

Laikina versija

GENERALINIO ADVOKATO

EVGENI TANCHEV IŠVADA,

pateikta 2021 m. gegužės 20 d.(1)

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

E

prieš

Finanzamt N (C-45/20)

ir

Z

prieš

Finanzamt G (C-46/20)

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

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

1. Šiais *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija; toliau – prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas) prašymais priimti prejudicinį sprendimą siekiama gauti išaiškinimą dėl Teisingumo Teismo jurisprudencijos, susijusios su ilgalaikio turto(2), o tiksliau – nekilnojamojo turto(3), naudojamo ir verslo, ir asmeniniais tikslais (toliau – mišrios paskirties turtas), priskyrimu prie mokesčių mokėtojo asmeninio turto ar mokesčių mokėtojo versle naudojamo turto, ar jų abiejų derinio (toliau – sprendimas dėl priskyrimo). Kalbant konkrečiau, klausimai yra keliama dėl sprendimo dėl priskyrimo poveikio teisei atskaityti pirkimo mokesčio PVM remiantis 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos(4), iš dalies pakeistos 2009 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2009/162/ES,

iš dalies keičiančios Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos tvairias nuostatas(5), 167, 168 ir 168a straipsnius.

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

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

I. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

4. PVM direktyvos 167 straipsnyje nustatyta:

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

5. PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte nustatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

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

<...>“

6. PVM direktyvos 168a straipsnio 1 dalyje nustatyta:

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

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

7. PVM direktyvos 250 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

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

B. Vokietijos teisė

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

„Verslininkas gali atskaityti šias sumas kaip pirkimo PVM:

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

9. *UStG* 18 straipsnio 3 dalyje nustatyta:

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

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

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

II. Aplinkybės, procesas ir prejudiciniai klausimai

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

11. Pareiškėjas byloje E vertėsi pastolių verslu. 2014 m. jis parengė vienbučio namo statybos projektą, kurio pirmajame aukšte, kaip buvo numatyta 2014 m. liepos 29 d. architektūriniuose planuose, buvo 16,57 m² ploto biuras. Likusi namo dalis buvo skirta asmeniniam naudojimui, o jo viso plotas buvo 149,59 m². Su namo, įskaitant biurą, statyba susijusios sąskaitos buvo išrašytos laikotarpiu nuo 2014 m. spalio mėn. iki 2014 m. lapkričio mėn.(9)

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

13. Mokesčių inspekcija savo 2017 m. balandžio 5 d. sprendime patvirtino E 2015 m. apyvartos mokestį, bet neleido atskaityti [X] eurų, susijusių, kaip teigia E, su aptariamo biuro pirkimo mokesčiu. Mokesčių inspekcija 2018 m. sausio 17 d. sprendimu atmetė administracinį skundą kaip nepagrįstą. Su šiuo administraciniu skundu susijęs skundas taip pat buvo atmestas. Savo

2018 m. kovo 19 d. sprendime *Sächsisches Finanzgericht* (Saksonijos finansų teismas, Vokietija) nurodė, kad negalima taikyti pirkimo mokesčio atskaitos, nes prekė nebuvo laiku, t. y. iki 2015 m. gegužės 31 d., priskirta prie versle naudojamo turto.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

III. Pirminės pastabos

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

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

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

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

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

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

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

IV. Vertinimas

A. Teisės atskaitų egzistavimas

32. Teisingumo Teismo jurisprudencijos atskaitos taškas yra PVM direktyvos 167 straipsnis. Pagal PVM direktyvos 167 straipsnį, teisę atskaityti mokestį atsiranda atsiradus prievolei apskaituoti atskaitytinį PVM. Lemiamas teisės atskaitų buvimo veiksnys – asmens statusas tuo momentu(18).

33. Iš PVM direktyvos 168 straipsnio a punkto matyti, kad prekes ar paslaugas, kuriomis remiamasi siekiant pagrįsti šią teisę, apmokestinamasis asmuo turi naudoti savo

apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams ir šios prekės ar paslaugos turi būti įsigytos iš kito apmokestinamojo asmens(19). Kadangi matyti, kad ir aptariamas biuras, ir fotovoltinis energijos įrenginys buvo naudojami verslo tikslais, šis reikalavimas būtų patenkintas, jeigu jie būtų įsigyti iš kito apmokestinamojo asmens(20).

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

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

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

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

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

39. Antra, n?ra b?tina mokes?i? institucijoms pateikti special? prašym? atskaityti pirkimo mokest? tam, kad b?t? ?rodytas sprendimo d?l priskyrimo egzistavimas aptariamo mišrios paskirties turto ?gijimo metu.

40. Klausimas, ar apmokestinamasis asmuo veikia kaip toks vykdydamas ekonomin? veikl? (žr. PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dal?), yra fakto klausimas, kuris turi b?ti vertinamas atsižvelgiant ? visas konkretaus atvejo aplinkybes, ?skaitant atitinkamo turto pob?d? ir laikotarp? tarp jo ?sigijimo ir naudojimo šio apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai. Tai turi ?vertinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas(31).

41. Svarbu pažym?ti, kad Teisingumo Teismas byloje *Gmina Ryjewo* nusprend?, kad „nors nedviprasmiško ir aiškaus ketinimo priskirti turt? prie ekonominio naudojimo, išreikšto j? ?sigyjant, gali pakakti išvadai padaryti, kad turt? ?sigijo apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, d?l tokio išreiškimo nebuvimo neatmetama galimyb?, kad toks ketinimas gali paaišk?ti netiesiogiai“(32). Kaip min?ta pirmiau, Teisingumo Teismas taip aiškino „ekonomin? veikl?“ pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dal? nagrin?damas gin?? byloje *Gmina Ryjewo*, kuriame teis?s ? atskait? buvo siekiama pakeitus ilgalaikio turto naudojimo tiksl? iš neekonominio ? ekonominio(33). Kadangi teis?s ? atskait? panaikinimas yra pagrindinio šia teise sukuriama principo taikymo išimtis(34), *Gmina Ryjewo* nustatytas principas turi b?ti taip pat taikomas nustatant sprendimo d?l priskyrimo egzistavim?. Sutinku su Komisija, teigian?ia, kad tik toks aiškinimas atitinka pla?i? jurisprudencijoje nustatyt? ?sigijimo, kai asmuo veikia kaip „apmokestinamasis asmuo“, samprat?(35).

42. Taigi reikia nustatyti, ar E ir Z ?sigijo ar pasigamino atitinkam? ilgalaik? turt?, ketindami, kaip patvirtina objektyv?s ?rodymai, vykdyti ekonomin? veikl?, ir tod?l veik? kaip apmokestinamieji asmenys, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dal?(36). Ar tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno arba keli? pardavimo sandori?, suteikian?i? teis? ? atskait?, yra tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys(37)?

43. Nors tai turi nustatyti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, bylos medžiagoje n?ra duomen? apie tai, kad b?tino ryšio n?ra kalbant apie biuro ?rengim? (byla E)(38) ar fotovoltinio ?renginio ?rengim? (byla Z), atsižvelgiant ? objektyv? aptariam? sandorį turin?(39), kaip nurodyta nutartyje d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim?. Laikotarpis tarp šio turto ?sigijimo ir naudojimo apmokestinam?j? asmen? ekonominei veiklai buvo gana trumpas. Tiek aptariamas biuras, tiek fotovoltinis energijos ?renginys pagal savo pob?d? buvo tokie veiklai tinkamas turtas(40). Pagrindin?se bylose svarbiausia, kad tai, jog prašymas atskaityti pirkimo mokest? nepateikiamas mokes?i? institucijoms nedelsiant, nelemia to, ar teis? ? atskait? egzistavo ?gyjant turt?, nors remiantis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo jurisprudencija kreipimasis d?l atskaitos teis?s yra svarbus priskyrimo prie versle naudojamo turto rodiklis(41).

44. Taigi tai, kad E savo preliminariose mokes?i? deklaracijose nedeklaravo biuro, savaime nepanaikina jo teis?s atskaityti pirkimo mokest?. Be to, Teisingumo Teismo jurisprudencija pagrindžia bet kok? Vokietijos teis?je nustatyt? reikalavim? pareišk?jui, esan?iam E arba Z pad?tyje, pateikti faktin? deklaracij? d?l ?gijimo metu buvusio sprendimo d?l priskyrimo, bent jau kai pirkimo mokes?io atskaitos prašoma po turto ?gijimo laikotarpio PVM deklaracijos pateikimo. Atsižvelgiant ? Sprendim? *Gmina Ryjewo*, reikalingi duomenys, objektyviai ?rodantys sprendimo d?l priskyrimo egzistavim?, kai toks sprendimas b?tinas nustatant, ar mišrios paskirties turto PVM yra atskaitytinas(42). Prašymas d?l atskaitos, susijusios su laikotarpiu, kai ?gytas turtas, PVM deklaracijoje ?rodo sprendimo d?l priskyrimo egzistavim?(43), bet remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija jis n?ra absoliu?iai privalomas. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi nustatyti, ar planai faktiškai naudoti biur? (byla E) arba 2014 m. rugs?jo 11 d. s?skaita

už fotovoltinio energijos ?renginio pristatym? ir ?rengim? (byla Z) yra pakankami duomenys, leidžiantys objektyviai nustatyti sprendimo d?l priskyrimo egzistavim?, atsižvelgiant ? kitas reikšmingas žinomas aplinkybes.

45. Toks poži?ris taip pat atitinka PVM taisyklį d?l tikslinim? ir atskaitos pagrindus. Pažym?tina, kad „atskaitos tikslinimo laikotarpiai savaime neturi jokios ?takos teis?s ? PVM atskait? atsiradimui <...>, nes <...> ši? teis? lemia tik suinteresuotojo asmens statusas atitinkamo turto ?sigijimo momentu“(44). Atskaitos tikslinimo sistemos paskirtis – užtikrinti atskaitos tikslum?, taigi ir mokes?i? naštos neutralum?(45). Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nustatyta, kad teis? ? atskait? reglamentuojan?ios detalios taisykl?s yra tik formal?s reikalavimai ar s?lygos. (46)

46. Galiausiai, kaip min?ta pirmiau 21 punkte, kilo abejoni?, ar ?sigydamas fotovoltin? energijos ?rengin? Z veik? kaip verslininkas, ir kilo klausim? d?l Z teis?s ? atskait?, atsižvelgiant ? Sprendim? *Gmina Ryjewo*. Vis d?lto fotovoltinis energijos ?renginys buvo bent iš dalies naudojamas apmokestinantiems paties Z pardavimo sandoriams, išlaidos buvo patirtos vykdant ekonomin? veikl?, o atskaita buvo susijusi su jo ketinamais vykdyti sandoriais (ankstesnis 34 punktas). Be to, Sprendime *Gmina Ryjewo* ne pateikiami argumentai, apribojantys galimyb? priskirti Z prie „apmokestinam?j? asmen?“ kategorijos, bet patvirtinamas platus s?vokos „apmokestinamieji asmenys“ aiškinimas(47).

47. Iš to, kas išd?styta, darytina išvada, kad, nors atsižvelgdamas ? aptartus teisinius principus tai turi patvirtinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, atrodo, kad E tur?jo teis? atskaityti dalį pirkimo mokes?io, apskai?iuoto už aptariamo biuro ?gijim?, o Z – už fotovoltinio energijos ?renginio ?gijim?.

B. Suprantamas sprendimas d?l priskyrimo kaip esminis ar formalus reikalavimas ir terminas pranešti apie j? mokes?i? institucijoms

1. Suprantamas sprendimas d?l priskyrimo

48. Remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija, valstyb?s nar?s mokes?i? institucijos turi tur?ti b?tinus duomenis, reikalingus nustatyti, kad esminiai reikalavimai, d?l kuri? konkre?iu atveju atsiranda teis? ? pirkimo mokes?io atskait?, yra ?vykdyti, nepaisant formali? reikalavim? ne?vykdyto(48). Kaip paaiškinta anks?iau, sprendimas d?l priskyrimo yra b?tinai siekiant nustatyti teis? ? atskait?. Tai n?ra tik formalus reikalavimas, nustatytas kontrol?s tikslais(49). Taip pat tai n?ra su apskaitos tvarkymu ar deklaravimu susijusi pareiga(50). Priešingai, nesant suprantamo sprendimo d?l priskyrimo negalima pateikti tiksli? ?rodym?, kad ?vykdyti esminiai reikalavimai(51), jeigu pa?iu sprendimu d?l priskyrimo nustatoma, ar apskritai galima atskaityti mišrios paskirties turto ?sigijimo mokest?, taip pat kokiu mastu j? galima atskaityti.

49. Taigi, kaip teigiama *Finanzamt N* rašytin?se pastabose, sprendimo d?l priskyrimo egzistavimas yra esminis reikalavimas, bet pažym?tina, kad pirkimo mokes?io atskaita PVM deklaracijoje, teikiamoje d?l su atitinkamu ?gijimu susijusio laikotarpio, yra tik vienas, nors galimai ir lemiamas, elementas, ?rodantis sprendimo d?l priskyrimo egzistavim?(52). Be to, jeigu tokios deklaracijos n?ra, tai nereiškia, kad b?tinai n?ra ir sprendimo d?l priskyrimo.

2. Terminas pranešti apie sprendim? d?l priskyrimo

50. Mokes?i? administratorius turi tur?ti duomen?, b?tin? nustatyti, kad esminiai reikalavimai, suteikiantys teis? ? pirkimo PVM atskait?, buvo ?vykdyti, ir tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas(53). Kai mokes?i? administratorius turi reikiamus duomenis, kad nustatyt?, jog apmokestinamasis asmuo, kaip aptariam? prekį ar paslaug? gav?jas, tur?jo sumok?ti PVM, draudžiama, kiek tai susij? su šio asmens teise atskaityti š?

mokest?, nustatyti papildomą sąlygą, galinti naudoti šia teise padaryti neįmanomą(54).

51. Taigi kyla klausimas, ar aptariamo termino, dėl kurio pagal prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo jurisprudenciją prarandama teisė? atskaita, nustatymas ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo jurisprudencijoje nustatyta prezumpcija priskirti turtą prie asmeninio turto, jei nesilaikoma šio termino, yra papildomos tokios pasekmės sukeltos sąlygos?

52. Kaip matyti iš PVM direktyvos 167 straipsnio ir 179 straipsnio pirmos pastraipos formuluočių, teisė? atskaita iš principo naudojama per tą patį laikotarpį, kuriuo atsirado ši teisė, t. y. tuomet, kai atsiranda prievolė apskaituoti mokestį(55). Vis dėlto pagal PVM direktyvos 180 ir 182 straipsnius apmokestinamajam asmeniui gali būti leista atskaityti PVM ir pasibaigus šiam laikotarpiui, kai laikomasi tam tikrą nacionalinę teisęje nustatytą sąlygą ir taisyklę(56).

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

54. Remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija dėl veiksmingumo principo, reikia atsižvelgti į visų naikinamojo termino trukmę, o valstybės narių teismai turi įvertinti, ar dėl tokio termino naudojimosi teise atskaityti pirkimo mokestį netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas(58).

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

56. Vis dėlto jurisprudencijoje taip pat tvirtinta, kad apmokestinamojo asmens pareigą tvarkyti apskaitą ir deklaruoti nesilaikymo sankcionavimas atsisakant suteikti teisę? atskaitą aiškiai viršija tai, kas būtina šiai pareigą teisingo taikymo tikslui pasiekti, nes Sąjungos teisė nekludo valstybės narėms prireikus taikyti baudą ar piniginę sankciją, proporcingą pažeidimo sunkumui(60).

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

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

59. Padėtis būtų kitokia, jeigu 2015 m. gegužės 31 d. termino pažeidimas reikštų, kad negalėjo būti patenkintas esminis reikalavimas dėl sprendimo dėl priskyrimo egzistavimą objektyviai įrodantį duomenį(67). Vis dėlto, jeigu mokesčių institucijos pranešimą apie sprendimą dėl priskyrimo ir pakankamus duomenis, įrodantį jo objektyvų egzistavimą, byloje E gavo 2016 m.

rugs?jo 28 d., o byloje Z – 2016 m. vasario 29 d., esminiai PVM atskaitos reikalavimai gali b?ti tenkinami(68). Negalima sakyti, kad E ir Z v?lavimo laikotarpis buvo administraciškai nesuvaldomas. E prašym? atskaityti pirkimo mokes? *Finanzamt* gavo 2016 m. rugs?jo 28 d., t. y. pra?jus 16 m?nesi? po 2015 m. geguž?s 31 d. termino, o Z pateik? apyvartos mokes?io deklaracij? 2016 m. vasario 29 d., pra?jus devyniems m?nesiams nuo 2015 m. geguž?s 31 d. termino pabaigos.

60. Siekiant išsamumo galima papildomai pažym?ti, kad abejoni? d?l atitikties proporcingumo principui ir per didelio neutralumo principo poveikio taip pat gali kelti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo jurisprudencija, nurodyta ankstesniame 14 punkte, pagal kuri? termino pateikti metin? deklaracij? prat?simas nereiškia, kad prat?siamas ir terminas pranešti apie sprendim? d?l priskyrimo, susijusio su mišrios paskirties turtu.

V. Atsakymai ? pateiktus klausimus

61. Darau išvad?, kad tokiomis aplinkyb?mis, kaip pagrindin?se bylose, nacionalin? jurisprudencija, pagal kuri? teis? ? PVM atskait? nesuteikiama, kai verslininkas gali pasirinkti tiekimo priskyrim? pirkimo metu, bet mokes?i? institucijoms n?ra pranešta apie joms suprantam? sprendim? d?l priskyrimo iki ?statyme nustatyto termino pateikti metin? PVM deklaracij? pabaigos, nesuderinama su PVM direktyvos 168 straipsnio a punktu kartu su 167 straipsniu. Tas pats neišvengiamai taikoma mišrios paskirties turto priskyrimo prie asmeninio turto prielaidai, taikoma bausm? lygi teis?s ? atskait? praradimui.

62. Remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija, teis? ? atskait? yra sudedamoji PVM sistemos dalis, kuri iš esm?s negali b?ti ribojama. Atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti apmokestinam?j? asmen? nuo bet kokios jo ekonomin?s veiklos atveju mok?tino ar sumok?to PVM naštos. Tod?l bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonomin?s veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant ? šios veiklos tikslus ar rezultat?, jeigu pati ši veikla apmokestinama PVM(69)

63. Pagal PVM direktyvos 273 straipsn?, valstyb?s nar?s gali nustatyti priemones, skirtas tinkamam PVM surinkimui užtikrinti ir kovoti su suk?iavimu, bet tokios priemon?s turi atitikti proporcingumo ir neutralumo principus(70) ir sistemiškai nepažeisti teis?s atskaityti PVM(71).

64. Galiausiai, atsižvelgiant ? nutartyje d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? pateiktus klausimus, vis? pirma prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo jurisprudencijos atitikt? reikšmingiems S?jungos teis?s principams, pažym?tina, kad S?jungos teis? atitinkan?io aiškinimo reikalavimas apima nacionaliniams teismams nustatyt? pareig? prirėikus pakeisti suformuot? jurisprudencij?, jeigu paaišk?ja, kad ši jurisprudencija pagr?sta su S?jungos teise nesuderinamu nacionalin?s teis?s išaiškinimu(72).

VI. Išvada

65. Taigi si?lau ? *Bundesfinanzhof* (Federalinis finans? teismas, Vokietija) pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

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

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

1 Originalo kalba: anglų.

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

3 Žr. 35 išnašą.

4 OL L 347, 2006, p. 1.

5 OL L 10, 2010, p. 14.

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

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

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

9 Pagal *Finanzamt N* pateiktas rašytines pastabas.

10 Pagal *Finanzamt N* pateiktas rašytines pastabas.

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

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

ir atitinkamai nurodyta jurisprudencija.

13 *BFH-Urteile*, BFHE 234, 519, *BStI* II 2014, 76, Rz 33 ff.; BFH / NV 2013, 266, Rz 40f.; BFH / NV 2014, 1097, Rz 14; *BFH-Beschlüsse* BFH / NV 2014, 914, Rz 6; BFH / NV 2017, 922, Rz 5. Nutartyje d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? nurodyta, kad dabar tai yra kit? met? liepos 31 d.

14 *BFH-Urteile* BFHE 234, 531, *BStB1* II 2014, 81, Rz 6 f; BFH / NV 2012, 808, Rz, 18.

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

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

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

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

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

20 Apie tai bylos medžiagoje n?ra tiesiogiai kalbama. Vis d?lto negin?ijama, kad tiek E, tiek Z už aptariamąs prekes sumok?jo pirkimo mokes?.

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

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

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

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

25 2011 m. kovo 15 d. Tarybos ?gyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos ?gyvendinimo priemon?s (nauja redakcija; OL L 77, 2011, p. 1), iš dalies pakeisto 2013 m. spalio 7 d. Tarybos ?gyvendinimo reglamentu (ES) Nr. 1042/2013, kuriuo iš dalies kei?iamos ?gyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011 nuostatos, susijusios su paslaug? teikimo vieta (OL L 284, 2013, p. 1), 13b straipsnis. Taip pat žr., pavyzdžiui, 2012 m. lapkri?io 15 d. Sprendim? *Leichenich*

(C?532/11, EU:C:2012:720).

26 D?l atskyrimo svarbos kalbant apie mišrios paskirties turt? žr. 2019 m. geguž?s 8 d. Sprendim? *Zwi?zek Gmin Zag??bia Miedziowego* (C?566/17, EU:C:2019:390).

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

28 Nurodytas 2012 m. lapkri?io 29 d. Sprendimas *Gran Via Moine?ti* (C?257/11, EU:C:2012:759, 27 punktas) ir 2012 m. kovo 22 d. Sprendimas *Klub* (C?153/11, EU:C:2012:163, 36 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

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

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

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

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

33 Šios išvados 30 punktas.

34 Žr. toliau 58 punkt?.

35 Sprendimas *Gmina Ryjewo* (55 punktas).

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

37 Ten pat, 27 punktas, kuriame nurodytas 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas *AB SKF* (C?29/08, EU:C:2009:665, 57 punktas). Kaip Teisingumo Teismas pažym?jo savo 2012 m. vasario 16 d. Sprendime *Eon Aset Menidjunt* (C?118/11, EU:C:2012:97, 45 ir 47 punktai ir nurodyta jurisprudencija), „kriterijus, susij?s su prek?s ar paslaugos naudojimu ?mon?s ekonomin?s veiklos sandoriams, skiriasi pagal tai, ar kalbama apie paslaugos, ar ilgalaikio turto ?sigijim?“ (45 punktas). Teis? ? atskait? atsiranda visais atvejais, „jei atitinkamos išlaidos už paslaugas sudaro dal? jo bendr?j? išlaid? ir yra sudedamoji jo tiekiam? prek? ar teikiam? paslaug? kainos dalis“. Taip pat d?l b?tino ryšio žr. 2019 m. geguž?s 8 d. Sprendim? *Zwi?zek Gmin Zag??bia Miedziowego* (C?566/17, EU:C:2019:390, 27 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

38 Bylos *E* aplinkyb?s iš ties? panašios ? Teisingumo Teismo nagrin?tas 2005 m. balandžio 21 d. Sprendime *HE* (C?25/03, EU:C:2005:241, žr., vis? pirma, 52 punkt?).

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

- 40 Dėl biuro rengimo ir fotovoltinio energijos renginio rengimo pažymėtina, kad iš bylos medžiagos nematyti, kad E arba Z būtų veikę asmeniniais tikslais. Žr., pavyzdžiui, 2015 m. liepos 9 d. Sprendimų *Trgovina Prizma* (C-331/14, EU:C:2015:456, 21 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).
- 41 *BFH-Urteile*, BFHE 234, 531, *BStB1* II 2014, 81, Rz23; BFH / NV 2013, 266, Rz 37; *BFH-Beschluss vom 20.09.2012* – VB 109/11, BFH / NV 2013, 98, Rz 3.
- 42 Vis dėlto pažymėtina, kad valstybės narės rodinėjimo taisyklės neturi pažeisti Sąjungos teisės veiksmingumo ir turi atitikti šią teisę, ypač Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartiją, garantuojamas teises. Žr. 2020 m. birželio 4 d. Sprendimų *C.F. (Mokestinis patikrinimas)* (C-430/19, EU:C:2020:429, 45 punktą), kuriame nurodytas 2019 m. spalio 16 d. Sprendimas *Glencore Agriculture Hungary* (C-189/18, EU:C:2019:861, 3 punktą).
- 43 Kaip nurodyta Vokietijos rašytinėse pastabose, Teisingumo Teismas taip nusprendė savo 1991 m. liepos 11 d. Sprendime *Lennartz* (C-97/90, EU:C:1991:315, 26 punktą).
- 44 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712, 36 punktą), kuriame nurodytas 1991 m. liepos 11 d. *Lennartz* (C-97/90, EU:C:1991:315, 8 ir 20 punktai).
- 45 Pavyzdžiui, 2006 m. kovo 30 d. Sprendimas *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214, 26 punktą).
- 46 Pavyzdžiui, 2017 m. spalio 19 d. Sprendimas *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775, 40 punktą).
- 47 2018 m. liepos 25 d. sprendimas (C-140/17, EU:C:2018:595, 54 ir 55 punktai).
- 48 2018 m. kovo 7 d. Sprendimas *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161, 38 punktą).
- 49 Žr. 2018 m. kovo 7 d. Sprendimų *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161, 32 punktą).
- 50 Ten pat, 34 punktą.
- 51 Ten pat, 35 punktą, kuriame nurodytas 2016 m. liepos 28 d. Sprendimas *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 46 punktą).
- 52 Šios išvados 44 punktą.
- 53 2018 m. rugsėjo 12 d. Sprendimas *Siemens Gamesa Renewable Energy România* (C-69/17, EU:C:2018:703, 43 punktą).
- 54 2018 m. rugpjūčio 7 d. Sprendimas *TGE Gas Engineering* (C-16/17, EU:C:2018:647, 46 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Taip pat žr., pavyzdžiui, 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimų *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 42 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).
- 55 2016 m. liepos 28 d. Sprendimas *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 31 punktą).
- 56 Ten pat, 32 punktą ir nurodytą jurisprudenciją. 2019 m. kovo 27 d. Sprendime *Mydibel* (C-201/18, EU:C:2019:254, 22 punktą) Teisingumo Teismas pažymėjo, kad „[PVM direktyvos] 187 straipsnyje numatytos specialios PVM atskaitos tikslinimo taisyklės, kiek tai susiję su ilgalaikiu turtu. Visų pirma iš minėtos direktyvos 187 straipsnio 1 dalies matyti, kad, kalbant apie tokį turtą, atskaita tikslinama penkerius metus, o laikotarpis gali būti pratęstas iki dvidešimties metų ilgalaikio

turto atveju.“

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

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

59 Tai priklauso nuo principo, kad valstyb?s nar?s terminai negali „b?ti naudojami taip, kad d?l j? nuolat b?t? abejojama teise ? PVM atskait?“. Žr. 2018 m. kovo 21 d. Sprendimas *Volkswagen* (C?533/16, EU:C:2018:204, 48 punktas).

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

61 2019 m. geguž?s 8 d. Sprendimas *EN.SA.* (C?712/17, EU:C:2019:374, 33 punktas).

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

63 2012 m. liepos 12 d. Sprendimas *EMS–Bulgaria Transport* (C?284/11, EU:C:2012:458, 74 punktas). Taip pat žr. 2017 m. spalio 19 d. Sprendim? *Paper Consult* (C?101/16, EU:C:2017:775, 56 punktas), kuriame Teisingumo Teismas nusprend?, kad nors „?statyme numatytos mokes?i? deklaracijos nepateikimas gali b?ti laikomas suk?iavimo požymiu, tai nepaneigiamai ne?rodo suk?iavimo PVM srityje“.

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

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

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

67 Apmokestinamasis asmuo, prašantis PVM atskaitos, turi ?rodyti, kad atitinka s?lygas jai gauti. Mokes?i? institucijos gali iš paties apmokestinamojo asmens reikalauti ?rodym?, kuriuos jos laiko reikalingais nuspr?sti, ar galima suteikti prašom? atskait?. Žr. 2016 m. rugs?jo 15 d. Sprendim? *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C?516/14, EU:C:2016:690, 46 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

68 Ši pad?tis skiriasi nuo tos, kuri? nagrin?jau savo išvadoje byloje *V?dan* (C?664/16, EU:C:2018:346, vis? pirma žr. 80 punkt?), kai nesilaikius pareigos išsaugoti s?skaitas fakt?ras nebuvo galima pateikti tiksli? ?rodym?, kad ?vykdyti esminiai reikalavimai.

- 69 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimas *Farkas* (C-564/15, EU:C:2017:302, 42–43 punktai ir nurodyta jurisprudencija). Žr., pavyzdžiui, 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 37–39 punktai), 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *Zabrus Siret* (C-81/17, EU:C:2018:283, 32–34 punktai) ir 2018 m. lapkričio 21 d. Sprendimas *Fontana* (C-648/16, EU:C:2018:932, 39–40 punktai).
- 70 2018 m. lapkričio 21 d. Sprendimas *Fontana* (C-648/16, EU:C:2018:932, 35 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 71 2016 m. liepos 28 d. Sprendimas *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 49 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 72 Pavyzdžiui, 2020 m. kovo 4 d. Sprendimas *Telecom Italia* (C-34/19, EU:C:2020:148, 60 punktas ir nurodyta jurisprudencija).