Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA JEVGENIJA TANČEVA [*EVGENI TANCHEV*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2021. gada 20. maijā [1]

Apvienotās lietas C-45/20 un C-46/20

E
pret
***Finanzamt N* (C-45/20)**
un
Z
pret
***Finanzamt G* (C-46/20)**

(*Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis – Priekšnodokļa atskaitīšana – Padomes Direktīva 2006/112/EK, kas grozīta ar Padomes Direktīvu 2009/162/ES – 167. pants un 168. panta a) punkts – Fotoelementu enerģijas sistēmas uzstādīšana – Biroja izveidošana citādā ziņā privātā ģimenes mājā – Nekustamais īpašums – Jaukta veida darījumos izmantoti aktīvi – Iekļaušana saimnieciskās darbības aktīvos – Dalībvalsts noteikta iekļaušanas privātīpašumā termiņa un pieņēmuma par iekļaušanu tajā, ja nav pierādījumu par pretējo, saderīgums ar Savienības tiesībām – Tiesību atskaitīt priekšnodokli zaudēšana

1. Ar šiem *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija; turpmāk tekstā – "iesniedzējtiesa") lūgumiem sniegt prejudiciālu nolēmumu tiek lūgts precizēt Tiesas judikatūru par ražošanas līdzekļu [2], konkrētāk, nekustamā īpašuma [3], ko vienlaikus izmanto saimnieciskās darbības vajadzībām un privātiem mērķiem (turpmāk tekstā – "jaukta veida darījumos izmantoti aktīvi"), iekļaušanu nodokļu maksātāju privātajos aktīvos, nodokļu maksātāju uzņēmumā vai abos kopā (turpmāk tekstā – "lēmums par iekļaušanu"). Precīzāk, šie jautājumi attiecas uz sekām, kuras izriet no lēmuma par iekļaušanu attiecībā uz tiesībām atskaitīt priekšnodokli saskaņā ar Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa

[1] Oriģinālvaloda – angļu.

[2] Iesniedzējtiesai tomēr ir jāpārbauda, ņemot vērā valsts tiesības, vai šajā lietā aplūkotās preces ir "ražošanas līdzekļi". Atbilstoši PVN direktīvas 189. panta a) punktam dalībvalstis var definēt "ražošanas līdzekļu" jēdzienu. Tiesa ir atzinusi, ka šis jēdziens attiecas uz precēm, kurām, tās izmantojot saimnieciskās darbības veikšanai, ir raksturīga ilgtspējība un vērtība, un tādējādi ar to iegūšanu saistītās izmaksas parasti netiek iegrāmatotas kā kārtējie izdevumi, bet gan tiek norakstītas vairāku finanšu gadu garumā. Skat., piemēram, spriedumu, 2019. gada 27. marts, *Mydibel* (C-201/18, EU:C:2019:254, 23. punkts), kurā ir atsauce uz spriedumu, 2012. gada 16. februāris, *Eon Aset Menidjmunt* (C-118/11, EU:C:2012:97, 35. punkts).

[3] Skat. šo secinājumu 35. punktu.

sistēmu[4], kas grozīta ar Padomes Direktīvu 2009/162/EK (2009. gada 22. decembris), ar ko groza vairākus noteikumus Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu[5] (turpmāk tekstā – "PVN direktīva"), 167. un 168. panta a) punktu.

2. Jautājumi tiek uzdoti par saderību ar Savienības tiesību aktiem, it īpaši, ņemot vērā Tiesas judikatūru 2018. gada 25. jūlija spriedumā lietā *Gmina Ryjewo*[6], par to, kāds saskaņā ar Vācijas tiesību aktiem faktiski ir noilguma termiņš, lai paziņotu Vācijas nodokļu iestādēm par lēmumu par iekļaušanu, kura izbeigšanās iesniedzējtiesas judikatūrā ir interpretēta kā tāda, kuras rezultātā tiek zaudētas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. Šķiet, ka šīs pašas sekas izriet no iesniedzējtiesas pieņēmuma tās judikatūrā par jaukta veida darījumos izmantotu aktīvu ieskaitīšanu nodokļu maksātāju privātajā īpašumā, kas tiek piemērots, ja nav pietiekamu norāžu par pretējo.

3. Esmu nonācis pie secinājuma, ka pamatlietas apstākļos dalībvalstu tiesību aktu interpretācija iesniedzējtiesas judikatūrā, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājs zaudē tiesības atskaitīt priekšnodokli, ja par lēmumu par iekļaušanu attiecībā uz jaukta veida darījumos izmantotiem aktīviem nav paziņots dalībvalsts tiesību aktos noteiktajā termiņā, nav saderīgi ar PVN direktīvas 167. pantu un 168. panta a) punktu, jo tas ir pretrunā nodokļu neitralitātes un samērīguma principiem, tā kā lietas materiālos nav norādes par jebkādu aktuālu problēmu saistībā ar izvairīšanos no nodokļu maksāšanas[7]. Tas pats secinājums attiecas uz iepriekšminēto pieņēmumu par iekļaušanu nodokļu maksātāja privātīpašumā, ja tā rezultātā tiek zaudētas atskaitīšanas tiesības.

I. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

4. PVN direktīvas 167. pantā ir paredzēts:

"Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams."

5. PVN direktīvas 168. panta a) punktā ir noteikts:

"Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..]."

4 OV 2006, L 347, 1. lpp.

5 OV 2010, L 10, 14. lpp.

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

7 Spriedums, 2012. gada 12. jūlijs, *EMS-Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458, 65.–70. punkts). Skat. arī, piemēram, spriedumu, 2018. gada 12. aprīlis, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, 39. punkts), kurā ir atsauce uz spriedumu, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 52. punkts un tajā minētā judikatūra). Skat. arī nesenos spriedumus, 2018. gada 26. aprīlis, *Zabrus Siret*, (C-81/17, EU:C:2018:283, 32.–34. un 49.–51. punkts), un 2020. gada 2. jūlijs, *Terracult* (C-835/18, EU:C:2020:520, 37. un 38. punkts).

6. PVN Direktīvas 168. panta a) punkta 1. punktā ir noteikts:

"1. Ja nekustamais īpašums ir daļa no nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības aktīviem un nodokļa maksātājs to izmanto saimnieciskās darbības vajadzībām un saviem vai darbinieku privātiem mērķiem, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā saimnieciskās darbības vajadzībām, tad PVN, ko uzliek izdevumiem saistībā ar šādu nekustamo īpašumu, ir atskaitāms saskaņā ar 167., 168., 169. un 173. pantā izklāstītajiem principiem un tikai proporcionāli īpašuma izmantojumam nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības vajadzībām.

Atkāpjoties no 26. panta, pirmajā daļā minētās nekustamā īpašuma lietojuma daļas izmaiņas atbilstīgi 184.–192. pantā paredzētajiem nosacījumiem ņem vērā tādā veidā, kā tos piemēro attiecīgajā dalībvalstī."

7. PVN direktīvas 250. panta 1. punktā ir noteikts:

"Katrs nodokļa maksātājs iesniedz PVN deklarāciju, norādot visu informāciju, kas vajadzīga, lai aprēķinātu iekasējamā nodokļa summu un atskaitāmo summu, tostarp – ciktāl tas nepieciešams aprēķina bāzes noteikšanai – to darījumu kopējo vērtību, uz ko attiecas minētais nodoklis un atskaitīšana, kā arī jebkuru no nodokļa atbrīvoto darījumu vērtību."

B. Vācijas tiesības

8. *Umsatzsteuergesetz* (Apgrozījuma nodokļa likums, turpmāk tekstā – "*UStG*") 15. panta 1. punktā ir noteikts:

"Uzņēmējs kā priekšnodokli var atskaitīt:

1. saskaņā ar likumu maksājamu nodokli par preču piegādēm un citiem pakalpojumiem, ko tā uzņēmumam ir sniedzis cits uzņēmējs. [..]"

9. *UStG* 18. panta 3. punktā ir noteikts:

"Uzņēmējam par kalendāro gadu vai īsāku taksācijas periodu, noteiktajā formā elektroniski jānosūta nodokļu deklarācija, kurā tas pats saskaņā ar 16. panta 1.–4. punktu un 17. pantu aprēķina nodokli vai pārmaksu, kas radusies viņam par labu (nodokļa deklarēšana). 16. panta 3. un 4. punktā paredzētajos gadījumos nodokļu deklarācija jānosūta mēneša laikā pēc īsākā taksācijas perioda beigām. Lai izvairītos no nepamatotām grūtībām, *Finanzamt* pēc pieprasījuma var atteikties no elektroniskas nosūtīšanas. Šādā gadījumā uzņēmējam nodokļu deklarācija ir jānosūta atbilstoši administrācijas noteiktajai formai un jāparaksta manuāli."

10. *Abgabenordnung* (turpmāk tekstā – "Nodokļu kodekss") 149. panta 2. punktā tā redakcijā, kas bija spēkā strīda laikā [8], ir noteikts:

"Ja nodokļu likumos nav noteikts citādi, nodokļu deklarācijas, kas attiecas uz kalendāro gadu vai likumā noteiktu datumu, jāiesniedz ne vēlāk kā piecus mēnešus pēc tam. [..]"

[8] Saskaņā ar Vācijas Federālās Republikas rakstveida apsvērumiem piemērojamā redakcija esot tā, kas bija spēkā no 2011. gada 1. novembra.

II. Fakti, tiesvedība un uzdotie prejudiciālie jautājumi

A. Lieta C-45/20, E/Finanzamt N (turpmāk tekstā – "lieta E")

11. Prasītājs lietā E vada sastatņu uzņēmumu. 2014. gadā viņš sastādīja projektu ģimenes mājas celtniecībai, kurā saskaņā ar 2014. gada 29. jūlija arhitektūras plāniem pirmajā stāvā iekļāva 16,57 m^2 lielu biroju. Pārējā māja bija paredzēta privātām vajadzībām, un tās kopējai platībai bija jābūt 149,75 m^2. Rēķini par mājas celtniecību tostarp par biroju, tika izdoti laika posmā no 2014. gada oktobra līdz 2014. gada novembrim [9].

12. E neprasīja proporcionāli atskaitīt priekšnodokli attiecībā uz biroju provizoriskajās (ikmēneša) deklarācijās, kas viņam bija jāiesniedz par 2014. un 2015. gadu saskaņā ar *UStG* 18. panta 2. punkta otro teikumu, bet pirmo reizi to prasīja savā PVN deklarācijā par 2015. gadu saskaņā ar *UStG* 18. panta 3. punkta pirmo teikumu [10]. Šo deklarāciju *Finanzamt* (Finanšu pārvalde) saņēma 2016. gada 28. septembrī.

13. Finanšu pārvalde ar 2017. gada 5. aprīļa lēmumu noteica prasītāja E apgrozījuma nodokli par 2015. gadu, neļaujot atskaitīt [X] EUR, kas saskaņā ar prasītāja E teikto esot priekšnodoklis, kas attiecas uz attiecīgo biroju. Finanšu pārvalde ar 2018. gada 17. janvāra lēmumu noraidīja iebildumu kā nepamatotu. Tāpat tika noraidīta arī apelācijas sūdzība, kas tika iesniegta attiecībā uz šo prasību. Savā 2018. gada 19. marta spriedumā *Sächsisches Finanzgericht* (Saksijas Finanšu tiesa, Vācija) norādīja, ka pieprasītā priekšnodokļa atskaitīšana neesot iespējama, jo preces ieskaitīšana uzņēmuma aktīvos nav notikusi laikā, proti, līdz 2015. gada 31. maijam.

14. Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ir norādīts, ka saskaņā ar iesniedzējtiesas judikatūru no priekšnodokļa tūlītējas atskaitīšanas principa izrietot, ka lēmums par iekļaušanu jāpieņem, iegādājoties vai ražojot attiecīgo preci [11]. Saskaņā ar iesniedzējtiesas judikatūru praktisku iemeslu dēļ nodokļa maksātājs var paziņot par lēmumu par iekļaušanu, izmantojot norādes, kas to apliecina. Tomēr saskaņā ar *UStG* 18. panta 3. punktu tam ir jānotiek vēlākais un galīgi – apgrozījuma nodokļa deklarācijā par gadu, kas aptver iegādi [12]. Šis brīdis iesniedzējtiesas judikatūrā ir noteikts, beidzoties vispārīgajam termiņam galīgās nodokļu deklarācijas iesniegšanai saskaņā ar Nodokļu kodeksa 149. panta 2. punktu. Šis brīdis pamatlietā bija nākamā gada, proti, 2015. gada, 31. maijs [13]. Turklāt saskaņā ar iesniedzējtiesas judikatūru galīgās nodokļu deklarācijas iesniegšanas termiņa pagarināšana nenozīmē termiņa pagarināšanu attiecībā uz paziņošanu par pierādījumiem, kas apliecina lēmumu par iekļaušanu [14].

15. Iesniedzot apelācijas sūdzību iesniedzējtiesā, prasītājs E apgalvoja, ka viņam neesot bijis obligāti jāpaziņo Finanšu pārvaldei par papildu pierādījumiem, kas norādītu uz viņa lēmumu par iekļaušanu, izmantojot deklarāciju par viņa apgrozījuma nodokļiem, ņemot vērā to, ka arhitektūras plāni biroja aktīvai izmantošanai tikai saimnieciskās darbības vajadzībām bijuši pietiekami rādītāji tā iekļaušanai uzņēmuma aktīvos.

[9] Saskaņā ar *Finanzamt N* rakstveida apsvērumiem.

[10] Saskaņā ar *Finanzamt N* rakstveida apsvērumiem.

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

[12] *BFH-Urteile in BFHE* 234, 519, *BStBl* II 2014, 76, Rz 24ff., 34; *in BFHE* 234, 531, *BStB1* II 2014, 81, *Rz* 24ff.; *in BFH/NV* 2013, 266, *Rz* 40f; *BFH-Beschluss in BFH/NV* 2017, 922, *Rz* 5, *jeweils m.w.N*, un tajos attiecīgi minētā judikatūra.

[13] *BFH-Urteile in BFHE* 234, 519, *BSt1* II2014, 76, *Rz* 33 ff.; *in BFH/NV* 2013, 266, *Rz* 40f.; *in BFH/NV* 2014, 1097, *Rz* 14; *BFH-Beschlüsse in BFH/NV* 2014, 914, *Rz* 6; *in BFH/NV* 2017, 922, *Rz* 5. Saskaņā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu tagad ir nākamā gada 31. jūlijs.

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

B. Lieta C-46/20, Z/Finanzamt G (turpmāk tekstā – "lieta Z")

16. Lieta Z attiecas uz tāda PVN atskaitīšanu priekšnodoklī, kurš radies 2014. gadā, uzstādot fotoelementu enerģijas sistēmu. Prasītājs Z daļu no sistēmas saražoto elektroenerģiju izmantoja pats, bet pārējo piegādāja enerģijas piegādātāja pārvades sistēmai. Līgums, kas attiecas uz enerģijas ievadīšanu elektrotīklā, tika noslēgts attiecīgajā finanšu gadā, un tajā bija paredzēta atlīdzība, kurai pievienots nodoklis.

17. 2016. gada 29. februārī prasītājs Z iesniedza apgrozījuma nodokļa deklarāciju par apstrīdēto finanšu gadu un deklarēja priekšnodokli [X] EUR. Summa bija saistīta ar priekšnodokli un būtībā attiecās uz nodokli, kas norādīts 2014. gada 11. septembra rēķinā par fotoelementu enerģijas sistēmas piegādi un uzstādīšanu. Prasītājs Z nebija iesniedzis deklarāciju, kas attiektos uz šo sistēmu. Atbildētājs *Finanzamt G* sākotnēji apstiprināja apgrozījuma nodokļa deklarāciju par apstrīdēto gadu.

18. Pēc īpašas apgrozījuma nodokļa pārbaudes Finanšu pārvalde uzskatīja, ka priekšnodokļa atskaitījumu, kas iekļauts 2014. gada 11. septembra rēķinā, nevarēja piešķirt. Saskaņā ar Finanšu pārvaldes sniegto informāciju prasītājs Z laikus, proti, līdz 2015. gada 31. maijam, attiecīgo preci nebija iekļāvis uzņēmuma aktīvos.

19. Tāpēc Finanšu pārvalde ar 2016. gada 30. novembra lēmumu, kurā jaunākie grozījumi izdarīti ar 2017. gada 27. marta atzinumu, fiksēja prasītāja Z apgrozījuma nodokli par apstrīdēto gadu. Sūdzība tika noraidīta ar 2017. gada 18. maija lēmumu, tāpat tika noraidīta apelācijas sūdzība. 2018. gada 12. septembra spriedumā *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Bādenes-Virtembergas Finanšu tiesa, Vācija) atzina, ka prasītājs Z, kuram bija bijušas tiesības izvēlēties, kā iekļaut attiecīgo fotoelementu enerģijas sistēmu, to nebija laikus iekļāvis uzņēmuma aktīvos. Tas izrietēja no *Finanzgericht* (Finanšu tiesa) saistošās judikatūras (skat. secinājumu 14. punktu). Šī pieeja palika spēkā, ņemot vērā Tiesas turpmāko judikatūru.

20. *Finanzgericht* (Finanšu tiesa) Z apgalvoja, ka it īpaši, ņemot vērā Tiesas spriedumu lietā *Gmina Ryjewo*, attiecīgo iesniedzējtiesas judikatūru par paziņošanu īsā termiņā par jaukta veida darījumos izmantotu aktīvu iekļaušanas pierādījumiem būtu bijis jāapšauba.

21. Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ir norādīts, ka Finanšu pārvalde esot aizstāvējusi sūdzībā pieņemto lēmumu un norādījusi, ka prasītājs pirms fotoelementu sistēmas izmantošanas neesot rīkojies kā uzņēmējs apgrozījuma nodokļa tiesību aktu izpratnē, un gadījumā, par kuru Tiesa ir taisījusi spriedumu lietā *Gmina Ryjewo*, iekļaušanas tiesību neesot bijis.

22. Šādos apstākļos iesniedzējtiesa nolēma apturēt tiesvedību gan lietā C-45/20, gan lietā C-46/20 un uzdeva Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"1) Vai Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 168. panta a) punktam, lasot to kopā ar šīs direktīvas 167. pantu, ir pretrunā valsts judikatūra, saskaņā ar kuru tiesību atskaitīt priekšnodokli nav gadījumos, kad pastāv tiesības izvēlēties, kādā īpašumā iekļaut saņemtus pakalpojumus, ja līdz tiesību aktos paredzētā PVN gada deklarācijas iesniegšanas termiņa beigām nav iesniegts neviens nodokļu iestādēm identificējams lēmums par šādu iekļaušanu?

2) Vai [Direktīvas 2006/112] 168. panta a) punktam ir pretrunā valsts judikatūra, saskaņā ar kuru tiek uzskatīts, ka manta ir iekļauta privātīpašumā, proti, pastāv šāds pieņēmums, ja nav (pietiekamu) norāžu par iekļaušanu uzņēmuma īpašumā?"

23. Tiesa rakstveida jautājumus adresēja Vācijas Federatīvajai Republikai un Komisijai. Vācijas Federatīvā Republika atbildēja ar 2020. gada 14. decembra dokumentu un Komisija ar 2020. gada 16. decembra dokumentu.

24. Rakstveida apsvērumus par prejudiciālo jautājumu iesniedza *Finanzamt N* (attiecībā uz lietu E), Vācijas Federatīvā Republika un Komisija. Tiesas sēde netika noturēta.

III. Ievada apsvērumi

25. Ierosinu atbildēt uz jautājumiem, kas izvirzīti lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, šādā secībā.

26. Vispirms jāanalizē jautājums par to, vai abiem prasītājiem – E un Z – bija tiesības atskaitīt priekšnodokli attiecīgo jaukta veida darījumos izmantoto aktīvu iegādes brīdī, proti, mājas lietā E un fotoelementu enerģijas sistēmas lietā Z. Šis novērtējums ir tieši saistīts ar lēmumu par iekļaušanu, jo, kā norādīts Vācijas Federatīvās Republikas rakstveida apsvērumos, tas, vai priekšnodoklis ir atskaitāms, esot atkarīgs no veida, kādā šī persona ir iekļāvusi attiecīgajos jaukta veida darījumos izmantotos aktīvus [15].

27. Otrkārt, kā tālāk tiek ieteikts Vācijas Federatīvās Republikas rakstveida apsvērumos, tikpat svarīgi, lai atrisinātu strīdu pamatlietā, esot tas, vai identificējams lēmums par iekļaušanu attiecībā uz jaukta veida darījumos izmantotiem aktīviem Savienības PVN likumā ir materiāla vai formāla prasība. Tas tā esot tāpēc, ka tad, ja nodokļu maksātājs neievēro formālas prasības, atšķirībā no materiāltiesiskām prasībām, šim nodokļa maksātājam ne vienmēr tiek atņemtas tiesības atskaitīt priekšnodokli [16]. Kā paskaidrošu turpmāk, esmu nonācis pie secinājuma, ka identificējama lēmuma par iekļaušanu esamība ir būtiska prasība tiesībām atskaitīt priekšnodokli par jaukta veida darījumos izmantotiem aktīviem, taču to var noteikt ar pierādījumiem, kas objektīvi apliecina lēmuma par iekļaušanu esamību. Līdz šim judikatūrā nav ticis prasīts, lai nodokļa maksātāji sniedz īpašu un konkrētu deklarāciju dalībvalstu nodokļu iestādēm attiecībā uz lēmumu par iekļaušanu. Šajā sadaļā pievērsīšos arī dalībvalstu rīcības brīvībai attiecībā uz termiņu noteikšanu paziņošanai valsts nodokļu iestādēm par identificējamu iekļaušanu.

28. Treškārt, pēc šo jautājumu aplūkošanas atbildēšu uz uzdotajiem jautājumiem.

29. Attiecībā uz sprieduma *Gmina Ryjewo* nozīmi, ir svarīgi atzīmēt, ka spriedums lietā *Gmina Ryjewo* neattiecās uz sekām, kas izriet no i) jaukta veida darījumos izmantotu ražošanas līdzekļu pilnīgas iekļaušanas uzņēmuma kapitālā, ii) no to saglabāšanas pilnībā privātīpašumā, tādējādi tos pilnībā izslēdzot no PVN sistēmas, vai arī iii) no to iekļaušanas uzņēmuma aktīvos, ciktāl to faktiski lieto profesionālos nolūkos [17].

[15] Piemēram, spriedums, 2012. gada 22. marts, *Klub* (C-153/11, EU:C:2012:163, 38. un 39. punkts un tajos minētā judikatūra).

[16] Piemēram, spriedums, 2018. gada 12. aprīlis, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, 30.–33. punkts un tajos minētā judikatūra). Skat. arī, piemēram, spriedumus, 2012. gada 12. jūlijs, *EMS-Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458, 60.–63. punkts), un 2017. gada 15. novembris, *Geissel* un *Butin* (C-374/16 un C-375/16, EU:C:2017:867, 40. punkts).

[17] Spriedums, 2009. gada 23. aprīlis, *Puffer* (C-460/07, EU:C:2009:254, 39. punkts un tajā minētā judikatūra). Skat. arī, piemēram, spriedumus, 2012. gada 16. februāris, *Eon Aset Menidjmunt* (C-118/11, EU:C:2012:97, 53. punkts), un 2015. gada 9. jūlijs, *Trgovina Prizma* (C-331/14, EU:C:2015:456, 20. punkts).

30. Lieta *Gmina Ryjewo* drīzāk attiecās uz sekām, kas radušās, kad pašvaldība nekustamo īpašumu sākotnēji izmantojusi darījumiem, kas nav apliekami ar nodokli, bet vēlāk – ar nodokli apliekamiem darījumiem, un to, ko tas nozīmē attiecībā uz priekšnodokļa par šī nekustamā īpašuma būvniecību atskaitīšanu. Tādējādi piekrītu *Finanzamt N* rakstveida apsvērumos izteiktajiem apgalvojumiem, ka – pretēji viedokļiem, kas, iespējams, ir pausti tiesību doktrīnā,– lietā *Gmina Ryjewo* netiek aizstāvēts apgalvojums, ka vairs nav nepieciešams pieņemt lēmumu par iekļaušanu attiecībā uz jaukta veida darījumos izmantotiem aktīviem, lai noteiktu, vai nodokļu maksātājs rīkojas kā tāds.

31. Gan Vācijas Federatīvā Republika, gan *Finanzamt N* savos rakstveida apsvērumos ir atbalstījušas sprieduma *Gmina Ryjewo* ietekmes mazināšanu uz pamatlietas iznākumu, ņemot vērā *inter alia* atšķirības starp to, kas ticis apspriests lietā *Gmina Ryjewo*, un to, par ko ir runa pamattiesvedībā. Pietiek pateikt, ka šajos secinājumos atsauce uz lietu *Gmina Ryjewo* tiks minēta tiktāl, cik tā attiecas uz šeit risināmo juridisko problēmu.

IV. Vērtējums

A. Atskaitīšanas tiesību esamība

32. Attiecīgā judikatūra ir balstīta uz PVN direktīvas 167. pantu. Atbilstoši 167. pantam tiesības atskaitīt priekšnodokli rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams. Tiesības atskaitīt priekšnodokli galvenokārt ir atkarīgas no tā, kādā statusā šajā brīdī rīkojas persona [18].

33. Saskaņā ar PVN direktīvas 168. panta a) punktu preces vai pakalpojumus, uz kuriem nodokļu maksātājs ir norādījis, lai pamatotu šīs tiesības, ir bijis jāizmanto iepriekš viņa ar nodokli apliekamajām vajadzībām un šīs preces iepriekš ir bijis jāpiegādā vai pakalpojumus bijis jāsniedz citam nodokļu maksātājam [19]. Ņemot vērā to, ka, šķiet, – gan attiecīgais birojs, gan fotoelementu enerģijas sistēma ir izmantoti saimnieciskās darbības vajadzībām, šī prasība būtu izpildīta, ja tās būtu piegādājis cits nodokļa maksātājs [20].

34. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru nav tiesību atskaitīt priekšnodokli par precēm, kas pilnībā iekļautas privātajos aktīvos [21]. Daļējas tiesības uz atskaitīšanu ir, ja jaukta veida darījumos izmantotas preces daļēji tiek iekļautas uzņēmuma aktīvos. Daļa, kas netiek izmantota ar nodokli apliekamu saimnieciskās darbības pakalpojumu sniegšanai vai piegādēm, neietilpst PVN sistēmā, un to nevar ņemt vērā Direktīvas 2006/112 168. panta a) punkta izpratnē [22]. Tomēr, ja jaukta veida darījumos izmantoti aktīvi tiek pilnībā iekļauti ražošanas līdzekļos, viss priekšnodoklis ir

[18] Ģenerāladvokātes J. Kokotes [*J. Kokott*] secinājumi lietā *Gmina Ryjewo* (C-140/17, EU:C:2018:273, 28. punkts), kuros ir atsauce uz spriedumu, 1991. gada 11. jūlijs, *Lennartz* (C-97/90, EU:C:1991:315, 8. un 9. punkts); un spriedumi, 2018. gada 28. februāris, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários* (C-672/16, EU:C:2018:134, 35. punkts) un 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214, 38. punkts).

[19] Piemēram, spriedums, 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 40. punkts), kurā ir atsauce uz spriedumu, 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 28. punkts).

[20] Šis pierādījums nav tieši apskatīts lietas materiālos. Tomēr nav strīda, ka gan E, gan Z samaksāja priekšnodokli par attiecīgajām precēm.

[21] Piemēram, spriedums, 2001. gada 8. marts, *Bakcsi* (C-415/98, EU:C:2001:136, 27. punkts). Attiecībā uz zemi skat. spriedumu, 2015. gada 9. jūlijs, *Trgovina Prizma* (C-331/14, EU:C:2015:456, 21. punkts).

[22] Spriedums, 1995. gada 4. oktobris, *Armbrecht* (C-291/92, EU:C:1995:304, 28. punkts).

atskaitāms [23]. Ja nodokļa maksātājs izvēlas uzskatīt ražošanas līdzekli, ko vienlaikus lieto profesionālos un privātos nolūkos, par uzņēmuma īpašumu, par šo preču pirkumu kā priekšnodoklis maksājamais PVN principā ir pilnībā un nekavējoties atskaitāms [24].

35. Tomēr ar Direktīvu 2009/162, proti, 168. panta a) punktu, tika ieviests svarīgs PVN direktīvas grozījums, kam ir nozīme pamatlietā. Kā redzams šo secinājumu 6. punktā, PVN, ko uzliek izdevumiem saistībā ar nekustamo īpašumu, ir atskaitāms tikai proporcionāli īpašuma izmantojumam nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības vajadzībām. Lai gan tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, šķiet, ka gan birojs mājās lietā E, gan fotoelementu enerģijas sistēma lietā Z ir nekustams īpašums [25].

36. Katrā ziņā prasītāji pamatlietā vēlas daļēju priekšnodokļa atskaitīšanu, ņemot vērā jaukta veida darījumos izmantotu aktīvu daļēju iekļaušanu uzņēmuma aktīvos. Lietā E pieprasītā atskaitīšana ir daļēja, jo tā attiecas tikai uz biroju mājā. Lietā Z pieprasītā atskaitīšana ir daļēja, jo atskaitīšana, kas pieprasīta attiecībā uz fotoelementu enerģijas sistēmu, ir proporcionāla un saistīta ar to, ciktāl to izmanto saimnieciskas darbības veikšanai [26].

37. No pastāvīgās judikatūras izriet, ka tas, kurš veic ieguldījumus ar mērķi, ko apstiprina objektīvi fakti, lai veiktu saimniecisku darbību PVN direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē, ir jāuzskata par nodokļa maksātāju [27]. Jāatgādina, ka saskaņā ar PVN direktīvas 168. pantu PVN ir atskaitāms, ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli. Rīkojoties šādā nodokļa maksātāja statusā, viņam saskaņā ar šīs direktīvas 167. un nākamajiem pantiem tādējādi ir tiesības nekavējoties atskaitīt maksājamo vai samaksāto PVN no veiktajiem ieguldījumiem attiecībā uz darījumiem, ko viņš ir iecerējis veikt un kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu. Atbilstoši PVN direktīvas 63. un 167. pantam šīs atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams, proti, preču piegādes brīdī [28].

38. Tomēr uzskatu, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru nodokļa maksātājam faktiski nav *pienākuma* atskaitīt priekšnodokli, tiklīdz rodas tiesības uz to divās svarīgās situācijās, kas attiecināmas uz pamatlietu. Pirmkārt, lai gan *Finanzamt N* un Vācijas Federatīvā Republika pamatoti apgalvo, ka Tiesa esot nospriedusi, ka tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu ir īstenojamas nekavējoties attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem priekšnodokļiem [29], tas nenozīmē, ka ar Savienības tiesību aktiem dalībvalstīm tiek ļauts visos apstākļos faktiski atcelt tiesības uz atskaitīšanu gadījumā, ja netiek ievērots dalībvalstu tiesību aktos noteiktais termiņš atskaitīšanas pieteikuma iesniegšanai nodokļu iestādēm, īpaši tad, ja nav pierādījumu par krāpšanu [30]. Tas tiks vairāk izklāstīts šo secinājumu 50.–60. punktā.

[23] Spriedums, 2012. gada 22. marts, *Klub* (C-153/11, EU:C:2012:163, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).

[24] Piemēram, spriedums, 2013. gada 18. jūlijs, *Medicom* un *Maison Patrice Alard* (C-210/11 un C-211/11, EU:C:2013:479, 24. punkts).

[25] Padomes Īstenošanas regulas (ES) Nr. 282/2011 (2011. gada 15. marts), ar ko nosaka īstenošanas pasākumus Direktīvai 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (pārstrādāta versija) (OV 2011, L 77, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes Īstenošanas regulu (ES) Nr. 1042/2013 (2013. gada 7. oktobris), ar ko groza Īstenošanas regulu (ES) Nr. 282/2011 attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietu, 13.b pants (OV 2013, L 284, 1. lpp.). Skat. arī, piemēram, spriedumu, 2012. gada 15. novembris, *Leichenich* (C-532/11, EU:C:2012:720).

[26] Par sadalījuma nozīmi attiecībā uz jaukta veida darījumos izmantotiem aktīviem skat. spriedumu, 2019. gada 8. maijs, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego* (C-566/17, EU:C:2019:390).

[27] Spriedums, 2015. gada 22. oktobris, *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712, 20. punkts).

[28] Turpat, atsaucoties uz spriedumiem, 2012. gada 29. novembris, *Gran Via Moineşti* (C-257/11, EU:C:2012:759, 27. punkts), un 2012. gada 22. marts, *Klub* (C-153/11, EU:C:2012:163, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).

[29] Piemēram, spriedums, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 44. punkts).

[30] Spriedums, 2012. gada 12. jūlijs, *EMS-Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458, 65.–70. punkts). Skat. tālāk, piemēram, spriedumu, 2018. gada 12. aprīlis, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, 39. punkts), kurā ir atsauce uz spriedumu, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 52. punkts un tajā minētā judikatūra). Skat. arī nesenos spriedumus, 2018. gada 26. aprīlis, *Zabrus Siret* (C-81/17, EU:C:2018:283, 32.–34. un 49.–51. punkts), un 2020. gada 2. jūlijs, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, 37. un 38. punkts).

39. Otrkārt, kā argumentēts Komisijas rakstveida apsvērumos, īpaša pieteikuma par priekšnodokļa atskaitīšanu iesniegšana nodokļu iestādēm nav būtiska, lai pierādītu lēmuma par iekļaušanu esamību attiecīgo jaukta veida darījumos izmantoto aktīvu iegādes laikā.

40. Jautājums par to, vai nodokļa maksātājs šādā statusā ir rīkojies saimnieciskās darbības vajadzībām (skat. PVN direktīvas 9. panta 1. punktu), ir fakta jautājums, kas ir jāvērtē, ņemot vērā visu informāciju lietā, tostarp attiecīgās preces veidu un laikposmu starp tās iegādi un izmantošanu šī nodokļa maksātāja saimnieciskajā darbībā. Šis vērtējums ir jāveic iesniedzējtiesai [31].

41. Svarīgi, ka Tiesa lietā *Gmina Ryjewo* ir nospriedusi, ka "lai arī preces iegādes brīdī nepārprotami un tieši izteikts nodoms to paredzēt saimnieciskai izmantošanai var būt pietiekams, lai secinātu, ka preci ir iegādājies nodokļa maksātājs, kas kā tāds rīkojas, šāda paziņojuma neesamība neizslēdz, ka šāds nodoms var atklāties netieši [32]." Kā minēts iepriekš, Tiesa šādi interpretēja "saimniecisko darbību" PVN direktīvas 9. panta 1. punktā saistībā ar strīdu lietā *Gmina Ryjewo*, kurā tika pieprasītas tiesības uz atskaitīšanu attiecībā uz kapitāla aktīva noteiktā mērķa maiņu no ar saimniecisko darbību saistīta uz ar to nesaistītu [33]. Tā kā atskaitīšanas tiesību atteikums ir izņēmums no pamatprincipa, ko veido šīs tiesības, piemērošanas [34], spriedumā lietā *Gmina Ryjewo* noteiktais princips būtu jāpiemēro arī, lai pierādītu lēmuma par iekļaušanu esamību. Piekrītu Komisijas apgalvojumam, ka šī interpretācija ir vienīgā, kas atbilst judikatūrā noteiktajam plašajam jēdzienam par iegādi "nodokļa maksātāja statusā" [35].

42. Tāpēc ir jānosaka, vai E un Z ir iegādājušies vai izgatavojuši attiecīgās kapitālieguldījumu preces ar nolūku, ko apstiprina objektīvi fakti, veikt saimniecisko darbību un līdz ar to ir rīkojušies kā nodokļa maksātāji PVN direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē [36] to iegādes brīdī. Vai ir tieša un tūlītēja saikne starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un konkrētu vēlāk veiktu darījumu vai darījumiem, kas rada tiesības uz nodokļa atskaitīšanu [37]?

43. Lai gan šis vērtējums attiecas uz iesniedzējtiesu, lietas materiālos nav nevienas norādes uz to, ka nepastāvētu nepieciešamā saikne attiecībā uz biroja būvniecību lietā E [38] vai fotoelementu sistēmu lietā Z, ņemot vērā aplūkojamo darījumu objektīvo saturu [39], kā aprakstīts lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu. Laiks starp šo aktīvu iegādi un izmantošanu nodokļu maksātāju saimnieciskās darbības vajadzībām bija salīdzinoši īss. Gan attiecīgais birojs, gan fotoelementu

31 Spriedums, 2015. gada 22. oktobris, *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712, 21. punkts), kurā ir atsauce uz spriedumu, 2012. gada 22. marts, *Klub* (C-153/11, EU:C:2012:163, 40. un 41. punkts). Skat. arī, piemēram, spriedumu, 2001. gada 8. marts, *Bakcsi* (C-415/98, EU:C:2001:136, 29. punkts).

32 Spriedums, 2018. gada 25. jūlijs, *Gmina Ryjewo* (C-140/17, EU:C:2018:595, 47. punkts).

33 Skat. iepriekš 30. punktu.

34 Skat. tālāk 58. punktu.

35 *Gmina Ryjewo* (54. punkts).

36 Spriedums, 2015. gada 22. oktobris, *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712, 23. punkts).

37 Turpat, 27. punkts, kurā ir atsauce uz spriedumu, 2009. gada 29. oktobris, *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 57. punkts). Kā Tiesa ir konstatējusi spriedumā, 2012. gada 16. februāris, *Eon Aset Menidjmunt* (C-118/11, EU:C:2012:97, 45. un 47. punkts un tajā minētā judikatūra): "[k]ritērijs par preces vai pakalpojuma izmantošanu darījumiem, kas izriet no uzņēmuma saimnieciskās darbības, atšķiras atkarībā no tā, vai runa ir par pakalpojuma iegādi vai ražošanas līdzekļa iegādi" (45. punkts). Pēdējā gadījumā atskaitīšanas tiesības rodas visos gadījumos, "ja attiecīgo pakalpojumu izmaksas veido daļu no viņa vispārējām izmaksām un kā tādas tās veido daļu no tā pārdoto preču vai sniegto pakalpojumu cenas" (47. punkts). Arī par nepieciešamās saiknes esamību skat. spriedumu, 2019. gada 8. maijs, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego* (C-566/17, EU:C:2019:390, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

38 Lieta E patiešām ir līdzīga tām, kuras Tiesa ir apsvērusi spriedumā, 2005. gada 21. aprīlis, *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241, it īpaši skat. 52. punktu).

39 Spriedums, 2015. gada 22. oktobris, *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712, 29. punkts), kurā ir atsauce uz spriedumu, 2013. gada 21. februāris, *Becker* (C-104/12, EU:C:2013:99, 22., 23. un 33. punkts).

enerģijas sistēma pēc savas būtības bija preces, kas piemērotas šādām vajadzībām [40]. Vissvarīgāk pamatlietu izskatīšanā ir tas, ka tūlītēja pieprasījuma nodokļu iestādēm par priekšnodokļa atskaitīšanu nesaņemšana nav pārliecinoši noteicoša attiecībā uz to, vai iegādes laikā ir pastāvējušas tiesības uz atskaitīšanu, kaut arī saskaņā ar iesniedzējtiesas judikatūru atskaitīšanas tiesību izmantošana ir nopietns rādītājs aktīvu iekļaušanai uzņēmumā [41].

44. Tādējādi tas, ka E nav deklarējis biroju pagaidu nodokļu deklarācijās, pats par sevi nav šķērslis tiesībām atskaitīt priekšnodokli. Turklāt, tā kā Tiesas judikatūrā nav atrodams tiešs atbalsts Vācijas tiesību aktos noteiktām prasībām par to, ka tādam pieteicējam kā E vai Z būtu jāiesniedz deklarācija par pierādījumiem, kas apliecina lēmuma par iekļaušanu saimnieciskās darbības aktīvos esamību iegādes brīdī, vismaz tad, ja priekšnodokļa atskaitīšana tiek pieprasīta *pēc* PVN deklarācijas, kas attiecas uz iegādes periodu. Ņemot vērā spriedumu lietā *Gmina Ryjewo*, ir nepieciešami pierādījumi, kas objektīvi apliecina lēmuma par iekļaušanu esamību, jo šāds lēmums ir nepieciešams, lai noteiktu, vai PVN ir atskaitāms attiecībā uz jaukta veida darījumos izmantotiem aktīviem [42]. PVN deklarācijā, kas attiecas uz iegādes periodu, atskaitīšanas pieprasīšana var pierādīt lēmuma par iekļaušanu esamību [43], taču saskaņā ar Tiesas judikatūru tas nav noteikti nepieciešams. Iesniedzējtiesai ir jānosaka, vai biroja faktiskās izmantošanas plāni lietā E un 2014. gada 11. septembra rēķins par fotoelementu sistēmas piegādi un uzstādīšanu lietā Z ir pierādījumi, kas ir pietiekami, lai objektīvi apliecinātu lēmuma par iekļaušanu esamību, aplūkoti kopā ar visiem iepriekšējiem atbilstošajiem faktiem.

45. Šī pieeja saskan arī ar PVN noteikumu par korekcijām un atskaitīšanu pamatiem. Jāatgādina, ka "atskaitīšanas koriģēšanas laikposmiem nav nekādas ietekmes uz tiesību atskaitīt PVN rašanos [..], kuras [..] nosaka tikai statuss, kādā persona rīkojas attiecīgās preces iegādes brīdī [44]". Atskaitījumu koriģēšanas sistēmas mērķis ir nodrošināt atskaitījumu precizitāti un līdz ar to nodokļu nastas neitralitāti [45]. Tiešām, Tiesas judikatūrā ir konstatēts, ka sīki izstrādāti noteikumi par atskaitīšanas tiesību īstenošanu ir tikai formāla prasība vai nosacījumi [46].

46. Visbeidzot, kā minēts iepriekš 21. punktā, ir paustas šaubas par to, vai Z fotoelementu enerģijas sistēmas iegādes laikā ir darbojies kā uzņēmējs, apšaubot prasītāja Z atskaitīšanas tiesības, ņemot vērā spriedumu lietā *Gmina Ryjewo*. Tomēr fotoelementu enerģijas sistēma vismaz daļēji tika izmantota paša Z ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām, ieguldījums tika veikts, lai veiktu saimniecisko darbību, un atskaitījums bija paredzēts darījumiem, kurus Z plāno veikt (šo secinājumu 37. punkts). Turklāt pretēji tam, lai sniegtu norādes, kas ierobežotu iespējas klasificēt Z kā "nodokļa maksātāju", lietā *Gmina Ryjewo* tiek atbalstīta termina "nodokļa maksātājs" plaša interpretācija [47].

[40] Attiecībā uz biroja celtniecību un fotoelementu enerģijas sistēmas iegādi no lietas materiāliem neizriet, ka E vai Z būtu rīkojušies kā privātpersonas. Skat., piemēram, spriedumu, 2015. gada 9. jūlijs, *Trgovina Prizma* (C-331/14, EU:C:2015:456, 21. punkts un tajā minētā judikatūra).

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

[42] Tomēr jāatzīmē, ka dalībvalstu noteikumi par pierādījumiem nedrīkst nelabvēlīgi ietekmēt Savienības tiesību efektivitāti un tiem ir jāatbilst šajās tiesībās, it īpaši Eiropas Savienības Pamattiesību hartā, garantētajām tiesībām. Skat. spriedumu, 2020. gada 4. jūnijs, *C.F. (Tax audit)* (C-430/19, EU:C:2020:429, 45. punkts), kurā ir atsauce uz spriedumu, 2019. gada 16. oktobris, *Glencore Agriculture Hungary* (C-189/18, EU:C:2019:861, 37. punkts).

[43] Kā norādīts Vācijas Federatīvās Republikas rakstveida apsvērumos, Tiesa tā esot nospriedusi savā spriedumā, 1991. gada 11. jūlijs, *Lennartz* (C-97/90, EU:C:1991:315, 26. punkts).

[44] Spriedums, 2015. gada 22. oktobris, *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712, 36. punkts), kurā ir atsauce uz spriedumu, 1991. gada 11. jūlijs, *Lennartz* (C-97/90, EU:C:1991:315, 8. un 20. punkts).

[45] Piemēram, spriedums, 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214, 26. punkts).

[46] Piemēram, spriedums, 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775, 40. punkts).

[47] Spriedums, 2018. gada 25. jūlijs (C-140/17, EU:C:2018:595, 54. un 55. punkts).

47. Visbeidzot, lai gan tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, ņemot vērā iepriekš apspriestos tiesību principus, E, šķiet, bija tiesības uz daļēju priekšnodokļa atskaitījumu pēc attiecīgā biroja iegādes, tāpat kā Z par fotoelementu sistēmas iegādi.

B. Identificējams lēmums par iekļaušanu kā būtiska vai formāla prasība un termiņš paziņošanai par to nodokļu iestādēm

1. Identificējams lēmums par iekļaušanu

48. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru dalībvalstu nodokļu administrācijas rīcībā ir jābūt vajadzīgajai informācijai, lai pierādītu, ka ir izpildītas materiālās prasības, kas dod tiesības uz PVN atskaitīšanu, kas samaksāts šajā lietā kā priekšnodoklis, neraugoties uz jebkādu pārmesto formālo prasību neievērošanu [48]. Kā paskaidrots iepriekš, lēmums par iekļaušanu ir būtisks, lai noteiktu tiesības uz atskaitīšanu. Tā nav tikai formāla prasība kontroles veikšanai [49]. Tāpat tas nav grāmatvedības un deklarēšanas pienākums [50]. Tieši pretēji, identificējama lēmuma par iekļaušanu neesamība kavē iesniegt drošu pierādījumu par to, ka ir ievērotas materiālās prasības [51], ņemot vērā, ka ar pašu lēmumu par iekļaušanu tiek noteikts, vai priekšnodokļa atskaitīšana attiecībā uz jaukta veida darījumos izmantotiem aktīviem vispār ir iespējama, un cik lielā mērā tas ir atskaitāms.

49. Tāpēc, kā apgalvots *Finanzamt N* rakstveida apsvērumos, identificējama lēmuma par iekļaušanu esamība esot būtiska prasība, taču jāuzsver, ka priekšnodokļa atskaitīšana PVN deklarēšanas periodā ir tikai viens elements, lai arī, iespējams, noteicošs, kas apliecina lēmuma par iekļaušanu esamību [52]. Tāpat šādas deklarācijas neesamība pilnībā neizslēdz lēmuma par iekļaušanu esamību.

2. Termiņš paziņošanai par lēmumu par iekļaušanu

50. Nodokļu iestāžu rīcībā ir jābūt nepieciešamajai informācijai, lai konstatētu, ka ir izpildīti pamatnosacījumi tāda PVN atskaitīšanai, kas samaksāts priekšnodoklī, un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai [53]. Ja nodokļu administrācijas rīcībā ir nepieciešamās ziņas, lai konstatētu, ka nodokļa maksātājam kā attiecīgo preču vai pakalpojumu saņēmējam ir jāmaksā PVN, tā attiecībā uz pēdējā minētā tiesībām atskaitīt šo nodokli nevar izvirzīt papildu nosacījumus, kas var padarīt pilnīgi neiespējamu šo tiesību īstenošanu [54].

51. Līdz ar to rodas jautājums, vai attiecīgā termiņa noteikšana, no tā izrietošo atskaitīšanas tiesību zaudēšana, kas izriet no iesniedzējtiesas judikatūras, un pieņēmums iesniedzējtiesas judikatūrā par ieskaitīšanu privātos aktīvos, ja nav pierādīta iekļaušana saimnieciskās darbības aktīvos, ir papildus nosacījumi ar šādu spēku.

48 Spriedums, 2018. gada 7. marts, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161, 38. punkts).

49 Skat. spriedumu, 2018. gada 7. marts, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161, 32. punkts).

50 Turpat, 34. punkts.

51 Turpat, 35. punkts, kurā ir atsauce uz spriedumu, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 46. punkts).

52 Iepriekš, 44. punkts.

53 Spriedums, 2018. gada 12. septembris, *Siemens Gamesa Renewable Energy România* (C-69/17, EU:C:2018:703, 43. punkts).

54 Spriedums, 2018. gada 7. augusts, *TGE Gas Engineering* (C-16/17, EU:C:2018:647, 46. punkts un tajā minētā judikatūra). Līdzīgi skat., piemēram, spriedumu, 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 42. punkts un tajā minētā judikatūra).

52. Saskaņā ar PVN direktīvas 167. un 179. pantu atskaitīšanas tiesības principā tiek īstenotas tajā pašā laikposmā, kurā tās ir radušās, proti, brīdī, kad nodoklis ir kļuvis iekasējams [55]. Tomēr saskaņā ar PVN direktīvas 180. un 182. pantu nodokļa maksātājam var ļaut veikt atskaitīšanu pēc šī laika perioda, ja tiek ievēroti valstu tiesiskajos regulējumos paredzētie nosacījumi un noteikumi [56].

53. Judikatūrā jau ir nostiprināts, ka, lai nodrošinātu tiesisko noteiktību, ievērojot efektivitātes un līdzvērtības prasības, Savienības tiesību aktos ir pieņemts, ka dalībvalstis uzliek termiņus priekšnodokļa atskaitīšanai [57]. Iesniedzējtiesai ir jānosaka, vai ar vēlāko noteikto termiņu 2015. gada 31. maijā attiecībā uz PVN gada deklarāciju par 2014. gadu paziņošanai par lēmumu par iekļaušanu, kas faktiski ir termiņš priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanai, ir ievēroti efektivitātes un līdzvērtības principi.

54. Saskaņā ar Tiesas judikatūru attiecībā uz efektivitātes principu ir jāņem vērā noilguma kopējais ilgums, un dalībvalstu tiesām ir jāizvērtē, vai šis termiņš nepadara priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību [īstenošanu] praktiski neiespējamu vai pārmērīgi grūtu [58].

55. Ja saskaņā ar dalībvalsts tiesību aktiem netiek pilnībā zaudētas tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumu par pierādījumu, kas apliecina, ka 2015. gada 31. maijā nodokļu iestādēm nebija objektīvi iesniegti pierādījumi par lēmuma par iekļaušanu esamību, atbilstoši Savienības tiesību aktiem šķietami nevar iebilst pret termiņu [59].

56. Tomēr saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ir noteikts, ka soda noteikšana par to, ka nodokļa maksātājs nav ievērojis grāmatvedības un deklarēšanas pienākumus, atsakot atskaitīšanas tiesības, pārsniedz to, kas ir vajadzīgs, lai sasniegtu mērķi nodrošināt pareizu šo pienākumu piemērošanu, jo Savienības tiesības neliedz dalībvalstīm vajadzības gadījumā paredzēt naudas sodu vai finansiālu sodu atbilstoši pārkāpuma smagumam [60] kā samērīgu alternatīvu atskaitīšanas tiesību zudumam.

57. Rezumējot, dalībvalsts rīcība nedrīkst pārmērīgi aizskart PVN neitralitātes principu [61]. Precīzāk – ja nav problēmu attiecībā uz krāpšanu nodokļu jomā un kaitējumu valsts budžetam, Tiesa ir nospriedusi, ka, ņemot vērā atskaitīšanas tiesību dominējošo vietu kopējā PVN sistēmā,

55 Spriedums, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 31. punkts).

56 Turpat, 32. punkts un tajā minētā judikatūra. Spriedumā, 2019. gada 27. marts, *Mydibel* (C-201/18, EU:C:2019:254, 22. punkts) Tiesa norādīja, "[PVN] direktīvas 187. pantā ir izklāstīti atsevišķi noteikumi par PVN atskaitījuma korekciju attiecībā uz ražošanas līdzekļiem. Tostarp no minētās direktīvas 187. panta 1. punkta izriet, ka attiecībā uz šādu īpašumu koriģēšana tiek veikta piecu gadu laikposmā, kurš var tikt pagarināts līdz divdesmit gadiem attiecībā uz nekustamajiem īpašumiem, kas ir ražošanas līdzekļi".

57 Turpat, 33.–38. punkts un tajos minētā judikatūra. Skat., piemēram, arī spriedumu, 2018. gada 26. aprīlis, *Zabrus Siret* (C-81/17, EU:C:2018:283, 38. punkts), un spriedumu, 2020. gada 2. jūlijs, *Terracult* (C-835/18, EU:C:2020:520, 32. punkts).

58 Spriedumi, 2012. gada 12. jūlijs, *EMS-Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458, 52. un 58. punkts), un 2018. gada 26. aprīlis, *Zabrus Siret* (C-81/17, EU:C:2018:283, 38. un 41. punkts). Skat., piemēram, arī spriedumu, 2020. gada 2. jūlijs, *Terracult* (C-835/18, EU:C:2020:520, 32. punkts).

59 To paredz princips, ka dalībvalsts termiņus "nevar izmantot tādējādi, lai sistemātiski apšaubītu tiesības uz PVN atskaitīšanu". Skat. spriedumu, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, 48. punkts).

60 Spriedums, 2018. gada 12. septembris, *Siemens Gamesa Renewable Energy România* (C-69/17, EU:C:2018:703, 37. punkts), kurā ir atsauce uz spriedumiem, 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie* un *Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 63. punkts), un uz 2018. gada 7. marta spriedumu, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161, 34. punkts). Skat. arī, piemēram, spriedumu, 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 47. un 48. punkts).

61 Spriedums, 2019. gada 8. maijs, *EN.SA*. (C-712/17, EU:C:2019:374, 33. punkts).

atskaitīšanas tiesību zudums, ja nodokļa samaksa ir nokavēta, šķiet nesamērīgs [62]. Novēlota samaksa pati par sevi nevar tikt pielīdzināta krāpšanai [63]. Šādos apstākļos piemērota atbilde ir administratīvs naudas sods [64] vai nokavējuma procentu samaksa [65].

58. Turklāt Tiesa ir atzinusi, ka, tā kā atskaitīšanas tiesību atteikšana ir izņēmums no pamatprincipa, ko veido šīs tiesības, piemērošanas, kompetentajām nodokļu iestādēm ir juridiski pietiekami jāpierāda, ka pastāv objektīvi apstākļi, kas ļauj konstatēt krāpšanas vai ļaunprātīgas izmantošanas faktu. Pēc tam valsts tiesām ir jāpārbauda, vai attiecīgās nodokļu iestādes ir pierādījušas šādu objektīvu elementu esamību [66]. Šādi pierādījumi lietas materiālos neparādās.

59. Situācija būtu citāda, ja 2015. gada 31. maija termiņa pārkāpums nozīmētu, ka nevarētu pēc būtības izpildīt prasību pēc pierādījumiem, kas objektīvi apliecina daļējas iekļaušanas saimnieciskās darbības aktīvos esamību [67]. Tomēr, ja nodokļu iestādes paziņojumu par lēmumu par iekļaušanu ar pietiekamiem pierādījumiem, kas apliecina tās objektīvu esamību, lietā E saņēma 2016. gada 28. septembrī un lietā Z 2016. gada 29. februārī, PVN atskaitīšanas pamatprasības varētu būt ievērotas [68]. Turklāt ne E, ne Z nokavējuma laika posmu nevarētu raksturot kā administratīvi nekontrolējamu. Finanšu pārvalde saņēma E pieprasījumu par priekšnodokļa atskaitīšanu 2016. gada 28. septembrī, proti, 16 mēnešus pēc termiņa beigām 2015. gada 31. maijā, un Z iesniedza apgrozījuma nodokļa deklarāciju 2016. gada 29. februārī, deviņus mēnešus pēc termiņa beigām 2015. gada 31. maijā.

60. Pilnības labad varētu piebilst, ka šaubas par samērīguma principa ievērošanu un pārmērīga ietekme uz neitralitātes principu varētu rasties arī attiecībā uz iesniedzējtiesas judikatūru, kas minēta šo secinājumu 14. punktā, saskaņā ar kuru gada pārskatu iesniegšanas termiņa pagarināšana nepagarina termiņu lēmuma par iekļaušanu paziņošanai attiecībā uz jaukta veida darījumos izmantotiem aktīviem. To varētu arī jautāt, atsaucoties uz līdzvērtības principu.

V. Atbildes uz prejudiciālajiem jautājumiem

61. Esmu nonācis pie secinājuma, ka pamattiesvedības apstākļos, valsts judikatūra, kurā tiek liegtas tiesības atskaitīt PVN gadījumos, kad uzņēmējs var izvēlēties, kādā īpašumā iekļaut saņemtos pakalpojumus piegādes brīdī, ja līdz tiesību aktos paredzētā PVN gada deklarācijas iesniegšanas termiņa beigām nav iesniegts neviens nodokļu iestādēm identificējams lēmums par iekļaušanu, ir pretrunā PVN direktīvas 168. panta a) punktam, lasot to kopā ar tās 167. pantu. Tas pats noteikti attiecas uz pieņēmumu par jaukta veida darījumos izmantotu aktīvu iekļaušanu privātīpašumā, ja sankcija tāpat ir atskaitīšanas tiesību zaudēšana.

[62] Spriedums, 2012. gada 12. jūlijs, *EMS-Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458, 65.–70. punkts). Skat. arī spriedumu, 2018. gada 26. aprīlis, *Zabrus Siret* (C-81/17, EU:C:2018:283, 51. punkts). Sal. ar spriedumu, 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775, 43. punkts).

[63] Spriedums, 2012. gada 12. jūlijs, *EMS-Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458, 74. punkts). Skat. arī spriedumu, 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775, 56. punkts), kurā Tiesa nosprieda, ka "ja var tikt uzskatīts, ka likumā paredzēto nodokļu deklarāciju neiesniegšana liecina par krāpšanu, tad tas nav neatspēkojams pierādījums krāpšanas PVN jomā esamībai".

[64] Spriedums, 2018. gada 26. aprīlis, *Zabrus Siret* (C-81/17, EU:C:2018:283, 49. punkts).

[65] Spriedums, 2012. gada 12. jūlijs, *EMS-Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458, 75. punkts).

[66] Spriedums, 2018. gada 12. aprīlis, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, 39. punkts), kurā ir atsauce uz spriedumu, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 52. punkts).

[67] Nodokļu maksātājam, kurš lūdz atskaitīt PVN, ir jāpierāda, ka tas atbilst šo tiesību izmantošanas prasībām. Tādējādi nodokļu iestādes var pieprasīt pašam nodokļu maksātājam sniegt pierādījumus, kurus tās uzskata par nepieciešamiem, lai izvērtētu, vai ir pamats tam piešķirt pieprasīto atskaitījumu. Skat. spriedumu, 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 46. punkts un tajā minētā judikatūra).

[68] Tas atšķiras no situācijas, kuru izvērtēju savos secinājumos lietā *Vădan* (C-664/16, EU:C:2018:346, skat. it īpaši 80. punktu), kuros rēķinu saglabāšana traucēja sniegt drošus pierādījumus, ka materiāltiesiskās prasības ir izpildītas.

62. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru atskaitīšanas tiesības ir neatņemama PVN sistēmas sastāvdaļa, ko principā nevar ierobežot. Atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot nodokļa maksātāju no visā viņa saimnieciskās darbības gaitā maksājamā vai jau samaksātā PVN sloga. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem, ar noteikumu, ka minētajām darbībām principā ir piemērojams PVN [69].

63. Saskaņā ar PVN direktīvas 273. pantu dalībvalstis var pieņemt tiesību aktus, lai nodrošinātu pareizu PVN iekasēšanu un cīnītos pret krāpšanu, taču tādiem tiesību aktiem jābūt saskaņotiem ar samērīguma principu un neitralitāti [70], kā arī ar tiem nevar tikt sistemātiski apstrīdētas tiesības uz PVN atskaitīšanu [71].

64. Visbeidzot, ņemot vērā lēmumu lūgt sniegt prejudiciālu nolēmumu un galvenokārt tā judikatūras saderību ar attiecīgajiem Savienības tiesību principiem, ir jāatgādina, ka prasība valstu tiesības interpretēt saskaņā ar Savienības tiesībām ietver valsts tiesu pienākumu vajadzības gadījumā mainīt to pastāvīgo judikatūru, ja tā ir balstīta uz valsts tiesību interpretāciju, kas nav saderīga ar Savienības tiesībām [72].

VI. Secinājumi

65. Tāpēc iesaku uz *Bundesfinanzhof* (Federālā Finanšu tiesa, Vācija) iesniegtajiem jautājumiem atbildēt šādi.

1. Pamatlietas apstākļos valsts judikatūra, ar kuru tiek izslēgtas tiesības atskaitīt PVN gadījumos, kad pastāv tiesības izvēlēties, kādā īpašumā iekļaut saņemtus pakalpojumus, ja līdz tiesību aktos paredzētā PVN gada deklarācijas iesniegšanas termiņa beigām nav iesniegts neviens nodokļu iestādēm identificējams lēmums par šādu iekļaušanu, ir pretrunā Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kas grozīta ar Padomes 2009. gada 22. decembra Direktīvu 2009/162/EK, 168. panta a) punktam, lasot to kopā ar tās 167. pantu.

2. Pamatlietas apstākļos valsts judikatūra, atbilstoši kurai tiek pieņemta iekļaušana privātīpašumā, ja nav (pietiekamu) pierādījumu par aktīvu iekļaušanu saimnieciskās darbības aktīvos, ir pretrunā Padomes Direktīvas 2006/112, kas grozīta ar Padomes Direktīvu 2009/162/EK, 168. panta a) punktam.

[69] Spriedums, 2017. gada 26. aprīlis, *Farkas* (C-564/15, EU:C:2017:302, 42.–43. punkts un tajos minētā judikatūra). Skat. arī, piemēram, spriedumus, 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 37.–39. punkts); 2018. gada 26. aprīlis, *Zabrus Siret* (C-81/17, EU:C:2018:283, 32.–34. punkts), un 2018. gada 21. novembris, *Fontana* (C-648/16, EU:C:2018:932, 39.–40. punkts).

[70] Spriedums, 2018. gada 21. novembris, *Fontana* (C-648/16, EU:C:2018:932, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

[71] Spriedums, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 49. punkts un tajā minētā judikatūra).

[72] Piemēram, spriedums, 2020. gada 4. marts, *Telecom Italia* (C-34/19, EU:C:2020:148, 60. punkts un tajā minētā judikatūra).