

62020CJ0045

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2021. gada 14. oktobrī (*1)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 167. pants, 168. panta a) punkts, 250. un 252. pants – Priekšnodokļa atskaitošana – Nekustamais īpašums – Biroja telpa – Fotoelementu iekārta – Līgums par īpašuma iekaušanu, kas rada atskaitošanas tiesības – Līguma par īpašuma iekaušanu paziņošana – Tiesību uz atskaitošānu īstenošanas prekluzīvais termiņš – Prezumpcija par īpašuma iekaušanu nodokļa maksātāja privātpašumam, ja nav paziņots līgums par iekaušanu – Neitralitātes princips – Tiesiskās drošības princips – Līdzvērtības un samērīguma principi

Apvienotās lietas C-45/20 un C-46/20

par diviem līgumiem sniegt prejudiciālu nolikumu 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, tiesvedības

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],

ģenerālvokāts: J. Tančevs [E. Tanchev],

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

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

–

E vārdā – H. Weiss, Rechtsanwalt,

–

Finanzamt N v?rd? – B. Krimmel, p?rst?ve,

–

V?cijas vald?bas v?rd? – J. Möller, k? ar? S. Eisenberg un S. Heimerl, p?rst?vji,

–

Eiropas Komisijas v?rd? – J. Jokubauskait? un R. Pethke, p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2021. gada 20. maija tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kur? groz?jumi ir izdar?ti ar Padomes Direkt?vu 2009/162/ES (2009. gada 22. decembris) (OV 2010, L 10, 14. lpp.) (turpm?k tekst? – “PVN direkt?va”), 167. pantu un 168. panta a) punktu.

2

Šie l?gumi tika iesniegti div?s tiesved?b?s, kur?s liet? C?45/20 E v?r?as pret Finanzamt N (N finanšu p?rvalde, V?cija) un liet? C?46/20 Z v?r?as pret Finanzamt G (G finanšu p?rvalde, V?cija) saist?b? ar to, ka š?s nodok?u p?rvaldes noraid?ja E un Z veiktos pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) atskait?jumus t?d??, ka l?dz apgroz?juma nodok?a gada deklar?cijas ties?bu aktos noteikt? iesniegšanas termi?a beig?m nav ticis pie?emts nodok?u administr?cijai identific?jams l?mums par ?pašuma iek?aušanu.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas ties?bas

3

PVN direkt?vas 2. panta 1. punkt? ir noteikts:

“PVN uzliek š?diem dar?jumiem:

a)

pre?u pieg?dei, ko par atl?dz?bu k?d? dal?bvalsts teritorij? veic nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds;

[..]

c)

pakalpojumu sniegšanai, ko par atl?dz?bu k?d? dal?bvalsts teritorij? veic nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds;

[..].”

4

Šīs direktīvas 9. panta 1. punkts 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. pants ir noteikts:

“Nodokļa iekasētājam gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana.”

6

Saskaņā ar šīs pašas direktīvas 167. pantu “atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis kļūst iekasējams”.

7

PVN direktīvas 168. pants 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, atskaitēties no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a)

PVN, kas attiecas uz dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..].”

8

Šīs direktīvas 168.a pants 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. pantu 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. pants paredzētajiem nosacījumiem ņem vērā tādā veidā, kā tos piemēro

attiecīgaj? dal?bvalst?.

2. Dal?bvalstis 1. punktu var piem?rot ar? sakar? ar PVN izdevumiem, kas saist?ti ar cit?m prec?m, kas pieder pie saimniecisk?s darb?bas akt?viem, saska?? ar saviem nor?d?jumiem.”

9

Min?t?s direkt?vas 179. panta pirm? da?a ir izteikta š?d? redakcij?:

“Nodok?a maks?t?js veic atskait?šanu no kop?j?s PVN summas, kas j?maks? par attiec?go taks?cijas periodu, at?emot kop?jo PVN summu, par kuru taj? paš? laikposm? saska?? ar 178. panta noteikumiem raduš?s un ?stenotas atskait?šanas ties?bas.”

10

Saska?? ar t?s pašas direkt?vas 180. un 182. pantu dal?bvalstis nodok?a maks?t?jam var ?aut veikt atskait?šanu, kuru tas nav veicis saska?? ar 178. un 179. pantu. Šaj? gad?jum? t?s tam paredz nosac?jumus un s?ki izstr?d?tus noteikumus.

11

Min?t?s direkt?vas 250. panta 1. punkt? ir paredz?ts:

“Katrš nodok?a maks?t?js iesniedz PVN deklar?ciju, nor?dot visu inform?ciju, kas vajadz?ga, lai apr??in?tu iekas?jam? nodok?a summu un atskait?mo summu, tostarp – cikt?l tas nepieciešams apr??ina b?zes noteikšanai – to dar?jumu kop?jo v?rt?bu, uz ko attiecas min?tais nodoklis un atskait?šana, k? ar? jebkuru no nodok?a atbr?voto dar?jumu v?rt?bu.”

12

Š?s direkt?vas 252. pant? ir noteikts:

“1. PVN deklar?ciju iesniedz termi??, ko nosaka dal?bvalstis. Šis termi??š nevar b?t v?l?k k? divus m?nešus p?c katra taks?cijas perioda beig?m.

2. Taks?cijas periodu katra dal?bvalsts nosaka vienu, divus vai tr?s m?nešus ilgu.

Tom?r dal?bvalstis var noteikt atš?ir?gus taks?cijas periodus ar noteikumu, ka tie nep?rsniedz vienu gadu.”

13

Min?t?s direkt?vas 261. panta 1. punkts ir izteikts š?d? redakcij?:

“Dal?bvalstis var pras?t, lai nodok?a maks?t?js iesniedz deklar?ciju, ietverot visas 250. un 251. pant? min?t?s zi?as par visiem iepriekš?j? gad? veiktajiem dar?jumiem. Šaj? deklar?cij? sniedz visu inform?ciju, kas vajadz?ga jebk?d?m korekcij?m.”

14

Š?s direkt?vas 273. pant? ir paredz?ts:

“Dal?bvalstis var uzlikt citus pien?kumus, ko t?s uzskata par vajadz?giem, lai pareizi iekas?tu PVN un nov?rstu kr?pšanu, saska?? ar pras?bu par vien?du rež?mu iekšzemes dar?jumiem un dar?jumiem starp dal?bvalst?m, ko veic nodok?a maks?t?ji, ar noteikumu, ka š?di pien?kumi

tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.

Pirmajā daļā paredzēto izvēles iespēju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar rīcību 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) Uzņēmums kā priekšnodokli var atskaitīt:

1.

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

[..]

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

[..]

(1.b) Ja uzņēmums 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 iekšienā, 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

Šā likuma 18. panta “Nodokļa piemērošanas kārtība” 3. punkts ir noteikts:

“Uzņēmums par kalendāro gadu vai šķērsu taksācijas periodu [..] nosūta nodokļa deklarāciju, kurā tas pats saskaņā ar 16. panta 1.–4. punktu un 17. pantu aprēķina nodokli vai pār maksu, kas radusies viņam par labu (nodokļa deklarāšana). [..]”

17

Abgabenordnung (Nodokļu kodekss; BGBl. 2002 I, 3866. lpp.) šo lietu faktiskajiem apstākļiem piemērojamajā redakcijā (turpmāk tekstā – “AO”) 149. pants “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

Lietas C-45/20 faktus var rezumēt šādi. E vada sastatītu uzņēmumu. 2014. gadā viņš uzdeva arhitektu birojam vienā īmeses mējas celtniecības plānu izstrādāt. Šajos plānos bija norādīts, ka mējas kopējai platībai ir jābūt 149,75 m² un ka tās pirmajā stāvā ir paredzēta telpa, kura ir kvalificēta kā "birojs" un kuras platība ir 16,57 m². Rūpini par mējas celtniecību tika izdoti laikposmā no 2014. gada oktobra līdz 2015. gada novembrim.

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 šo biroja celtniecību. Pēc stenotas nodokļu pārbaudes N finanšu pārvalde atteica veikt šo atskaitījumu. E sūdzēja par šo atteikumu un tās Sächsisches Finanzgericht (Saksijas Finanšu tiesa, Vēcija) celtā prasībā par lūmumu, kas ir pieņemts sakarā ar šo sūdzību, tika noraidīta. Šī tiesa pamatoja savu nolēmumu, būtībā norādot, ka attiecīgā pašuma iekaušana 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.

Attiecībā uz faktiem lietā C-46/20 ir jākonstatē turpmāk minētais. 2014. gadā Z iegādājās fotoelementu iekārtu, kuras saražoto elektroenerģiju tas daļēji izmantoja savam patēriam un daļēji pārdeva enerģijas piegādātājam. Tajā pašā gadā starp Z un šo piegādātāju noslēgtajai elektroenerģijas atpiršanas līgumam 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 rīcībā par tās fotoelementu iekārtas piegādi un uzstādīšanu. Pēc stenotas nodokļu pārbaudes G finanšu pārvalde neēvēja veikt šo atskaitījumu, pamatojoties uz to, ka lūmumu par šo pašuma iekaušanu 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 sūdzēja par šo atteikumu un viņa Finanzgericht Baden-Württemberg (Bēdenes-Virtembergas Finanšu tiesa, Vēcija) celtā prasībā par lūmumu, kas ir pieņemts sakarā ar šo sūdzību, tika noraidīta.

E un Z katrs iesniedza revīzijas sūdzību Bundesfinanzhof (Federālā finanšu tiesa, Vēcija), kuras pamatojumam tie abi būtībā norāda, ka nodokļu iestādēm bija jāņem vērā apstākļi, kas liecina par viņu lūmumu iekārtas sava uzņēmuma aktīvos jauktā veidā izmantojamo pašumu, tādēļ kā celtniecības plāni, kuros ir norādīta telpas kā biroja izmantošana, vai pašuma faktiskā 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 lūmumu iekārtas jauktā veidā izmantojamos aktīvos uzņēmuma aktīvos, nevar tikt saglabāts, ņemot vērā no 2018. gada 25. jūlija sprieduma Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595) izrietošās atziņas.

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 iekārt E nekustamo īpašumu vai Z fotoelementu iekārtu to attiecīgo uzņēmumu aktīvos, nav tikusi paziņota kompetentajam finanšu pārvaldīšanai saskaņā ar AO 149. panta 2. punkta noteikto apgrozījuma nodokļa gada deklarācijas iesniegšanas termiņa beigām. Saskaņā ar šīs tiesas savā judikatūrā izstrādātajiem kritērijiem no šīs iekārtas 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 tiesību sistēmu, 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 precīzā informācija, kas liecina par lēmumu iekārt īpašumu uzņēmuma aktīvos, izstrādes kārtība un paziņošanas brīdis, dalībvalsts var pieprasīt, lai šis lēmums tiktu paziņots samērā šīs termiņā, tādēļ ka tas, kas ir paredzēts AO 149. panta 2. punktā, pretējā gadījumā iestāties prekluzīvajam termiņam.

25

Iesniedzējtiesa uzskata, ka šīs prasības atbilstību Savienības tiesību sistēmai var pamatot apstākļi, ka tiesību izvēlēt iekārt 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 iekārtas lēmumu, esot pamatots, ņemot vērā juridisko robu, kas šajā ziņā ir atstāta 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 aplūkojamajam apvienotajam lietēm, Tiesa šajā spriedumā ir paredzējusi vairākas norādes, kuras ļauj noteikt, vai nodokļa maksātājs ir rīkojies kā tādē, bet kuras ne vienmēr var darīt zināmas kompetentajam nodokļu iestādēm samērā šīs termiņā. Turklāt iesniedzējtiesa uzskata, ka no minētā sprieduma varētu secināt, ka prasība, saskaņā ar kuru lēmums par iekārtas izveidi ir jāpieņem samērā šīs termiņā, ir pretrunā neitralitātes principam.

27

Otrkārt, iesniedzējtiesai rodas jautājums par šīs termiņa neieviešanas sekām. Tā uzskata, ka var apgalvot, ka īpašuma iekārtas uzņēmuma aktīvos nevar tikt konstatēta, ja nav nodokļu administrācijai identificējamu norāžu, ka nodokļa maksātājs ir izvēlējies veikt šādu iekārtas izveidi. Tādējādi pastāvot prezumpcija, ka viss īpašums, ko nodokļa maksātājs nav tieši iekārtis 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 iekārtas izveidi neesamība neizslēdz, ka šāds nodoms varētu izpausties netieši un ka jautājums, vai attiecīgā persona ir rīkojusies kā nodokļa maksātājs, ir jāizvērtē, ņemot vērā šīs jūdziena plašo izpratni. Pamatojoties uz šiem apsvērumiem, varētu apgalvot, ka pastāv

prezumpcija par "ieg?di nodok?a maks?t?ja status?" gad?jum?, ja uz??m?js ieg?d?jas ?pašumu, kurš p?c sava rakstura princip? var tikt izmantots ar? uz??muma darb?bai un kuru šis uz??m?js nav iek??vis vien?gi sava uz??muma akt?vos.

28

Š?dos apst?k?os Bundesfinanzhof (Feder?l? finanšu tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

"1)

Vai ar [PVN] direkt?vas 168. panta a) punktu, lasot to kopsakar? ar š?s direkt?vas 167. pantu, netiek pie?auta valsts judikat?ra, saska?? ar kuru gad?jumos, kad past?v ties?bas izv?l?ties, k?d? ?pašum? iek?aut sa?emtas preces vai pakalpojumu, ties?bas atskait?t priekšnodokli ir izsl?gtas, ja l?dz ties?bu aktos paredz?t? apgroz?juma nodok?a gada deklar?cijas iesniegšanas termi?a beig?m nav iesniegts neviens nodok?u administr?cijai identific?jams l?mums par š?du iek?aušanu?

2)

Vai ar [PVN] direkt?vas 168. panta a) punktu netiek pie?auta valsts judikat?ra, saska?? ar kuru tiek uzskat?ts, ka preces vai pakalpojumi ir iek?auti priv?t?pašum?, proti, past?v š?ds pie??mums, ja nav (pietiekamu) nor?žu par iek?aušanu uz??muma akt?vos?"

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

29

Ar šiem diviem jaut?jumiem, kas ir j?izskata kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, vai PVN direkt?vas 168. panta a) punkts, lasot to kopsakar? ar t?s 167. pantu, ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar to netiek pie?autas valsts ties?bu normas, kuras valsts tiesa ir interpret?jusi t?d?j?di, ka tad, ja nodok?a maks?t?jam ir ties?bas nolemt iek?aut ?pašumu sava uz??muma akt?vos un ja – v?l?kais – l?dz ties?bu aktos noteikt? apgroz?juma nodok?a gada deklar?cijas iesniegšanas termi?a beig?m kompetentajai valsts nodok?u administr?cijai nav rad?ta iesp?ja konstat?t š? ?pašuma š?du iek?aušanu, pamatojoties uz tiešu l?mumu vai pietiekam?m netieš?m nor?d?m, t? dr?kst atteikt ties?bas veikt ar šo ?pašumu saist?t? PVN atskait?šanu, uzskat?dama, ka tas ir ticis iek?auts nodok?a maks?t?ja priv?taj? ?pašum?.

30

Lai atbild?tu uz šo jaut?jumu, pirmk?rt, ir j?nosaka nosac?jumi, k?diem ir pak?autas nodok?a maks?t?ja ties?bas nolemt iek?aut ?pašumu sava uz??muma akt?vos, un, otrk?rt, ir j?p?rbauda, k?dos apst?k?os kompetent? valsts administr?cija dr?kst atteikt atskait?šanu, ja š? izv?le nav dar?ta zin?ma administr?cijai v?l?kais l?dz ties?bu aktos noteikt? apgroz?juma nodok?a gada deklar?cijas iesniegšanas termi?a beig?m.

31

Pirmk?rt, attiec?b? uz nosac?jumiem, k?diem ir pak?autas nodok?a maks?t?ja ties?bas nolemt iek?aut ?pašumu sava uz??muma akt?vos, ir j?atg?dina, ka saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru nodok?a maks?t?ju ties?bas no maks?jam? PVN atskait?t PVN, kas ir j?maks? vai kas jau iepriekš k? priekšnodoklis ir samaks?ts par to ieg?d?taj?m prec?m un sa?emtajiem pakalpojumiem, ir ar Savien?bas ties?bu aktiem izveidotajai kop?jai PVN sist?mai rakstur?gs pamatprincips (spriedums, 2021. gada 18. marts, A. (Ties?bu uz atskait?šanu ?stenošana),

C?895/19, EU:C:2021:216, 32. punkts un taj? min?t? judikat?ra). Š?s ties?bas, kas ir paredz?tas PVN direkt?vas 167. un n?kamajos pantos, ir PVN meh?nisma neat?emama sast?vda?a un princip? nevar tikt ierobežotas (spriedums, 2018. gada 21. marts, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, 39. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

32

Atskait?šanas sist?mas m?r?is ir piln?b? atbr?vot uz??m?ju no PVN, kas tam ir j?maks? vai ko tas ir samaks?jis saist?b? ar visu savu saimniecisko darb?bu. T?d?j?di kop?j? PVN sist?ma nodrošina neitralit?ti attiec?b? uz nodok?a piem?rošanu vis?m saimnieciskaj?m darb?b?m neatkar?gi no šo darb?bu m?r?iem vai rezult?tiem ar nosac?jumu, ka min?taj?m darb?b?m princip? ir piem?rojams PVN (spriedums, 2021. gada 18. marts, A. (Ties?bu uz atskait?šanu ?stenošana), C?895/19, EU:C:2021:216, 33. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

33

Ties?bas uz PVN atskait?šanu ir atkar?gas no PVN direkt?v? paredz?to materi?ltiesisko un form?lo nosac?jumu iev?rošanas (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2018. gada 21. marts, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, 40. punkts, un 2021. gada 18. marts, A. (Ties?bu uz atskait?šanu ?stenošana), C?895/19, EU:C:2021:216, 35. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

34

Atskait?šanas ties?bu materi?ltiesiskie nosac?jumi – t?di k? tie, kas ir paredz?ti PVN direkt?vas X sada?as 1. noda?? “Atskait?šanas ties?bu rašan?s un darb?bas joma”, – ir tie, ar kuriem ir noteikts pats šo ties?bu pamats un darb?bas joma (spriedums, 2016. gada 28. j?lijs, Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, 47. punkts un taj? min?t? judikat?ra). T?d?j?di saska?? ar PVN direkt?vas 168. panta a) punktu preces, attiec?b? uz kur?m nodok?a maks?t?js v?las izmantot ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, nodok?a maks?t?jam ir j?b?t ieguvušam šaj? status? ieg?des br?d?. Turkl?t nodok?a maks?t?jam š?s preces turpm?kaj? posm? ir j?izmanto savu ar nodokli apliekamo dar?jumu vajadz?b?m, un iepriekš?j? posm? t?m ir j?b?t pieg?d?t?m no cita nodok?a maks?t?ja (šaj? noz?m? 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. j?lijs, Gmina Ryjewo, C?140/17, EU:C:2018:595, 34. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra). Turkl?t PVN direkt?vas 167. pant? ir preciz?ts, ka PVN priekšnodok?a atskait?šanas ties?bas rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams, proti, pre?u pieg?des br?d? (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2015. gada 22. oktobris, Sveda, C?126/14, EU:C:2015:712, 20. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

35

Atskait?šanas ties?bu form?lie nosac?jumi regul? to izmantošanas k?rt?bu un kontroli, k? ar? PVN sist?mas pareizu darb?bu, piem?ram, tie ir pien?kumi saist?b? ar ieogr?matošanu, r??inu izrakst?šanu un deklar?šanu (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2016. gada 28. j?lijs, Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, 47. punkts, un 2021. gada 18. marts, A. (Ties?bu uz atskait?šanu ?stenošana), C?895/19, EU:C:2021:216, 37. punkts un taj? min?t? judikat?ra). PVN direkt?vas 250., 252. un 261. pant?, kuros ir paredz?ts nodok?a maks?t?ja pien?kums iesniegt PVN deklar?cijas un kas reglament? dal?bvalstu ties?bas attiec?b? uz to iesniegšanas termi?iem, t?d?j?di ir noteikti form?lie nosac?jumi.

36

Š? noš?iršana starp materi?ltiesiskajiem nosac?jumiem un form?lajiem nosac?jumiem, kas regul?

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 maksātji nav ievērojuši dažas formālas prasības (šajā nozīmā 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 profesionāļu darbības, gan privātiem mērķiem, nodokļa maksātjam ir tiesības PVN vajadzībām lemt par to iekaušanu sava uzņēmuma aktīvos. Šīs preces ietver kapitālieguldījumu preces, ko saskaņā ar PVN direktīvas 189. panta a) punktu dalībvalstīs var definēt un kas saskaņā ar Tiesas judikatūru ietver preces, kurām, tās izmantojot saimnieciskās darbības veikšanai, ir raksturīga ilgspējība un vērtība, un tas nozīmē, ka ar to iegādātais izmaksas parasti netiek iegrāmatotas kā krtējie izdevumi, bet gan tiek norakstītas vairāku finanšu gadu garumā (šajā nozīmā 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 profesionāļu darbības, gan personīgām vajadzībām, nodokļa maksātjs PVN atskaitīšanas vajadzībām var izvēlēties vai nu pilnībā iekaut šo precī sava uzņēmuma aktīvos, vai nu to pilnībā saglabāt savā personīgajā īpašumā, vai arī iekaut to uzņēmuma aktīvos tikai tiktāl, ciktāl to faktiski lieto profesionālos nolūkos (šajā nozīmā 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 maksātjs izvēlas uzskatīt kapitālieguldījumu precī, ko vienlaikus lieto profesionāļu darbības un privātiem vajadzībām, par uzņēmuma īpašumu, par šo preču iegādāto k? priekšnodoklis maksājams 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 tās izmantošanai nodokļa maksātja uzņēmuma darbības vajadzībām.

40

Ja nodokļa maksātjs izvēlas tikai daļēji iekaut kapitālieguldījumu precī savā uzņēmumā, par šīs preces iegādāto k? priekšnodoklis maksājams PVN principā ir atskaitāms tikai tiktāl, ciktāl tā tiek faktiski izmantota uzņēmuma vajadzībām (šajā nozīmā 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 maksātjs izvēlē r?koties 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 nozīmā 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 enerģētladvokāts to ir norādījis secinājumu 48. un 49. punktā, ka šī izvēle ir tiesību uz nodokļa atskaitīšanu materiāltiesiskais nosacījums.

Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru jautājums par to, vai brīdī, kad nodokļa maksātājam prece tikusi piegādāta, tas ir rīkējies 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 nozīmā 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).

Lai novērtētu, vai nodokļa maksātājs ir rīkējies šajā statusā, iegādājoties precī, Tiesa ir precizējusi, ka, lai arī preces iegādes brīdī nepārrēķināmi un tieši izteikts nodoms to pārdot saimnieciskai izmantošanai var būt pietiekams, lai secinātu, ka precī ir iegādājies nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tirdzniecībā, 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).

Apstāklis, ka Tiesa ir sniegusi šo precizējumu, atbilst uz prejudiciālu jautājumu lietā, kura attiecas uz tiesību koriģēšanu PVN atskaitījumu, kas ir samaksāts par nekustamo īpašumu, kuru ir ieguvusi kā nodokļa maksātājs reālāts publisko tiesību subjekts, pretī tam, ko apgalvo N finanšu pārvalde, neietekmē tās nozīmī saistību ar tirdzniecību kā pamatlīniju. Proti, šis precizējums ir piemērojams visos gadījumos, kad prece tiek iekārtota nodokļa maksātāja saimnieciskajā darbībā atbilstoši Tiesas noteiktajai plašajai iegādes "nodokļa maksātāja statusa" jēdziena izpratnei (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2018. gada 25. jūlijs, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, 54. punkts). Tādā PVN direktīva neparedz, ka atskaitīšanas tiesību piešķiršana būtu atkarīga no tieša lēmuma par iekārtu pieņemšanu un paziņošanu.

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).

Savukārt nav nozīmes tam, ka attiecīgā prece uzreiz netika izmantota ar nodokli apliekamiem darījumiem, jo preces izmantojums nosaka tikai saskaņotās atskaitīšanas apmēru vai vienkārši 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).

Līdz ar to šajā lietā iesniedzējtiesai būtu jāizvērtē, vai no visa pamatlīniju informācijas kopuma var secināt, ka E un Z, iegādājoties pamatlīniju aplūkojamo jauktu veidu 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 rīkējies kā nodokļa maksātājs un tie ir izteikuši nodomu izmantot šo īpašumu saviem uzdevumiem.

Šaj? zi??, run?jot par E, tas, ka vien?imenes m?jas celtniec?bas pl?nos pietiekama izm?ra telpa tiek paredz?ta k? birojs, var b?t nor?de uz š?du nodomu. Tom?r, t? k? telpa, kas ir š?di kvalific?ta vien?imenes m?jas celtniec?bas pl?nos, faktiski ne vienm?r tiek paredz?ta ar nodok?a maks?t?ja saimniecisko darb?bu saist?tajai izmantošanai, š? nodok?a maks?t?ja v?lme iek?aut šo telpu sav? uz??mum? b?s j?apstiprina ar citiem objekt?viem pier?d?jumiem, kas apliecina šo izmantošanu. Z gad?jum? tas, ka fotoelementu iek?rtas ieg?des un instal?šanas gada laik? ir nosl?gts l?gums par š?s iek?rtas saražot?s elektroener?ijas atpirkšanu, var b?t nor?de par t?s iek?aušanu saimnieciskaj? darb?b?, ja š?s atpirkšanas nosac?jumi atbilst nosac?jumiem, kas tiek pied?v?ti profesion??iem, nevis priv?tperson?m.

Turkl?t ar PVN atskait?jumiem, ko nodok?a maks?t?ji ir veikuši sav?s nodok?a deklar?cij?s, var pier?d?t š?du l?mumu par ?pašuma iek?aušanu, ja tie ir š? l?muma sekas. Š?di atskait?jumi ir ar? nor?de uz to, ka nodok?a maks?t?jam ir bijis nodoms iek?aut precī sav? uz??mum? t?s ieg?des br?d?. T?d?j?di jau ir ticis nospriests, ka tad, ja nodok?a maks?t?js sav? nodok?u iest?d?m sniegt? deklar?cij? atskaita summas, kas, ieg?d?joties precī, ir j?maks? k? PVN, tiek uzskat?ts, ka tas šo precī ir iek??vis sav? uz??mum? (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 1991. gada 11. j?lijs, Lennartz, C?97/90, EU:C:1991:315, 26. punkts). Savuk?rt, k? ?ener?ladvok?ts ir nor?d?jis secin?jumu 43. un 44. punkt?, tas, ka pagaidu PVN deklar?cij? attiec?b? uz laikposmu, kur? prece ir ieg?d?ta, nav veikti atskait?jumi, pats par sevi ne?auj secin?t, ka nodok?a maks?t?js ir izv?l?jies neiek?aut attiec?go precī sav? uz??mum?.

Otrk?rt, attiec?b? uz nodok?a maks?t?ja pien?kumu pazi?ot savu l?mumu par ?pašuma iek?aušanu nodok?u administr?cijai v?l?kais l?dz ties?bu aktos noteikt? apgroz?juma nodok?a gada deklar?cijas iesniegšanas termi?a beig?m, proti, šaj? liet? – t? gada 31. maijam, kas seko gadam, kur? tika pie?emts l?mums par ?pašuma iek?aušanu, ir j?atg?dina, ka saska?? ar PVN direkt?vas 179. panta pirmo da?u atskait?šanas ties?bas princip? tiek ?stenotas taj? paš? laikposm?, kur? t?s ir raduš?s, proti, ?emot v?r? PVN direkt?vas 167. pantu, tad, kad nodoklis k??st iekas?jams (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2021. gada 18. marts, A. (Ties?bu uz atskait?šanu ?stenošana), C?895/19, EU:C:2021:216, 41. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

Tom?r saska?? ar PVN direkt?vas 180. un 182. pantu nodok?a maks?t?jam, iev?rojot zin?mus valsts tiesiskaj? regul?jum? paredz?tus nosac?jumus un s?ki izstr?d?tus noteikumus, var tikt at?auts veikt atskait?šanu pat tad, ja tas nav ?stenojis savas ties?bas laikposm?, kur? š?s ties?bas ir raduš?s (spriedums, 2018. gada 26. apr?lis, Zabrus Siret, C?81/17, EU:C:2018:283, 37. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

Turkl?t saska?? ar PVN direkt?vas 250. panta 1. punktu, lasot to kopsakar? ar t?s 252. pantu, valsts ties?bu aktos ir j?paredz nodok?a maks?t?ja pien?kums iesniegt PVN deklar?ciju, kur? ir ietverta visa nepieciešam? inform?cija, lai konstat?tu maks?jamo summu un veicamo atskait?jumu summu, kas attiecas uz taks?cijas periodu, kura maksim?lais ilgums ir viens gads, un t? ir j?iesniedz termi??, kas nevar p?rsniegt divus m?nešus no katra taks?cijas perioda beig?m.

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

Ēmot vērā šīs tiesību normas, ar PVN direktīvu netiek liegti tādā pienākumā kļūst tie, kas tiek piemēroti šajā lietā, ar kuriem nodokļa maksājumiem tiek uzdots darīt zināmu nodokļu administrācijai savu lēmumu iekārt kapitālieguldījumu precīza uzskaitē aktīvos, kam tas veic attiecīgus atskaitījumus savas pagaidu PVN deklarācijas un apgrozījuma nodokļa gada deklarācijas, kurām šajā administrācijā ir jābūt iesniegtām ne vēlāk kā piecu mēnešu laikā pēc tā gada, kurā tika pieņemts šis lēmums par pašuma iekaušanu.

Tomēr, ciktāl valsts judikatūrā šie termiņi, kurā nodokļa maksājumu šis lēmums ir tieši – vai arī netieši, bet skaidri – jādara zināms nodokļu administrācijai, neieviešana tiek sankcionēta ar nodokļa maksājuma tiesību uz nodokļa atskaitīšanu, kuras izriet no šā lēmuma, zaudēšanu, ir jānorāda, ka, lai gan lēmuma par pašuma iekaušanu pieņemšana, kā tas izriet no šā sprieduma 41. punkta, ir šo tiesību stenošanas 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 nozīmā skat. spriedumu, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 45. punkts un tajā minētā judikatūra).

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

Turklīt saskaņā ar PVN direktīvas 273. pantu dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu. Tādu pasākumu, 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 nozīmā 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, šādi nesamērīga, ja nav konstatējama nekāda krāpšana vai kaitējums valsts budžetam (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2012. gada 12. jūlijs, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 68.–70. punkts).

Šaj? liet?, neskarot iesniedz?jtiesas veicamo p?rbaudi, tas, ka E un Z nav iev?rojuši termi?u, kur? vi?iem bija j?pazi?o savs l?mums par ?pašuma iek?aušanu, neliedz vi?iem sniegt drošus pier?d?jumus par to, ka pamatliet? apl?kojamo kapit?lieguld?jumu pre?u ieg?des br?d? vi?i bija pie??muši š?du l?mumu. Turkl?t nerodas iespajds, ka V?cijas likumdev?js š?du termi?u b?tu noteicis, lai nov?rstu kr?pniecisku vai ?aunpr?t?gu r?c?bu.

59

Tom?r no Tiesas past?v?g?s judikat?ras ar? izriet, ka iesp?ja ?stenot atskait?šanas ties?bas bez jebk?da ierobežojuma laik? b?tu pret?ja tiesisk?s droš?bas principam, kas prasa, lai nodok?a maks?t?ja situ?cija, ?emot v?r? t? ties?bas un pien?kumus pret nodok?u administr?ciju, nevar?tu tikt apšaub?ta bezgal?gi. T?gad prekluz?vais termi?š, kura iest?šan?s rezult?t? nepietiekami r?p?gs nodok?a maks?t?js, kas nav pras?jis atskait?t PVN priekšnodokli, tiktu sod?ts, zaud?jot atskait?šanas ties?bas, nav uzskat?ms par nesader?gu ar sist?mu, kas ir izveidota ar PVN direkt?vu, cikt?l, pirmk?rt, šis termi?š ir vien?di piem?rojams gan analo?isk?m ties?b?m nodok?u jom?, kas ir balst?tas uz valsts iekš?j?m ties?b?m, gan t?m, kas ir balst?tas uz Savien?bas ties?b?m (l?dzv?rt?bas princips), un, otrk?rt, tas nepadara praktiski neiesp?jamu vai p?rm?r?gi neapgr?tina atskait?šanas ties?bu ?stenošanu (efektivit?tes princips) (spriedums, 2018. gada 26. apr?lis, Zabrus Siret, C?81/17, EU:C:2018:283, 38. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

60

Attiec?b? uz l?dzv?rt?bas principa iev?rošanu ir j?konstat?, ka pamatliet? apl?kojamaj? valsts tiesiskaj? regul?jum? paredz?tais termi?š atbilst termi?am, kas nodok?a maks?t?jiem ir noteikts nodok?a deklar?ciju iesniegšanai visp?r?gi. Neskarot iesniedz?jtiesas veicamo p?rbaudi, nerodas iespajds, ka ar šo valsts tiesisko regul?jumu PVN jom? b?tu paredz?ts regul?jums, kas atš?irtos no t?, kurš ir piem?rojams citos nodok?u jaut?jumos atbilstoši valsts ties?b?m.

61

Attiec?b? uz efektivit?tes principu nerodas iespajds, ka min?tais termi?š pats par sevi padar?tu atskait?šanas ties?bu ?stenošanu praktiski neiesp?jamu vai p?rm?r?gi apgr?tin?tu, ?emot v?r?, ka PVN direkt?vas 179. panta pirmaj? da?? ir paredz?ts, ka š?s ties?bas princip? tiek ?stenotas taj? paš? laikposm?, kur? t?s ir raduš?s (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2016. gada 28. j?lijs, Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, 38. punkts).

62

Tom?r atbilstoši sam?r?guma principam dal?bvalst?m ir j?izmanto l?dzek?i, kas, ?aujot t?m efekt?vi sasniegt valsts tiesiskaj? regul?jum? nor?d?to m?r?i, vismaz?k kait? Savien?bas ties?bu aktos paredz?tajiem principiem, t?diem k? PVN atskait?šanas ties?bu pamatprincips (spriedums, 2018. gada 26. apr?lis, Zabrus Siret, C?81/17, EU:C:2018:283, 50. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

63

L?dz ar to iesniedz?jtiesai ir j?izv?rt?, vai pamatliet? apl?kotais prekluz?vais termi?š, kas atbilst AO 149. panta 2. punkt? noteiktajam apgroz?juma nodok?a gada deklar?cijas iesniegšanas termi?am, proti, t? gada 31. maijam, kas seko gadam, kur? tika pie?emts l?mums par ?pašuma iek?aušanu, ir sam?r?gs ar m?r?i nodrošin?t tiesisk?s droš?bas principa iev?rošanu.

64

Šaj? zi?? ir j??em v??r?, pirmk??rt, gan valsts iest??žu iesp??ja piem??rot nodok?a maks?t??jam, kurš ir r?kojies nolaid?gi, sankcijas, kas maz?k aizskar neitralit??tes principu nek? piln?gs ties?bu uz nodok?a atskait??šanu atteikums, t??das k? administrat?vie naudas sodi, gan tas, ka termi??š, kas beidzas v??l?k par t? gada 31. maiju, kurš seko gadam, kur? tika pie?emts l??mums par ??pašuma iek?aušanu, prima facie neš?iet nesader?gs ar tiesisk?s droš?bas principa iev??rošanu, un, otrk??rt, iev??rojam? loma, kuru ties?bas uz atskait??šanu ie?em kop??j? PVN sist??m?.

65

?emot v??r? visus iepriekš min??tos apsv??rumus, uz uzdotajiem jaut??jumiem ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 168. panta a) punkts, lasot to kopsakar? ar t?s 167. pantu, ir j?interpret? t??d??j??di, ka ar to tiek pie?autas valsts ties?bu normas, kuras valsts tiesa ir interpret??jusi t??d??j??di, ka tad, ja nodok?a maks?t??jam ir ties?bas nolemt iek?aut ??pašumu sava uz??muma akt?vos un ja – v??l?kais – l??dz ties?bu aktos noteikt? apgroz??juma nodok?a gada deklar?cijas iesniegšanas termi?a beig??m kompetentajai valsts nodok?u administr?cijai nav rad?ta iesp??ja konstat?t š? ??pašuma š?du iek?aušanu, pamatojoties uz tiešu l??mumu vai pietiekam??m netieš??m nor??d??m, t? dr?kst atteikt ties?bas veikt ar šo ??pašumu saist?t? PVN atskait??šanu, uzskat?dama, ka tas ir ticis iek?auts nodok?a maks?t??ja priv?taj? ??pašum?, iz?emot gad??jumu, ja konkr?ta juridisk? k??rt?ba, saska?? ar kuru š? iesp??ja var tikt ??stenota, par?da, ka t? nav sader?ga ar sam??r?guma principu.

Par ties??šan?s izdevumiem

66

Attiec??b? uz pamatlietas pus??m š? tiesved??ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz??jtiesa, un t? lemj par ties??šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv??rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl??dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (astot? pal?ta) nospriež:

Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop??jo pievienot?s v??rt?bas nodok?a sist??mu, kur? groz??jumi ir izdar?ti ar Padomes Direkt?vu 2009/162/ES (2009. gada 22. decembris), 168. panta a) punkts, lasot to kopsakar? ar š?s direkt?vas groz??taj? redakcij? 167. pantu, ir j?interpret? t??d??j??di, ka ar to tiek pie?autas valsts ties?bu normas, kuras valsts tiesa ir interpret??jusi t??d??j??di, ka tad, ja nodok?a maks?t??jam ir ties?bas nolemt iek?aut ??pašumu sava uz??muma akt?vos un ja – v??l?kais – l??dz ties?bu aktos noteikt? apgroz??juma nodok?a gada deklar?cijas iesniegšanas termi?a beig??m kompetentajai valsts nodok?u administr?cijai nav rad?ta iesp??ja konstat?t š? ??pašuma š?du iek?aušanu, pamatojoties uz tiešu l??mumu vai pietiekam??m netieš??m nor??d??m, t? dr?kst atteikt ties?bas veikt ar šo ??pašumu saist?t? PVN atskait??šanu, uzskat?dama, ka tas ir ticis iek?auts nodok?a maks?t??ja priv?taj? ??pašum?, iz?emot gad??jumu, ja konkr?ta juridisk? k??rt?ba, saska?? ar kuru š? iesp??ja var tikt ??stenota, par?da, ka t? nav sader?ga ar sam??r?guma principu.

[Paraksti]

(*1) Tiesved??bas valoda – v??cu.