TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2021. gada 14. oktobrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 167. pants, 168. panta a) punkts, 250. un 252. pants – Priekšnodokļa atskaitīšana – Nekustamais īpašums – Biroja telpa – Fotoelementu iekārta – Lēmums par īpašuma iekļaušanu, kas rada atskaitīšanas tiesības – Lēmuma par īpašuma iekļaušanu paziņošana – Tiesību uz atskaitīšanu īstenošanas prekluzīvais termiņš – Prezumpcija par īpašuma iekļaušanu nodokļa maksātāja privātīpašumā, ja nav paziņots lēmums par iekļaušanu – Neitralitātes princips – Tiesiskās drošības princips – Līdzvērtības un samērīguma principi

Apvienotajās lietās C-45/20 un C-46/20

par diviem lūgumiem sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) iesniedza ar 2019. gada 18. septembra lēmumiem un kas Tiesā reģistrēti 2020. gada 29. janvārī, tiesvedībās

E

pret

Finanzamt N (C-45/20)

un

Z

pret

Finanzamt G (C-46/20),

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: otrās palātas priekšsēdētāja A. Prehala [*A. Prechal*] (referente), kas pilda astotās palātas priekšsēdētāja pienākumus, un tiesneši J. Pasers [*J. Passer*] un N. Vāls [*N. Wahl*],

ģenerāladvokāts: J. Tančevs [*E. Tanchev*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

* Tiesvedības valoda – vācu.

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– E vārdā – *H. Weiss*, *Rechtsanwalt*,

– *Finanzamt N* vārdā – *B. Krimmel*, pārstāve,

– Vācijas valdības vārdā – *J. Möller*, kā arī *S. Eisenberg* un *S. Heimerl*, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vārdā – *J. Jokubauskaitė* un *R. Pethke*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2021. gada 20. maija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kurā grozījumi ir izdarīti ar Padomes Direktīvu 2009/162/ES (2009. gada 22. decembris) (OV 2010, L 10, 14. lpp.) (turpmāk tekstā – "PVN direktīva"), 167. pantu un 168. panta a) punktu.

2 Šie lūgumi tika iesniegti divās tiesvedībās, kurās lietā C-45/20 E vēršas pret *Finanzamt N* (*N* finanšu pārvalde, Vācija) un lietā C-46/20 Z vēršas pret *Finanzamt G* (*G* finanšu pārvalde, Vācija) saistībā ar to, ka šīs nodokļu pārvaldes noraidīja E un Z veiktos pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitījumus tādēļ, ka līdz apgrozījuma nodokļa gada deklarācijas tiesību aktos noteiktā iesniegšanas termiņa beigām nav ticis pieņemts nodokļu administrācijai identificējams lēmums par īpašuma iekļaušanu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 2. panta 1. punktā ir noteikts:

"PVN uzliek šādiem darījumiem:

a) preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds;

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds;

[..]."

4 Šīs direktīvas 9. panta 1. punktā ir paredzēts:

""Nodokļa maksātājs" ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par "saimniecisku darbību". Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību."

5 Minētās direktīvas 63. pantā ir noteikts:

"Nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana."

6 Saskaņā ar šīs pašas direktīvas 167. pantu "atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams".

7 PVN direktīvas 168. pantā ir paredzēts:

"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;

[..]."

8 Šīs direktīvas 168.a pantā 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.

2. Dalībvalstis 1. punktu var piemērot arī sakarā ar PVN izdevumiem, kas saistīti ar citām precēm, kas pieder pie saimnieciskās darbības aktīviem, saskaņā ar saviem norādījumiem."

9 Minētās direktīvas 179. panta pirmā daļa ir izteikta šādā redakcijā:

"Nodokļa maksātājs veic atskaitīšanu no kopējās PVN summas, kas jāmaksā par attiecīgo taksācijas periodu, atņemot kopējo PVN summu, par kuru tajā pašā laikposmā saskaņā ar 178. panta noteikumiem radušās un īstenotas atskaitīšanas tiesības."

10 Saskaņā ar tās pašas direktīvas 180. un 182. pantu dalībvalstis nodokļa maksātājam var ļaut veikt atskaitīšanu, kuru tas nav veicis saskaņā ar 178. un 179. pantu. Šajā gadījumā tās tam paredz nosacījumus un sīki izstrādātus noteikumus.

11 Minētās direktīvas 250. panta 1. punktā ir paredzēts:

"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."

12 Šīs direktīvas 252. pantā ir noteikts:

"1. PVN deklarāciju iesniedz termiņā, ko nosaka dalībvalstis. Šis termiņš nevar būt vēlāk kā divus mēnešus pēc katra taksācijas perioda beigām.

2. Taksācijas periodu katra dalībvalsts nosaka vienu, divus vai trīs mēnešus ilgu.

Tomēr dalībvalstis var noteikt atšķirīgus taksācijas periodus ar noteikumu, ka tie nepārsniedz vienu gadu."

13 Minētās direktīvas 261. panta 1. punkts ir izteikts šādā redakcijā:

"Dalībvalstis var prasīt, lai nodokļa maksātājs iesniedz deklarāciju, ietverot visas 250. un 251. pantā minētās ziņas par visiem iepriekšējā gadā veiktajiem darījumiem. Šajā deklarācijā sniedz visu informāciju, kas vajadzīga jebkādām korekcijām."

14 Šīs direktīvas 273. pantā ir paredzēts:

"Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.

Pirmajā daļā paredzēto izvēles iespēju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar rēķinu sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem, kas noteikti 3. nodaļā."

Vācijas tiesību akti

15 2005. gada 21. februāra *Umsatzsteuergesetz* (Apgrozījuma nodokļa likums; *BGBl*. 2005 I, 386. lpp.) šo lietu faktiskajiem apstākļiem piemērojamajā redakcijā (turpmāk tekstā – "*UStG*") 15. pants ir izteikts šādā redakcijā:

"(1) Uzņēmējs kā priekšnodokli var atskaitīt:

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

[..]

Tādas preces piegāde, imports vai iegāde Kopienas iekšienē, kuru uzņēmējs izmanto sava uzņēmuma vajadzībām mazāk nekā 10 % apmērā, netiek uzskatīta par veiktu uzņēmuma vajadzībām.

[..]

(1.b) Ja uzņēmējs nekustamo īpašumu izmanto gan sava uzņēmuma vajadzībām, gan citiem mērķiem, kas nav saistīti ar tā uzņēmumu, vai sava personāla privātām vajadzībām, nodoklis par piegādi, importu vai iegādi Kopienas iekšienē, kā arī par visiem citiem pakalpojumiem, kas ir saistīti ar šo nekustamo īpašumu, nav atskaitāms, ciktāl tas nav saistīts ar minētā nekustamā īpašuma izmantošanu uzņēmuma darbības mērķiem. [..]"

16 Šī likuma 18. panta "Nodokļa piemērošanas kārtība" 3. punktā ir noteikts:

"Uzņēmējs par kalendāro gadu vai īsāku taksācijas periodu [..] nosūta nodokļa deklarāciju, kurā tas pats saskaņā ar 16. panta 1.–4. punktu un 17. pantu aprēķina nodokli vai pārmaksu, kas radusies viņam par labu (nodokļa deklarēšana). [..]"

17 *Abgabenordnung* (Nodokļu kodekss; *BGBl.* 2002 I, 3866. lpp.) šo lietu faktiskajiem apstākļiem piemērojamajā redakcijā (turpmāk tekstā – "*AO*") 149. pantā "Nodokļu deklarāciju iesniegšana" ir noteikts:

"(1) Nodokļu likumi nosaka, kādām personām ir pienākums iesniegt nodokļu deklarāciju. [..]

(2) 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. [..]"

Pamatlietas un prejudiciālie jautājumi

18 Lietas C-45/20 faktus var rezumēt šādi. E vada sastatņu uzņēmumu. 2014. gadā viņš uzdeva arhitektu birojam vienģimenes mājas celtniecības plānu izstrādi. Šajos plānos bija norādīts, ka mājas kopējai platībai ir jābūt 149,75 m^2 un ka tās pirmajā stāvā ir paredzēta telpa, kura ir kvalificēta kā "birojs" un kuras platība ir 16,57 m^2. Rēķini par mājas celtniecību tika izdoti laikposmā no 2014. gada oktobra līdz 2015. gada novembrim.

19 Savā apgrozījuma nodokļa gada deklarācijā par 2015. gadu, kas *N* finanšu pārvaldē tika saņemta 2016. gada 28. septembrī, E pirmo reizi izvirzīja tiesības uz atskaitīšanu saistībā ar priekšnodokli, kurš ir samaksāts saistībā ar šī biroja celtniecību. Pēc īstenotas nodokļu pārbaudes *N* finanšu pārvalde atteica veikt šo atskaitījumu. E sūdzība par šo atteikumu un tās *Sächsisches Finanzgericht* (Saksijas Finanšu tiesa, Vācija) celtā prasība par lēmumu, kas ir pieņemts sakarā ar šo sūdzību, tika noraidīta. Šī tiesa pamatoja savu nolēmumu, būtībā norādot, ka attiecīgā īpašuma iekļaušana uzņēmuma aktīvos ir notikusi pēc 2016. gada 31. maija, kas, piemērojot *AO* 149. panta 2. punktu, ir apgrozījuma nodokļa gada deklarācijas par 2015. gadu iesniegšanas termiņa beigu datums.

20 Attiecībā uz faktiem lietā C-46/20 ir jākonstatē turpmāk minētais. 2014. gadā Z iegādājās fotoelementu iekārtu, kuras saražoto elektroenerģiju tas daļēji izmantoja savam patēriņam un daļēji pārdeva enerģijas piegādātājam. Tajā pašā gadā starp Z un šo piegādātāju noslēgtajā elektroenerģijas atpirkšanas līgumā bija paredzēta atlīdzība, kurai tika pieskaitīts apgrozījuma nodoklis. 2016. gada 29. februārī Z iesniedza *G* finanšu pārvaldei deklarāciju par apgrozījuma nodokli par 2014. gadu. Šajā deklarācijā Z pirmo reizi atskaitīja summas, kas galvenokārt bija

saistītas ar samaksāto priekšnodokli, kurš bija norādīts 2014. gada 11. septembra rēķinā par tā fotoelementu iekārtas piegādi un uzstādīšanu. Pēc īstenotas nodokļu pārbaudes *G* finanšu pārvalde neļāva veikt šo atskaitījumu, pamatojoties uz to, ka lēmumu par šī īpašuma iekļaušanu sava uzņēmuma aktīvos Z nebija pieņēmis līdz 2015. gada 31. maijam, kas, piemērojot *AO* 149. panta 2. punktu, ir apgrozījuma nodokļa gada deklarācijas iesniegšanas termiņa beigu datums. Z sūdzība par šo atteikumu un viņa *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Bādenes-Virtembergas Finanšu tiesa, Vācija) celtā prasība par lēmumu, kas ir pieņemts sakarā ar šo sūdzību, tika noraidīta.

21 E un Z katrs iesniedza revīzijas sūdzību *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija), kuras pamatojumam tie abi būtībā norāda, ka nodokļu iestādēm bija jāņem vērā apstākļi, kas liecina par viņu lēmumu iekļaut sava uzņēmuma aktīvos jauktā veidā izmantojamo īpašumu, tādi kā celtniecības plāni, kuros ir norādīta telpas kā biroja izmantošana, vai īpašuma faktiska izmantošana uzņēmuma darbības mērķiem. E un Z arī norāda, ka iesniedzējtiesas judikatūrā noteiktais nosacījums par to, ka *AO* 149. panta 2. punktā paredzētajā termiņā ir jābūt paziņotai informācijai, kas liecina par lēmumu iekļaut jauktā veidā izmantojamos aktīvus uzņēmuma aktīvos, nevar tikt saglabāts, ņemot vērā no 2018. gada 25. jūlija sprieduma *Gmina Ryjewo* (C-140/17, EU:C:2018:595) izrietošās atziņas.

22 Saskaņā ar savu judikatūru iesniedzējtiesa uzskata, ka E un Z revīzijas sūdzības, ņemot vērā valsts tiesības, nav pamatotas, jo informācija, kas liecina par lēmumu daļēji iekļaut E nekustamo īpašumu vai Z fotoelementu iekārtu to attiecīgo uzņēmumu aktīvos, nav tikusi paziņota kompetentajām finanšu pārvaldēm līdz *AO* 149. panta 2. punktā noteiktā apgrozījuma nodokļa gada deklarācijas iesniegšanas termiņa beigām. Saskaņā ar šīs tiesas savā judikatūrā izstrādātajiem kritērijiem no šīs iekļaušanas izrietošais nodokļa atskaitījums ir pieļaujams tikai tad, ja šis paziņojums ir veikts minētajā termiņā.

23 Tomēr minētajai tiesai rodas jautājums par tās valsts tiesību interpretācijas saderību ar Savienības tiesībām, it īpaši ar 2018. gada 25. jūlija spriedumu *Gmina Ryjewo* (C-140/17, EU:C:2018:595).

24 Pirmkārt, iesniedzējtiesa jautā, vai, ņemot vērā, ka nepastāv Savienības tiesību normas, kurās būtu precizēta informācijas, kas liecina par lēmumu iekļaut īpašumu uzņēmuma aktīvos, izstrādes kārtība un paziņošanas brīdis, dalībvalsts var pieprasīt, lai šis lēmums tiktu paziņots samērā īsā termiņā, tādā kā tas, kas ir paredzēts *AO* 149. panta 2. punktā, pretējā gadījumā iestājoties prekluzīvajam termiņam.

25 Iesniedzējtiesa uzskata, ka šīs prasības atbilstību Savienības tiesībām var pamatot apstāklis, ka tiesību izvēlēties iekļaut īpašumu uzņēmuma aktīvos īstenošana ir piederīga tiesību uz atskaitījumu materiāltiesiskajiem nosacījumiem. Turklāt tas, ka dalībvalsts ir noteikusi termiņu, kurā ir jāpaziņo informācija, kas liecina par iekļaušanas lēmumu, esot pamatots, ņemot vērā juridisko robu, kas šajā ziņā ir atstāts PVN direktīvā, kā arī tiesiskās drošības principu. Pie tam šī aplikšana ar nodokli esot ietverta kompetencē, kas dalībvalstīm ir piešķirta ar PVN direktīvas XI sadaļas normām attiecībā uz tiesību uz priekšnodokļa atskaitījumu īstenošanas formālo nosacījumu noteikšanu.

26 Tomēr iesniedzējtiesa uzskata, ka, lai gan 2018. gada 25. jūlija sprieduma *Gmina Ryjewo* (C-140/17, EU:C:2018:595) pamatā esošie fakti atšķiras no tiem, kas ir saistīti ar pašlaik aplūkojamajām apvienotajām lietām, Tiesa šajā spriedumā ir paredzējusi vairākas norādes, kuras ļauj noteikt, vai nodokļa maksātājs ir rīkojies kā tāds, bet kuras ne vienmēr var darīt zināmas

kompetentajām nodokļu iestādēm samērā īsā termiņā. Turklāt iesniedzējtiesa uzskata, ka no minētā sprieduma varētu secināt, ka prasība, saskaņā ar kuru lēmums par iekļaušanu ir jāpieņem samērā īsā termiņā, ir pretrunā neitralitātes principam.

27 Otrkārt, iesniedzējtiesai rodas jautājums par šī termiņa neievērošanas sekām. Tā uzskata, ka var apgalvot, ka īpašuma iekļaušana uzņēmuma aktīvos nevar tikt konstatēta, ja nav nodokļu administrācijai identificējamu norāžu, ka nodokļa maksātājs ir izvēlējies veikt šādu iekļaušanu. Tādējādi pastāvot prezumpcija, ka viss īpašums, ko nodokļa maksātājs nav tieši iekļāvis sava uzņēmuma aktīvos, ir pieskaitāms tā privātajam īpašumam. Tomēr iesniedzējtiesa arī uzsver, ka no 2018. gada 25. jūlija sprieduma *Gmina Ryjewo* (C-140/17, EU:C:2018:595) izriet, ka paziņojuma par iekļaušanu neesamība neizslēdz, ka šāds nodoms varētu izpausties netieši un ka jautājums, vai attiecīgā persona ir rīkojusies kā nodokļa maksātājs, ir jāizvērtē, ņemot vērā šī jēdziena plašo izpratni. Pamatojoties uz šiem apsvērumiem, varētu apgalvot, ka pastāv prezumpcija par "iegādi nodokļa maksātāja statusā" gadījumā, ja uzņēmējs iegādājas īpašumu, kurš pēc sava rakstura principā var tikt izmantots arī uzņēmuma darbībai un kuru šis uzņēmējs nav iekļāvis vienīgi sava uzņēmuma aktīvos.

28 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai ar [PVN] direktīvas 168. panta a) punktu, lasot to kopsakarā ar šīs direktīvas 167. pantu, netiek pieļauta valsts judikatūra, saskaņā ar kuru gadījumos, kad pastāv tiesības izvēlēties, kādā īpašumā iekļaut saņemtas preces vai pakalpojumus, tiesības atskaitīt priekšnodokli ir izslēgtas, ja līdz tiesību aktos paredzētā apgrozījuma nodokļa gada deklarācijas iesniegšanas termiņa beigām nav iesniegts neviens nodokļu administrācijai identificējams lēmums par šādu iekļaušanu?

2) Vai ar [PVN] direktīvas 168. panta a) punktu netiek pieļauta valsts judikatūra, saskaņā ar kuru tiek uzskatīts, ka preces vai pakalpojumi ir iekļauti privātīpašumā, proti, pastāv šāds pieņēmums, ja nav (pietiekamu) norāžu par iekļaušanu uzņēmuma aktīvos?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

29 Ar šiem diviem jautājumiem, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 168. panta a) punkts, lasot to kopsakarā ar tās 167. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļautas valsts tiesību normas, kuras valsts tiesa ir interpretējusi tādējādi, ka tad, ja nodokļa maksātājam ir tiesības nolemt iekļaut īpašumu sava uzņēmuma aktīvos un ja – vēlākais – līdz tiesību aktos noteiktā apgrozījuma nodokļa gada deklarācijas iesniegšanas termiņa beigām kompetentajai valsts nodokļu administrācijai nav radīta iespēja konstatēt šī īpašuma šādu iekļaušanu, pamatojoties uz tiešu lēmumu vai pietiekamām netiešām norādēm, tā drīkst atteikt tiesības veikt ar šo īpašumu saistītā PVN atskaitīšanu, uzskatīdama, ka tas ir ticis iekļauts nodokļa maksātāja privātajā īpašumā.

30 Lai atbildētu uz šo jautājumu, pirmkārt, ir jānosaka nosacījumi, kādiem ir pakļautas nodokļa maksātāja tiesības nolemt iekļaut īpašumu sava uzņēmuma aktīvos, un, otrkārt, ir jāpārbauda, kādos apstākļos kompetentā valsts administrācija drīkst atteikt atskaitīšanu, ja šī izvēle nav darīta zināma administrācijai vēlākais līdz tiesību aktos noteiktā apgrozījuma nodokļa gada deklarācijas iesniegšanas termiņa beigām.

31 Pirmkārt, attiecībā uz nosacījumiem, kādiem ir pakļautas nodokļa maksātāja tiesības nolemt iekļaut īpašumu sava uzņēmuma aktīvos, ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru nodokļa maksātāju tiesības no maksājamā PVN atskaitīt PVN, kas ir jāmaksā vai kas jau iepriekš kā priekšnodoklis ir samaksāts par to iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, ir ar Savienības tiesību aktiem izveidotajai kopējai PVN sistēmai raksturīgs pamatprincips (spriedums, 2021. gada 18. marts, A. (Tiesību uz atskaitīšanu īstenošana), C-895/19, EU:C:2021:216, 32. punkts un tajā minētā judikatūra). Šīs tiesības, kas ir paredzētas PVN direktīvas 167. un nākamajos pantos, ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas (spriedums, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 39. punkts un tajā minētā judikatūra).

32 Atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem ar nosacījumu, ka minētajām darbībām principā ir piemērojams PVN (spriedums, 2021. gada 18. marts, A. (Tiesību uz atskaitīšanu īstenošana), C-895/19, EU:C:2021:216, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

33 Tiesības uz PVN atskaitīšanu ir atkarīgas no PVN direktīvā paredzēto materiāltiesisko un formālo nosacījumu ievērošanas (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 40. punkts, un 2021. gada 18. marts, A. (Tiesību uz atskaitīšanu īstenošana), C-895/19, EU:C:2021:216, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

34 Atskaitīšanas tiesību materiāltiesiskie nosacījumi – tādi kā tie, kas ir paredzēti PVN direktīvas X sadaļas 1. nodaļā "Atskaitīšanas tiesību rašanās un darbības joma", – ir tie, ar kuriem ir noteikts pats šo tiesību pamats un darbības joma (spriedums, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 47. punkts un tajā minētā judikatūra). Tādējādi saskaņā ar PVN direktīvas 168. panta a) punktu preces, attiecībā uz kurām nodokļa maksātājs vēlas izmantot tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, nodokļa maksātājam ir jābūt ieguvušam šajā statusā iegādes brīdī. Turklāt nodokļa maksātājam šīs preces turpmākajā posmā ir jāizmanto savu ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām, un iepriekšējā posmā tām ir jābūt piegādātām no cita nodokļa maksātāja (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, 40. punkts, un 2018. gada 25. jūlijs, *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, 34. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra). Turklāt PVN direktīvas 167. pantā ir precizēts, ka PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams, proti, preču piegādes brīdī (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 22. oktobris, *Sveda*, C-126/14, EU:C:2015:712, 20. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

35 Atskaitīšanas tiesību formālie nosacījumi regulē to izmantošanas kārtību un kontroli, kā arī PVN sistēmas pareizu darbību, piemēram, tie ir pienākumi saistībā ar iegrāmatošanu, rēķinu izrakstīšanu un deklarēšanu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 47. punkts, un 2021. gada 18. marts, A. (Tiesību uz atskaitīšanu īstenošana), C-895/19, EU:C:2021:216, 37. punkts un tajā minētā judikatūra). PVN direktīvas 250., 252. un 261. pantā, kuros ir paredzēts nodokļa maksātāja pienākums iesniegt PVN deklarācijas un kas reglamentē dalībvalstu tiesības attiecībā uz to iesniegšanas termiņiem, tādējādi ir noteikti formālie nosacījumi.

36 Šī nošķiršana starp materiāltiesiskajiem nosacījumiem un formālajiem nosacījumiem, kas regulē tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ir būtiska, jo saskaņā ar pastāvīgo judikatūru PVN neitralitātes pamatprincips ir saistīts ar prasību, lai tiesības atskaitīt priekšnodokli tiktu piešķirtas, ja ir

ievērotas materiāltiesiskās prasības, pat ja nodokļa maksātāji nav ievērojuši dažas formālas prasības (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 45. punkts un tajā minētā judikatūra).

37 Turklāt ir jānorāda, ka attiecībā uz precēm, kuras var tikt izmantotas gan profesionālās darbības, gan privātiem mērķiem, nodokļa maksātājam ir tiesības PVN vajadzībām lemt par to iekļaušanu sava uzņēmuma aktīvos. Šīs preces ietver kapitālieguldījumu preces, ko saskaņā ar PVN direktīvas 189. panta a) punktu dalībvalstis var definēt un kas saskaņā ar Tiesas judikatūru ietver preces, kurām, tās izmantojot saimnieciskās darbības veikšanai, ir raksturīga ilgtspējība un vērtība, un tas nozīmē, ka ar to iegādi saistītās izmaksas parasti netiek iegrāmatotas kā kārtējie izdevumi, bet gan tiek norakstītas vairāku finanšu gadu garumā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 27. marts, *Mydibel*, C-201/18, EU:C:2019:254, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

38 Tādējādi saskaņā ar pastāvīgo judikatūru gadījumā, kad kapitālieguldījumu prece tiek izmantota gan profesionālās darbības, gan personīgām vajadzībām, nodokļa maksātājs PVN atskaitīšanas vajadzībām var izvēlēties vai nu pilnībā iekļaut šo preci sava uzņēmuma aktīvos, vai nu to pilnībā saglabāt savā personīgajā īpašumā, vai arī iekļaut to uzņēmuma aktīvos tikai tiktāl, ciktāl to faktiski lieto profesionālos nolūkos (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2005. gada 14. jūlijs, *Charles* un *Charles-Tijmens*, C-434/03, EU:C:2005:463, 23. punkts, kā arī 2012. gada 16. februāris, *Eon Aset Menidjmunt*, C-118/11, EU:C:2012:97, 53. punkts un tajā minētā judikatūra).

39 Ja nodokļa maksātājs izvēlas uzskatīt kapitālieguldījumu preci, ko vienlaikus lieto profesionālās darbības un privātām vajadzībām, par uzņēmuma īpašumu, par šo preču iegādi kā priekšnodoklis maksājamais PVN principā ir pilnībā un nekavējoties atskaitāms (spriedums, 2005. gada 14. jūlijs, *Charles* un *Charles-Tijmens*, C-434/03, EU:C:2005:463, 24. punkts un tajā minētā judikatūra). Attiecībā uz nekustamo īpašumu PVN direktīvas 168.a pantā tomēr ir precizēts, ka PVN par izdevumiem, kas ir saistīti ar šo īpašumu, ir atskaitāms tikai proporcionāli tā izmantošanai nodokļa maksātāja uzņēmuma darbības vajadzībām.

40 Ja nodokļa maksātājs izvēlas tikai daļēji iekļaut kapitālieguldījumu preci savā uzņēmumā, par šīs preces iegādi kā priekšnodoklis maksājamais PVN principā ir atskaitāms tikai tiktāl, ciktāl tā tiek faktiski izmantota uzņēmuma vajadzībām (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 16. februāris, *Eon Aset Menidjmunt*, C-118/11, EU:C:2012:97, 56. punkts un tajā minētā judikatūra).

41 Turklāt ir jānorāda, ka, iegādājoties šādas preces, tā ir nodokļa maksātājs izvēle rīkoties šajā statusā, tas ir, savas saimnieciskās darbības vajadzībām PVN direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē, kas nosaka PVN sistēmas un tādējādi atskaitīšanas mehānisma piemērošanu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 22. marts, *Klub*, C-153/11, EU:C:2012:163, 39. un 40. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra). No tā izriet, kā ģenerāladvokāts to ir norādījis secinājumu 48. un 49. punktā, ka šī izvēle ir tiesību uz nodokļa atskaitīšanu materiāltiesiskais nosacījums.

42 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru jautājums par to, vai brīdī, kad nodokļa maksātājam prece tikusi piegādāta, tas ir rīkojies šajā statusā, ir fakta jautājums, kas kompetentajai valsts tiesai ir jāizvērtē, pamatojoties uz objektīviem apstākļiem un pēc visas no tās izskatāmās lietas izrietošās informācijas pārbaudes (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1985. gada 14. februāris, *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, 24. punkts, un 2018. gada 25. jūlijs, *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, 38. un 39. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

43 Lai novērtētu, vai nodokļa maksātājs ir rīkojies šajā statusā, iegādājoties preci, Tiesa ir precizējusi, 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 rīkojas kā tāds, šāda paziņojuma neesamība neizslēdz, ka šāds nodoms var atklāties netieši (spriedums, 2018. gada 25. jūlijs, *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, 47. punkts).

44 Apstāklis, ka Tiesa ir sniegusi šo precizējumu, atbildot uz prejudiciālu jautājumu lietā, kura attiecās uz tiesībām koriģēt tāda PVN atskaitījumus, kas ir samaksāts par nekustamo īpašumu, kuru ir ieguvis kā nodokļa maksātājs reģistrēts publisko tiesību subjekts, pretēji tam, ko apgalvo *N* finanšu pārvalde, neietekmē tā nozīmi saistībā ar tādām lietām kā pamatlieta. Proti, šis precizējums ir piemērojams visos gadījumos, kad prece tiek iekļauta nodokļa maksātāja saimnieciskajā darbībā atbilstoši Tiesas noteiktajai plašajai iegādes "nodokļa maksātāja statusā" jēdziena izpratnei (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 25. jūlijs, *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, 54. punkts). Tātad PVN direktīva neparedz, ka atskaitīšanas tiesību piešķiršana būtu atkarīga no tieša lēmuma par iekļaušanu pieņemšanas un paziņošanas.

45 Starp apstākļiem, kas var netieši liecināt par minēto nodomu, tostarp ir attiecīgo preču raksturs, personas, kas rīkojas, statuss, kā arī laikposms starp preces iegādi un tās izmantošanu nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības mērķiem (spriedums, 2018. gada 25. jūlijs, *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, 38., 49. un 50. punkts).

46 Savukārt nav nozīmes tam, ka attiecīgā prece uzreiz netika izmantota ar nodokli apliekamiem darījumiem, jo preces izmantojums nosaka tikai sākotnējās atskaitīšanas apmēru vai vēlāk iespējamo koriģēšanu, bet neietekmē atskaitīšanas tiesību rašanos (spriedums, 2018. gada 25. jūlijs, *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, 51. punkts un tajā minētā judikatūra).

47 Līdz ar to šajā lietā iesniedzējtiesai būs jāizvērtē, vai no visa pamatlietu informācijas kopuma var secināt, ka E un Z, iegādājoties pamatlietā aplūkojamo jauktā veidā izmantojamo īpašumu, proti, attiecīgi biroja telpu nekustamajā īpašumā, kas galvenokārt tiek izmantots privātai lietošanai, kā arī fotoelementu iekārtu, kas daļēji tiek izmantota privātiem mērķiem, katrs ir rīkojies kā nodokļa maksātājs un tie ir izteikuši nodomu izmantot šo īpašumu saviem uzņēmumiem.

48 Šajā ziņā, runājot par E, tas, ka vienģimenes mājas celtniecības plānos pietiekama izmēra telpa tiek paredzēta kā birojs, var būt norāde uz šādu nodomu. Tomēr, tā kā telpa, kas ir šādi kvalificēta vienģimenes mājas celtniecības plānos, faktiski ne vienmēr tiek paredzēta ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību saistītajai izmantošanai, šī nodokļa maksātāja vēlme iekļaut šo telpu savā uzņēmumā būs jāapstiprina ar citiem objektīviem pierādījumiem, kas apliecina šo izmantošanu. Z gadījumā tas, ka fotoelementu iekārtas iegādes un instalēšanas gada laikā ir noslēgts līgums par šīs iekārtas saražotās elektroenerģijas atpirkšanu, var būt norāde par tās iekļaušanu saimnieciskajā darbībā, ja šīs atpirkšanas nosacījumi atbilst nosacījumiem, kas tiek piedāvāti profesionāļiem, nevis privātpersonām.

49 Turklāt ar PVN atskaitījumiem, ko nodokļa maksātāji ir veikuši savās nodokļa deklarācijās, var pierādīt šādu lēmumu par īpašuma iekļaušanu, ja tie ir šī lēmuma sekas. Šādi atskaitījumi ir arī norāde uz to, ka nodokļa maksātājam ir bijis nodoms iekļaut preci savā uzņēmumā tās iegādes brīdī. Tādējādi jau ir ticis nospriests, ka tad, ja nodokļa maksātājs savā nodokļu iestādēm sniegtā deklarācijā atskaita summas, kas, iegādājoties preci, ir jāmaksā kā PVN, tiek uzskatīts, ka tas šo preci ir iekļāvis savā uzņēmumā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 1991. gada 11. jūlijs, *Lennartz*, C-97/90, EU:C:1991:315, 26. punkts). Savukārt, kā ģenerāladvokāts ir norādījis secinājumu 43. un

44. punktā, tas, ka pagaidu PVN deklarācijā attiecībā uz laikposmu, kurā prece ir iegādāta, nav veikti atskaitījumi, pats par sevi neļauj secināt, ka nodokļa maksātājs ir izvēlējies neiekļaut attiecīgo preci savā uzņēmumā.

50 Otrkārt, attiecībā uz nodokļa maksātāja pienākumu paziņot savu lēmumu par īpašuma iekļaušanu nodokļu administrācijai vēlākais līdz tiesību aktos noteiktā apgrozījuma nodokļa gada deklarācijas iesniegšanas termiņa beigām, proti, šajā lietā – tā gada 31. maijam, kas seko gadam, kurā tika pieņemts lēmums par īpašuma iekļaušanu, ir jāatgādina, ka saskaņā ar PVN direktīvas 179. panta pirmo daļu atskaitīšanas tiesības principā tiek īstenotas tajā pašā laikposmā, kurā tās ir radušās, proti, ņemot vērā PVN direktīvas 167. pantu, tad, kad nodoklis kļūst iekasējams (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 18. marts, A. (Tiesību uz atskaitīšanu īstenošana), C-895/19, EU:C:2021:216, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).

51 Tomēr saskaņā ar PVN direktīvas 180. un 182. pantu nodokļa maksātājam, ievērojot zināmus valsts tiesiskajā regulējumā paredzētus nosacījumus un sīki izstrādātus noteikumus, var tikt atļauts veikt atskaitīšanu pat tad, ja tas nav īstenojis savas tiesības laikposmā, kurā šīs tiesības ir radušās (spriedums, 2018. gada 26. aprīlis, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

52 Turklāt saskaņā ar PVN direktīvas 250. panta 1. punktu, lasot to kopsakarā ar tās 252. pantu, valsts tiesību aktos ir jāparedz nodokļa maksātāja pienākums iesniegt PVN deklarāciju, kurā ir ietverta visa nepieciešamā informācija, lai konstatētu maksājamo summu un veicamo atskaitījumu summu, kas attiecas uz taksācijas periodu, kura maksimālais ilgums ir viens gads, un tā ir jāiesniedz termiņā, kas nevar pārsniegt divus mēnešus no katra taksācijas perioda beigām.

53 Turklāt ar šīs direktīvas 261. panta 1. punktu dalībvalstīm ir atļauts noteikt nodokļa maksātājam pienākumu iesniegt deklarāciju, kurā ir ietverti visi iepriekš minētie dati par visiem iepriekšējā gadā veiktajiem darījumiem, tomēr šīs deklarācijas iesniegšanas termiņš nav noteikts.

54 Ņemot vērā šīs tiesību normas, ar PVN direktīvu netiek liegti tādi pienākumi kā tie, kas tiek piemēroti šajā lietā, ar kuriem nodokļa maksātājiem tiek uzdots darīt zināmu nodokļu administrācijai savu lēmumu iekļaut kapitālieguldījumu preci sava uzņēmuma aktīvos, kam tas veic attiecīgus atskaitījumus savās pagaidu PVN deklarācijās un apgrozījuma nodokļa gada deklarācijās, kurām šajā administrācijā ir jābūt iesniegtām ne vēlāk kā piecu mēnešu laikā pēc tā gada, kurā tika pieņemts šis lēmums par īpašuma iekļaušanu.

55 Tomēr, ciktāl valsts judikatūrā šī termiņa, kurā nodokļa maksātājam šis lēmums ir tieši – vai arī netieši, bet skaidri – jādara zināms nodokļu administrācijai, neievērošana tiek sankcionēta ar nodokļa maksātāja tiesību uz nodokļa atskaitīšanu, kuras izriet no šī lēmuma, zaudēšanu, ir jānorāda, ka, lai gan lēmuma par īpašuma iekļaušanu pieņemšana, kā tas izriet no šī sprieduma 41. punkta, ir šo tiesību īstenošanas materiāltiesisks nosacījums, tā paziņošana nodokļu administrācijai ir tikai formāls nosacījums. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru formālo prasību pārkāpums principā nevar izraisīt tiesību uz nodokļa atskaitīšanu zaudēšanu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 45. punkts un tajā minētā judikatūra).

56 Tas var būt citādi, ja šādu formālo prasību neievērošanas rezultātā nevar sniegt drošu pierādījumu, ka ir ievērotas prasības pēc būtības (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 46. punkts un tajā minētā judikatūra).

57 Turklāt saskaņā ar PVN direktīvas 273. pantu dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu. Taču pasākumi, ko dalībvalstīm ir tiesības noteikt saskaņā ar šo tiesību normu, nedrīkst pārsniegt to, kas ir vajadzīgs šādu mērķu sasniegšanai. Tādējādi tie nedrīkst tikt izmantoti tā, ka ar tiem sistemātiski tiktu apstrīdētas tiesības uz PVN atskaitīšanu un līdz ar to – PVN neitralitāte (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 12. aprīlis, *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249, 38. punkts un tajā minētā judikatūra). Šajā ziņā jau ir ticis nospriests, ka sankcija, kas izpaužas kā pilnīgs atskaitīšanas tiesību atteikums, ja nodoklis ir samaksāts novēloti, šķiet nesamērīga, ja nav konstatējama nekāda krāpšana vai kaitējums valsts budžetam (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 12. jūlijs, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 68.–70. punkts).

58 Šajā lietā, neskarot iesniedzējtiesas veicamo pārbaudi, tas, ka E un Z nav ievērojuši termiņu, kurā viņiem bija jāpaziņo savs lēmums par īpašuma iekļaušanu, neliedz viņiem sniegt drošus pierādījumus par to, ka pamatlietā aplūkojamo kapitālieguldījumu preču iegādes brīdī viņi bija pieņēmuši šādu lēmumu. Turklāt nerodas iespaids, ka Vācijas likumdevējs šādu termiņu būtu noteicis, lai novērstu krāpniecisku vai ļaunprātīgu rīcību.

59 Tomēr no Tiesas pastāvīgās judikatūras arī izriet, ka iespēja īstenot atskaitīšanas tiesības bez jebkāda ierobežojuma laikā būtu pretēja tiesiskās drošības principam, kas prasa, lai nodokļa maksātāja situācija, ņemot vērā tā tiesības un pienākumus pret nodokļu administrāciju, nevarētu tikt apšaubīta bezgalīgi. Tātad prekluzīvais termiņš, kura iestāšanās rezultātā nepietiekami rūpīgs nodokļa maksātājs, kas nav prasījis atskaitīt PVN priekšnodokli, tiktu sodīts, zaudējot atskaitīšanas tiesības, nav uzskatāms par nesaderīgu ar sistēmu, kas ir izveidota ar PVN direktīvu, ciktāl, pirmkārt, šis termiņš ir vienādi piemērojams gan analoģiskām tiesībām nodokļu jomā, kas ir balstītas uz valsts iekšējām tiesībām, gan tām, kas ir balstītas uz Savienības tiesībām (līdzvērtības princips), un, otrkārt, tas nepadara praktiski neiespējamu vai pārmērīgi neapgrūtina atskaitīšanas tiesību īstenošanu (efektivitātes princips) (spriedums, 2018. gada 26. aprīlis, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).

60 Attiecībā uz līdzvērtības principa ievērošanu ir jākonstatē, ka pamatlietā aplūkojamajā valsts tiesiskajā regulējumā paredzētais termiņš atbilst termiņam, kas nodokļa maksātājiem ir noteikts nodokļa deklarāciju iesniegšanai vispārīgi. Neskarot iesniedzējtiesas veicamo pārbaudi, nerodas iespaids, ka ar šo valsts tiesisko regulējumu PVN jomā būtu paredzēts regulējums, kas atšķirtos no tā, kurš ir piemērojams citos nodokļu jautājumos atbilstoši valsts tiesībām.

61 Attiecībā uz efektivitātes principu nerodas iespaids, ka minētais termiņš pats par sevi padarītu atskaitīšanas tiesību īstenošanu praktiski neiespējamu vai pārmērīgi apgrūtinātu, ņemot vērā, ka PVN direktīvas 179. panta pirmajā daļā ir paredzēts, ka šīs tiesības principā tiek īstenotas tajā pašā laikposmā, kurā tās ir radušās (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 38. punkts).

62 Tomēr atbilstoši samērīguma principam dalībvalstīm ir jāizmanto līdzekļi, kas, ļaujot tām efektīvi sasniegt valsts tiesiskajā regulējumā norādīto mērķi, vismazāk kaitē Savienības tiesību aktos paredzētajiem principiem, tādiem kā PVN atskaitīšanas tiesību pamatprincips (spriedums, 2018. gada 26. aprīlis, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, 50. punkts un tajā minētā judikatūra).

63 Līdz ar to iesniedzējtiesai ir jāizvērtē, vai pamatlietā aplūkotais prekluzīvais termiņš, kas atbilst *AO* 149. panta 2. punktā noteiktajam apgrozījuma nodokļa gada deklarācijas iesniegšanas termiņam, proti, tā gada 31. maijam, kas seko gadam, kurā tika pieņemts lēmums par īpašuma iekļaušanu, ir samērīgs ar mērķi nodrošināt tiesiskās drošības principa ievērošanu.

64 Šajā ziņā ir jāņem vērā, pirmkārt, gan valsts iestāžu iespēja piemērot nodokļa maksātājam, kurš ir rīkojies nolaidīgi, sankcijas, kas mazāk aizskar neitralitātes principu nekā pilnīgs tiesību uz nodokļa atskaitīšanu atteikums, tādas kā administratīvie naudas sodi, gan tas, ka termiņš, kas beidzas vēlāk par tā gada 31. maiju, kurš seko gadam, kurā tika pieņemts lēmums par īpašuma iekļaušanu, *prima facie* nešķiet nesaderīgs ar tiesiskās drošības principa ievērošanu, un, otrkārt, ievērojamā loma, kuru tiesības uz atskaitīšanu ieņem kopējā PVN sistēmā.

65 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka PVN direktīvas 168. panta a) punkts, lasot to kopsakarā ar tās 167. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to tiek pieļautas valsts tiesību normas, kuras valsts tiesa ir interpretējusi tādējādi, ka tad, ja nodokļa maksātājam ir tiesības nolemt iekļaut īpašumu sava uzņēmuma aktīvos un ja – vēlākais – līdz tiesību aktos noteiktā apgrozījuma nodokļa gada deklarācijas iesniegšanas termiņa beigām kompetentajai valsts nodokļu administrācijai nav radīta iespēja konstatēt šī īpašuma šādu iekļaušanu, pamatojoties uz tiešu lēmumu vai pietiekamām netiešām norādēm, tā drīkst atteikt tiesības veikt ar šo īpašumu saistītā PVN atskaitīšanu, uzskatīdama, ka tas ir ticis iekļauts nodokļa maksātāja privātajā īpašumā, izņemot gadījumu, ja konkrēta juridiskā kārtība, saskaņā ar kuru šī iespēja var tikt īstenota, parāda, ka tā nav saderīga ar samērīguma principu.

Par tiesāšanās izdevumiem

66 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (astotā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kurā grozījumi ir izdarīti ar Padomes Direktīvu 2009/162/ES (2009. gada 22. decembris), 168. panta a) punkts, lasot to kopsakarā ar šīs direktīvas grozītajā redakcijā 167. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to tiek pieļautas valsts tiesību normas, kuras valsts tiesa ir interpretējusi tādējādi, ka tad, ja nodokļa maksātājam ir tiesības nolemt iekļaut īpašumu sava uzņēmuma aktīvos un ja – vēlākais – līdz tiesību aktos noteiktā apgrozījuma nodokļa gada deklarācijas iesniegšanas termiņa beigām kompetentajai valsts nodokļu administrācijai nav radīta iespēja konstatēt šī īpašuma šādu iekļaušanu, pamatojoties uz tiešu lēmumu vai pietiekamām netiešām norādēm, tā drīkst atteikt tiesības veikt ar šo īpašumu saistītā PVN atskaitīšanu, uzskatīdama, ka tas ir ticis iekļauts nodokļa maksātāja privātajā īpašumā, izņemot gadījumu, ja konkrēta juridiskā kārtība, saskaņā ar kuru šī iespēja var tikt īstenota, parāda, ka tā nav saderīga ar samērīguma principu.

[Paraksti]