118/11, EU:C:2012:97, 53 punktas) ir 2015 m. liepos 9 d. Sprendimą *Trgovina Prizma* (C-331/14, EU:C:2015:456, 20 punktas).

[18] Generalinės advokatės J. Kokott išvada byloje *Gmina Ryjewo* (C-140/17, EU:C:2018:273, 28 punktas), kurioje nurodomas 1991 m. liepos 11 d. Sprendimas *Lennartz* (C-97/90, EU:C:1991:315, 8 ir 9 punktai); taip pat 2018 m. vasario 28 d. Sprendimas *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários* (C-672/16, EU:C:2018:134, 35 punktas) ir 2006 m. kovo 30 d. Sprendimas *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214, 38 punktas).

[19] Pavyzdžiui, 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 40 punktas), kuriame nurodytas 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 28 punktas).

[20] Apie tai bylos medžiagoje nėra tiesiogiai kalbama. Vis dėlto neginčijama, kad tiek E, tiek Z už aptariamas prekes sumokėjo pirkimo mokestį.

34. Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją, negalima atskaityti pirkimo mokesčio turto, kuris visas priskirtas prie asmeninio turto, atžvilgiu [21]. Jeigu mišrios paskirties turto dalis yra priskirta prie versle naudojamo turto, leidžiama dalies mokesčio atskaita. Dalis, kuri nėra naudojama teikti apmokestinamoms verslo paslaugoms ar tiekti prekėms, nepatenka į PVM sistemą, ir į ją negali būti atsižvelgiama taikant Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punktą [22]. Vis dėlto, jeigu visas mišrios paskirties turtas priskiriamas prie versle naudojamo turto, atskaitytinas visas pirkimo mokestis [23]. Jeigu apmokestinamasis asmuo pasirenka ilgalaikį turtą, pavyzdžiui, visą pastatą, naudojamą ir asmeniniams, ir verslo tikslais, laikyti versle naudojamu turtu, PVM, kurį įsigyjant tą turtą reikia sumokėti kaip pirkimo mokestį, iš esmės yra atskaitytinas visas ir nedelsiant [24].

35. Vis dėlto Direktyva 2009/162 ir, konkrečiai kalbant, 168a straipsniu buvo atliktas svarbus PVM direktyvos pakeitimas, kuris yra reikšmingas šioje byloje. Kaip matyti iš ankstesnio 6 punkto, su nekilnojamuoju turtu susijusių išlaidų PVM atskaitytinas tik už tą turto naudojimo dalį, kuri susijusi su apmokestinamojo asmens verslo tikslais. Nors tai turėtų patvirtinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atrodo, kad tiek name esantis biuras (byla *E*), tiek fotovoltinis energijos įrenginys (byla *Z*) yra nekilnojamasis turtas [25].

36. Bet kuriuo atveju pareiškėjai pagrindinėse bylose nori atskaityti dalį pirkimo mokesčio remdamiesi tuo, kad dalis mišrios paskirties turto priskirta prie versle naudojamo turto. Byloje *E* siekiama atskaityti tik dalį mokesčio, nes jis susijęs tik su name įrengtu biuru. Byloje *Z* siekiama atskaityti tik dalį mokesčio, nes prašoma atskaita dėl fotovoltinio energijos įrenginio yra proporcinga ir susijusi tik su ta dalimi, kuria jis naudojamas ekonominiams tikslams [26].

37. Iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad asmuo, patiriantis investicinių išlaidų, ketindamas vykdyti ekonominę veiklą, kai tai patvirtina objektyvūs duomenys, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu [27]. Reikėtų prisiminti, kad pagal PVM direktyvos 168 straipsnį PVM yra atskaitytinas, jeigu prekės ir paslaugos naudojamos vykdant apmokestinamus apmokestinamojo asmens sandorius. Todėl, veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo, jis pagal šios direktyvos 167 ir paskesnius straipsnius turi teisę nedelsdamas atskaityti PVM, mokėtiną ar sumokėtą už investicines išlaidas, skirtas sandoriams, kuriuos jis ketina sudaryti ir kurie suteikia teisę į atskaitą. Pagal PVM direktyvos 63 ir 167 straipsnius ši teisė į atskaitą atsiranda tada, kai atsiranda prievolė mokėti mokestį, t. y. kai atliekamas prekių tiekimas [28].

[21] Pavyzdžiui, 2001 m. kovo 8 d. Sprendimas *Bakcsi* (C-415/98, EU:C:2001:136, 27 punktas). Kalbant apie žemę, žr. 2015 m. liepos 9 d. Sprendimą *Trgovina Prizma* (C-331/14, EU:C:2015:456, 21 punktas).

[22] 1995 m. spalio 4 d. Sprendimas *Armbrecht* (C-291/92, EU:C:1995:304, 28 punktas).

[23] 2012 m. kovo 22 d. Sprendimas *Klub* (C-153/11, EU:C:2012:163, 38 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

[24] Pavyzdžiui, 2013 m. liepos 18 d. Sprendimas *Medicom ir Maison Patrice Alard* (C-210/11 ir C-211/11, EU:C:2013:479, 24 punktas).

[25] 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės (nauja redakcija; OL L 77, 2011, p. 1), iš dalies pakeisto 2013 m. spalio 7 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentu (ES) Nr. 1042/2013, kuriuo iš dalies keičiamos Įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011 nuostatos, susijusios su paslaugų teikimo vieta (OL L 284, 2013, p. 1), 13b straipsnis. Taip pat žr., pavyzdžiui, 2012 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Leichenich* (C-532/11, EU:C:2012:720).

[26] Dėl atskyrimo svarbos kalbant apie mišrios paskirties turtą žr. 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimą *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego* (C-566/17, EU:C:2019:390).

[27] 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712, 20 punktas).

[28] Nurodytas 2012 m. lapkričio 29 d. Sprendimas *Gran Via Moineşti* (C-257/11, EU:C:2012:759, 27 punktas) ir 2012 m. kovo 22 d. Sprendimas *Klub* (C-153/11, EU:C:2012:163, 36 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

38. Vis dėlto manau, kad pagal suformuotą jurisprudenciją apmokestinamasis asmuo iš tikrųjų *neprivalo* atskaityti pirkimo mokesčio iš karto, kai atsiranda tokia teisė, dviem svarbiais su pagrindinėmis bylomis susijusiais aspektais. Pirma, nors *Finanzamt N* ir Vokietijos Federacinė Respublika teisingai teigia, kad Teisingumo Teismas yra nusprendęs, jog teise į pirkimo mokesčio atskaitą turi būti pasinaudota nedelsiant dėl visų pirkimo sandoriui taikomų mokesčių [29], tai nereiškia, kad Sąjungos teisės aktais valstybėms narėms visomis aplinkybėmis leidžiama panaikinti teisę į atskaitą, jeigu nesilaikoma valstybės narės teisėje nustatyto termino pateikti prašymą dėl atskaitos mokesčių institucijoms, ypač jei nėra sukčiavimo įrodymų [30]. Šis aspektas bus detaliau aptartas toliau 50 ir 60 punktuose.

39. Antra, nėra būtina mokesčių institucijoms pateikti specialų prašymą atskaityti pirkimo mokestį tam, kad būtų įrodytas sprendimo dėl priskyrimo egzistavimas aptariamo mišrios paskirties turto įgijimo metu.

40. Klausimas, ar apmokestinamasis asmuo veikia kaip toks vykdydamas ekonominę veiklą (žr. PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį), yra fakto klausimas, kuris turi būti vertinamas atsižvelgiant į visas konkretaus atvejo aplinkybes, įskaitant atitinkamo turto pobūdį ir laikotarpį tarp jo įsigijimo ir naudojimo šio apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai. Tai turi įvertinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas [31].

41. Svarbu pažymėti, kad Teisingumo Teismas byloje *Gmina Ryjewo* nusprendė, kad „nors nedviprasmiško ir aiškaus ketinimo priskirti turtą prie ekonominio naudojimo, išreikšto jį įsigyjant, gali pakakti išvadai padaryti, kad turtą įsigijo apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, dėl tokio išreiškimo nebuvimo neatmetama galimybė, kad toks ketinimas gali paaiškėti netiesiogiai“ [32]. Kaip minėta pirmiau, Teisingumo Teismas taip aiškino „ekonominę veiklą“ pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį nagrinėdamas ginčą byloje *Gmina Ryjewo*, kuriame teisės į atskaitą buvo siekiama pakeitus ilgalaikio turto naudojimo tikslą iš neekonominio į ekonominį [33]. Kadangi teisės į atskaitą panaikinimas yra pagrindinio šia teise sukuriamo principo taikymo išimtis [34], *Gmina Rjkewo* nustatytas principas turi būti taip pat taikomas nustatant sprendimo dėl priskyrimo egzistavimą. Sutinku su Komisija, teigiančia, kad tik toks aiškinimas atitinka plačią jurisprudencijoje nustatytą įsigijimo, kai asmuo veikia kaip „apmokestinamasis asmuo“, sampratą [35].

[29] Pavyzdžiui, 2016 m. liepos 28 d. Sprendimas *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 44 punktas).

[30] 2012 m. liepos 12 d. Sprendimas *EMS–Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458, 65–70 punktai). Pavyzdžiui, toliau žr. 2018 m. balandžio 12 d. Sprendimą *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, 39 punktas), susijusį su 2016 m. liepos 28 d. Sprendimu *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 52 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Taip pat žr. naujesnius sprendimus: 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimą *Zabrus Siret* (C-81/17, EU:C:2018:283, 32–34 ir 49–51 punktai) ir 2020 m. liepos 2 d. Sprendimą *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, 37 ir 38 punktai).

[31] 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712, 21 punktas), kuriame nurodytas 2012 m. kovo 22 d. Sprendimas *Klub* (C-153/11, EU:C:2012:163, 40 ir 41 punktai). Taip pat žr., pavyzdžiui, 2001 m. kovo 8 d. Sprendimą *Bakcsi* (C-415/98, EU:C:2001:136, 29 punktas).

[32] 2018 m. liepos 25 d. Sprendimas *Gmina Ryjewo* (C-140/17, EU:C:2018:595, 47 punktas).

[33] Šios išvados 30 punktas.

[34] Žr. toliau 58 punktą.

[35] Sprendimas *Gmina Ryjewo* (54 punktas).

42. Taigi reikia nustatyti, ar E ir Z įsigijo ar pasigamino atitinkamą ilgalaikį turtą, ketindami, kaip patvirtina objektyvūs įrodymai, vykdyti ekonominę veiklą, ir todėl veikė kaip apmokestinamieji asmenys, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį[36]. Ar tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno arba kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, yra tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys[37]?

43. Nors tai turi nustatyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, bylos medžiagoje nėra duomenų apie tai, kad būtino ryšio nėra kalbant apie biuro įrengimą (byla *E*)[38] ar fotovoltinio įrenginio įrengimą (byla *Z*), atsižvelgiant į objektyvų aptariamų sandorių turinį[39], kaip nurodyta nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą. Laikotarpis tarp šio turto įsigijimo ir naudojimo apmokestinamųjų asmenų ekonominei veiklai buvo gana trumpas. Tiek aptariamas biuras, tiek fotovoltinis energijos įrenginys pagal savo pobūdį buvo tokiai veiklai tinkamas turtas[40]. Pagrindinėse bylose svarbiausia, kad tai, jog prašymas atskaityti pirkimo mokestį nepateikiamas mokesčių institucijoms nedelsiant, nelemia to, ar teisė į atskaitą egzistavo įgyjant turtą, nors remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo jurisprudencija kreipimasis dėl atskaitos teisės yra svarbus priskyrimo prie versle naudojamo turto rodiklis[41].

44. Taigi tai, kad E savo preliminariose mokesčių deklaracijose nedeklaravo biuro, savaime nepanaikina jo teisės atskaityti pirkimo mokestį. Be to, Teisingumo Teismo jurisprudencija pagrindžia bet kokį Vokietijos teisėje nustatytą reikalavimą pareiškėjui, esančiam E arba Z padėtyje, pateikti faktinę deklaraciją dėl įgijimo metu buvusio sprendimo dėl priskyrimo, bent jau kai pirkimo mokesčio atskaitos prašoma *po* turto įgijimo laikotarpio PVM deklaracijos pateikimo. Atsižvelgiant į Sprendimą *Gmina Ryjewo*, reikalingi duomenys, objektyviai įrodantys sprendimo dėl priskyrimo egzistavimą, kai toks sprendimas būtinas nustatant, ar mišrios paskirties turto PVM yra atskaitytinas[42]. Prašymas dėl atskaitos, susijusios su laikotarpiu, kai įgytas turtas, PVM deklaracijoje įrodo sprendimo dėl priskyrimo egzistavimą[43], bet remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija jis nėra absoliučiai privalomas. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti, ar planai faktiškai naudoti biurą (byla *E*) arba 2014 m. rugsėjo 11 d. sąskaita už fotovoltinio energijos įrenginio pristatymą ir įrengimą (byla *Z*) yra pakankami duomenys, leidžiantys objektyviai nustatyti sprendimo dėl priskyrimo egzistavimą, atsižvelgiant į kitas reikšmingas žinomas aplinkybes.

[36] 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712, 23 punktas).

[37] Ten pat, 27 punktas, kuriame nurodytas 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 57 punktas). Kaip Teisingumo Teismas pažymėjo savo 2012 m. vasario 16 d. Sprendime *Eon Aset Menidjmunt* (C-118/11, EU:C:2012:97, 45 ir 47 punktai ir nurodyta jurisprudencija), „kriterijus, susijęs su prekės ar paslaugos naudojimu įmonės ekonominės veiklos sandoriams, skiriasi pagal tai, ar kalbama apie paslaugos, ar ilgalaikio turto įsigijimą“ (45 punktas). Teisė į atskaitą atsiranda visais atvejais, „jei atitinkamos išlaidos už paslaugas sudaro dalį jo bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis“. Taip pat dėl būtino ryšio žr. 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimą *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego* (C-566/17, EU:C:2019:390, 27 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[38] Bylos *E* aplinkybės iš tiesų panašios į Teisingumo Teismo nagrinėtas 2005 m. balandžio 21 d. Sprendime *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241, žr., visų pirma, 52 punktą).

[39] 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712, 29 punktas), kuriame nurodytas 2013 m. vasario 21 d. Sprendimas *Becker* (C-104/12, EU:C:2013:99, 22, 23 ir 33 punktai).

[40] Dėl biuro įrengimo ir fotovoltinio energijos įrenginio įgijimo pažymėtina, kad iš bylos medžiagos nematyti, kad E arba Z būtų veikę asmeniniais tikslais. Žr., pavyzdžiui, 2015 m. liepos 9 d. Sprendimą *Trgovina Prizma* (C-331/14, EU:C:2015:456, 21 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

[41] *BFH-Urteile*, BFHE 234, 531, *BStB1* II 2014, 81, Rz23; BFH / NV 2013, 266, Rz 37; *BFH-Beschluss vom* 20.09.2012 – VB 109/11, BFH / NV 2013, 98, Rz 3.

[42] Vis dėlto pažymėtina, kad valstybės narės įrodinėjimo taisyklės neturi pažeisti Sąjungos teisės veiksmingumo ir turi atitikti šia teise, ypač Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartija, garantuojamas teises. Žr. 2020 m. birželio 4 d. Sprendimą *C.F. (Mokestinis patikrinimas)* (C-430/19, EU:C:2020:429, 45 punktas), kuriame nurodytas 2019 m. spalio 16 d. Sprendimas *Glencore Agriculture Hungary* (C-189/18, EU:C:2019:861, 37 punktas).

[43] Kaip nurodyta Vokietijos rašytinėse pastabose, Teisingumo Teismas taip nusprendė savo 1991 m. liepos 11 d. Sprendime *Lennartz* (C-97/90, EU:C:1991:315, 26 punktas).

45. Toks požiūris taip pat atitinka PVM taisyklių dėl tikslinimų ir atskaitos pagrindus. Pažymėtina, kad „atskaitos tikslinimo laikotarpiai savaime neturi jokios įtakos teisės į PVM atskaitą atsiradimui <…>, nes <…> šią teisę lemia tik suinteresuotojo asmens statusas atitinkamo turto įsigijimo momentu“ [44]. Atskaitos tikslinimo sistemos paskirtis – užtikrinti atskaitos tikslumą, taigi ir mokesčių naštos neutralumą [45]. Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nustatyta, kad teisę į atskaitą reglamentuojančios detalios taisyklės yra tik formalūs reikalavimai ar sąlygos. [46]

46. Galiausiai, kaip minėta pirmiau 21 punkte, kilo abejonių, ar įsigydamas fotovoltinį energijos įrenginį Z veikė kaip verslininkas, ir kilo klausimų dėl Z teisės į atskaitą, atsižvelgiant į Sprendimą *Gmina Ryjewo*. Vis dėlto fotovoltinis energijos įrenginys buvo bent iš dalies naudojamas apmokestintiems paties Z pardavimo sandoriams, išlaidos buvo patirtos vykdant ekonominę veiklą, o atskaita buvo susijusi su jo ketinamais vykdyti sandoriais (ankstesnis 37 punktas). Be to, Sprendime *Gmina Ryjewo* ne pateikiami argumentai, apribojantys galimybę priskirti Z prie „apmokestinamųjų asmenų“ kategorijos, bet patvirtinamas platus sąvokos „apmokestinamieji asmenys“ aiškinimas [47].

47. Iš to, kas išdėstyta, darytina išvada, kad, nors atsižvelgdamas į aptartus teisinius principus tai turi patvirtinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atrodo, kad E turėjo teisę atskaityti dalį pirkimo mokesčio, apskaičiuoto už aptariamo biuro įgijimą, o Z – už fotovoltinio energijos įrenginio įgijimą.

B. Suprantamas sprendimas dėl priskyrimo kaip esminis ar formalus reikalavimas ir terminas pranešti apie jį mokesčių institucijoms

1. Suprantamas sprendimas dėl priskyrimo

48. Remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija, valstybės narės mokesčių institucijos turi turėti būtinus duomenis, reikalingus nustatyti, kad esminiai reikalavimai, dėl kurių konkrečiu atveju atsiranda teisė į pirkimo mokesčio atskaitą, yra įvykdyti, nepaisant formalių reikalavimų neįvykdymo [48]. Kaip paaiškinta anksčiau, sprendimas dėl priskyrimo yra būtinas siekiant nustatyti teisę į atskaitą. Tai nėra tik formalus reikalavimas, nustatytas kontrolės tikslais [49]. Taip pat tai nėra su apskaitos tvarkymu ar deklaravimu susijusi pareiga [50]. Priešingai, nesant suprantamo sprendimo dėl priskyrimo negalima pateikti tikslių įrodymų, kad įvykdyti esminiai reikalavimai [51], jeigu pačiu sprendimu dėl priskyrimo nustatoma, ar apskritai galima atskaityti mišrios paskirties turto įsigijimo mokestį, taip pat kokiu mastu jį galima atskaityti.

[44] 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712, 36 punktas), kuriame nurodytas 1991 m. liepos 11 d. *Lennartz* (C-97/90, EU:C:1991:315, 8 ir 20 punktai).

[45] Pavyzdžiui, 2006 m. kovo 30 d. Sprendimas *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214, 26 punktas).

[46] Pavyzdžiui, 2017 m. spalio 19 d. Sprendimas *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775, 40 punktas).

[47] 2018 m. liepos 25 d. sprendimas (C-140/17, EU:C:2018:595, 54 ir 55 punktai).

[48] 2018 m. kovo 7 d. Sprendimas *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161, 38 punktas).

[49] Žr. 2018 m. kovo 7 d. Sprendimą *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161, 32 punktas).

[50] Ten pat, 34 punktas.

[51] Ten pat, 35 punktas, kuriame nurodytas 2016 m. liepos 28 d. Sprendimas *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 46 punktas).

49. Taigi, kaip teigiama *Finanzamt N* rašytinėse pastabose, sprendimo dėl priskyrimo egzistavimas yra esminis reikalavimas, bet pažymėtina, kad pirkimo mokesčio atskaita PVM deklaracijoje, teikiamoje dėl su atitinkamu įgijimu susijusio laikotarpio, yra tik vienas, nors galimai ir lemiamas, elementas, įrodantis sprendimo dėl priskyrimo egzistavimą [52]. Be to, jeigu tokios deklaracijos nėra, tai nereiškia, kad būtinai nėra ir sprendimo dėl priskyrimo.

2. Terminas pranešti apie sprendimą dėl priskyrimo

50. Mokesčių administratorius turi turėti duomenų, būtinų nustatyti, kad esminiai reikalavimai, suteikiantys teisę į pirkimo PVM atskaitą, buvo įvykdyti, ir tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas [53]. Kai mokesčių administratorius turi reikiamus duomenis, kad nustatytų, jog apmokestinamasis asmuo, kaip aptariamų prekių ar paslaugų gavėjas, turėjo sumokėti PVM, draudžiama, kiek tai susiję su šio asmens teise atskaityti šį mokestį, nustatyti papildomų sąlygų, galinčių naudojimąsi šia teise padaryti neįmanomą [54].

51. Taigi kyla klausimas, ar aptariamo termino, dėl kurio pagal prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo jurisprudenciją prarandama teisė į atskaitą, nustatymas ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo jurisprudencijoje nustatyta prezumpcija priskirti turtą prie asmeninio turto, jei nesilaikoma šio termino, yra papildomos tokių pasekmių sukeliančios sąlygos?

52. Kaip matyti iš PVM direktyvos 167 straipsnio ir 179 straipsnio pirmos pastraipos formuluočių, teise į atskaitą iš principo naudojamasi per tą patį laikotarpį, kuriuo atsirado ši teisė, t. y. tuomet, kai atsiranda prievolė apskaičiuoti mokestį [55]. Vis dėlto pagal PVM direktyvos 180 ir 182 straipsnius apmokestinamajam asmeniui gali būti leista atskaityti PVM ir pasibaigus šiam laikotarpiui, kai laikomasi tam tikrų nacionalinėje teisėje nustatytų sąlygų ir taisyklių [56].

53. Iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad valstybių narių nustatyti terminai PVM atskaitai Sąjungos teisėje yra priimtini, kad būtų užtikrintas teisinis saugumas, atsižvelgiant į veiksmingumo ir lygiavertiškumo reikalavimus [57]. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti, ar 2015 m. gegužės 31 d. pasibaigęs terminas pranešti apie sprendimą dėl priskyrimo, susijęs su 2014 m. metine PVM deklaracija, kuris faktiškai yra terminas pasinaudoti teise atskaityti pirkimo mokestį, atitinka veiksmingumo ir lygiavertiškumo principus.

[52] Šios išvados 44 punktas.

[53] 2018 m. rugsėjo 12 d. Sprendimas *Siemens Gamesa Renewable Energy România* (C-69/17, EU:C:2018:703, 43 punktas).

[54] 2018 m. rugpjūčio 7 d. Sprendimas *TGE Gas Engineering* (C-16/17, EU:C:2018:647, 46 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Taip pat žr., pavyzdžiui, 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimą *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 42 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

[55] 2016 m. liepos 28 d. Sprendimas *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 31 punktas).

[56] Ten pat, 32 punktas ir nurodyta jurisprudencija. 2019 m. kovo 27 d. Sprendime *Mydibel* (C-201/18, EU:C:2019:254, 22 punktas) Teisingumo Teismas pažymėjo, kad „[PVM direktyvos] 187 straipsnyje numatytos specialios PVM atskaitos tikslinimo taisyklės, kiek tai susiję su ilgalaikiu turtu. Visų pirma iš minėtos direktyvos 187 straipsnio 1 dalies matyti, kad, kalbant apie tokį turtą, atskaita tikslinama penkerius metus, o laikotarpis gali būti pratęstas iki dvidešimties metų ilgalaikio turto atveju.“

[57] Ten pat, 33–38 punktai ir nurodyta jurisprudencija. Taip pat žr. 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimą *Zabrus Siret* (C-81/17, EU:C:2018:283, 38 punktas) ir 2020 m. liepos 2 d. Sprendimo *Terracult* (C-835/18, EU:C:2020:520, 32 punktas).

54. Remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija dėl veiksmingumo principo, reikia atsižvelgti į visą naikinamojo termino trukmę, o valstybių narių teismai turi įvertinti, ar dėl tokio termino naudojimasis teise atskaityti pirkimo mokestį netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas [58].

55. Nesant visiško teisės į pirkimo mokesčio atskaitą praradimo pagal valstybės narės teisę iki 2015 m. gegužės 31 d. nepranešus mokesčių institucijoms duomenų, objektyviai įrodančių sprendimo dėl priskyrimo egzistavimą, atrodo, terminas negali būti ginčijamas pagal Europos Sąjungos teisę [59].

56. Vis dėlto jurisprudencijoje taip pat įtvirtinta, kad apmokestinamojo asmens pareigų tvarkyti apskaitą ir deklaruoti nesilaikymo sankcionavimas atsisakant suteikti teisę į atskaitą aiškiai viršija tai, kas būtina šių pareigų teisingo taikymo tikslui pasiekti, nes Sąjungos teisė nekliudo valstybėms narėms prireikus taikyti baudą ar piniginę sankciją, proporcingą pažeidimo sunkumui [60].

57. Trumpai tariant, valstybės narės veiksmai neturi per daug paveikti PVM neutralumo principo [61]. Tiksliau kalbant, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad jei nebuvo nustatyta nei sukčiavimo, nei neigiamo poveikio valstybės biudžetui, atsižvelgiant į svarbią teisės į atskaitą vietą bendroje PVM sistemoje, visiškas atsisakymas suteikti teisę į atskaitą yra neproporcinga sankcija [62]. Pavėluotas PVM sumokėjimas negali būti prilyginamas sukčiavimui [63]. Tokiomis aplinkybėmis tinkamas atsakas yra administracinė bauda [64] arba delspinigiai [65]

58. Be to, Teisingumo Teismas nusprendė, kad, kadangi atsisakymas suteikti teisę į atskaitą yra pagrindinio principo, kurį sudaro ši teisė, taikymo išimtis, kompetentingos mokesčių institucijos turi pakankamai pagrįsti, kad yra objektyvių sukčiavimo ar piktnaudžiavimo įrodymų. Be to, nacionaliniai teismai turi patikrinti, ar atitinkamos mokesčių institucijos nustatė tokių objektyvių įrodymų egzistavimą [66]. Tokių įrodymų šios bylos medžiagoje nėra.

[58] 2012 m. liepos 12 d. Sprendimas *EMS–Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458, 52 ir 58 punktai) ir 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *Zabrus Siret* (C-81/17, EU:C:2018:283, 38 ir 41 punktai). Taip pat, pavyzdžiui, žr. 2020 m. liepos 2 d. Sprendimą *Terracult* (C-835/18, EU:C:2020:520, 32 punktas).

[59] Tai priklauso nuo principo, kad valstybės narės terminai negali „būti naudojami taip, kad dėl jų nuolat būtų abejojama teise į PVM atskaitą“. Žr. 2018 m. kovo 21 d. Sprendimas *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, 48 punktas).

[60] 2018 m. rugsėjo 12 d. Sprendimas *Siemens Gamesa Renewable Energy România* (C-69/17, EU:C:2018:703, 37 punktas), kuriame nurodytas 2015 m. liepos 9 d. Sprendimas *Salomie ir Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 63 punktas) ir 2018 m. kovo 7 d. Sprendimas *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161, 34 punktas). Taip pat žr., pavyzdžiui, 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimą *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 47 ir 48 punktai).

[61] 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimas *EN.SA*. (C-712/17, EU:C:2019:374, 33 punktas).

[62] 2012 m. liepos 12 d. Sprendimas *EMS–Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458, 65–70 punktai). Taip pat žr. 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimą *Zabrus Siret* (C-81/17, EU:C:2018:283, 51 punktas). 2017 m. spalio 19 d. Sprendimas *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775, 43 punktas).

[63] 2012 m. liepos 12 d. Sprendimas *EMS–Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458, 74 punktas). Taip pat žr. 2017 m. spalio 19 d. Sprendimą *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775, 56 punktas), kuriame Teisingumo Teismas nusprendė, kad nors „įstatyme numatytos mokesčių deklaracijos nepateikimas gali būti laikomas sukčiavimo požymiu, tai nepaneigiamai neįrodo sukčiavimo PVM srityje“.

[64] 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *Zabrus Siret* (C-81/17, EU:C:2018:283, 49 punktas).

[65] 2012 m. liepos 12 d. Sprendimas *EMS–Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458, 75 punktas).

[66] 2018 m. balandžio 12 d. Sprendimas *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, 39 punktas), kuriame nurodytas 2016 m. liepos 28 d. Sprendimas *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 52 punktas).

59. Padėtis būtų kitokia, jeigu 2015 m. gegužės 31 d. termino pažeidimas reikštų, kad negalėjo būti patenkintas esminis reikalavimas dėl sprendimo dėl priskyrimo egzistavimą objektyviai įrodančių duomenų [67]. Vis dėlto, jeigu mokesčių institucijos pranešimą apie sprendimą dėl priskyrimo ir pakankamus duomenis, įrodančius jo objektyvų egzistavimą, byloje *E* gavo 2016 m. rugsėjo 28 d., o byloje *Z* – 2016 m. vasario 29 d., esminiai PVM atskaitos reikalavimai gali būti tenkinami [68]. Negalima sakyti, kad E ir Z vėlavimo laikotarpis buvo administraciškai nesuvaldomas. E prašymą atskaityti pirkimo mokestį *Finanzamt* gavo 2016 m. rugsėjo 28 d., t. y. praėjus 16 mėnesių po 2015 m. gegužės 31 d. termino, o Z pateikė apyvartos mokesčio deklaraciją 2016 m. vasario 29 d., praėjus devyniems mėnesiams nuo 2015 m. gegužės 31 d. termino pabaigos.

60. Siekiant išsamumo galima papildomai pažymėti, kad abejonių dėl atitikties proporcingumo principui ir per didelio neutralumo principo poveikio taip pat gali kelti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo jurisprudencija, nurodyta ankstesniame 14 punkte, pagal kurią termino pateikti metinę deklaraciją pratęsimas nereiškia, kad pratęsiamas ir terminas pranešti apie sprendimą dėl priskyrimo, susijusio su mišrios paskirties turtu.

V. Atsakymai į pateiktus klausimus

61. Darau išvadą, kad tokiomis aplinkybėmis, kaip pagrindinėse bylose, nacionalinė jurisprudencija, pagal kurią teisė į PVM atskaitą nesuteikiama, kai verslininkas gali pasirinkti tiekimo priskyrimą pirkimo metu, bet mokesčių institucijoms nėra pranešta apie joms suprantamą sprendimą dėl priskyrimo iki įstatyme nustatyto termino pateikti metinę PVM deklaraciją pabaigos, nesuderinama su PVM direktyvos 168 straipsnio a punktu kartu su 167 straipsniu. Tas pats neišvengiamai taikoma mišrios paskirties turto priskyrimo prie asmeninio turto prielaidai, taikoma bausmė lygi teisės į atskaitą praradimui.

62. Remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija, teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis, kuri iš esmės negali būti ribojama. Atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti apmokestinamąjį asmenį nuo bet kokios jo ekonominės veiklos atveju mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatą, jeigu pati ši veikla apmokestinama PVM [69].

63. Pagal PVM direktyvos 273 straipsnį, valstybės narės gali nustatyti priemones, skirtas tinkamam PVM surinkimui užtikrinti ir kovoti su sukčiavimu, bet tokios priemonės turi atitikti proporcingumo ir neutralumo principus [70] ir sistemiškai nepažeisti teisės atskaityti PVM [71].

[67] Apmokestinamasis asmuo, prašantis PVM atskaitos, turi įrodyti, kad atitinka sąlygas jai gauti. Mokesčių institucijos gali iš paties apmokestinamojo asmens reikalauti įrodymų, kuriuos jos laiko reikalingais nuspręsti, ar galima suteikti prašomą atskaitą. Žr. 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimą *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 46 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

[68] Ši padėtis skiriasi nuo tos, kurią nagrinėjau savo išvadoje byloje *Vădan* (C-664/16, EU:C:2018:346, visų pirma žr. 80 punktą), kai nesilaikius pareigos išsaugoti sąskaitas faktūras nebuvo galima pateikti tikslių įrodymų, kad įvykdyti esminiai reikalavimai.

[69] 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimas *Farkas* (C-564/15, EU:C:2017:302, 42–43 punktai ir nurodyta jurisprudencija). Žr., pavyzdžiui, 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimą *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 37–39 punktai), 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimą *Zabrus Siret* (C-81/17, EU:C:2018:283, 32–34 punktai) ir 2018 m. lapkričio 21 d. Sprendimą *Fontana* (C-648/16, EU:C:2018:932, 39–40 punktai).

[70] 2018 m. lapkričio 21 d. Sprendimas *Fontana* (C-648/16, EU:C:2018:932, 35 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[71] 2016 m. liepos 28 d. Sprendimas *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 49 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

64. Galiausiai, atsižvelgiant į nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateiktus klausimus, visų pirma prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo jurisprudencijos atitiktį reikšmingiems Sąjungos teisės principams, pažymėtina, kad Sąjungos teisę atitinkančio aiškinimo reikalavimas apima nacionaliniams teismams nustatytą pareigą prireikus pakeisti suformuotą jurisprudenciją, jeigu paaiškėja, kad ši jurisprudencija pagrįsta su Sąjungos teise nesuderinamu nacionalinės teisės išaiškinimu [72].

VI. Išvada

65. Taigi siūlau į *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

1. Tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė pagrindinėse bylose, nacionalinė jurisprudencija, pagal kurią teisė į PVM atskaitą nesuteikiama, kai verslininkas gali pasirinkti tiekimo priskyrimą pirkimo metu, bet mokesčių institucijoms nėra pranešta apie joms suprantamą sprendimą dėl priskyrimo iki įstatyme nustatyto termino pateikti metinę PVM deklaraciją pabaigos, nesuderinama su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos, iš dalies pakeistos 2009 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2009/162/EB, 168 straipsnio a punktu kartu su 167 straipsniu.

2. Tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė pagrindinėse bylose, nacionalinė jurisprudencija, pagal kurią laikoma, kad turtas priskiriamas prie asmeninio turto, ir (arba) daroma tokio pobūdžio prielaida, jei nėra (pakankamai) įrodymų dėl jo priskyrimo prie verslo, nesuderinama su Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Tarybos direktyva 2009/162, 168 straipsnio a punktu.

[72] Pavyzdžiui, 2020 m. kovo 4 d. Sprendimas *Telecom Italia* (C-34/19, EU:C:2020:148, 60 punktas ir nurodyta jurisprudencija).