

Pagaidu versija

ENERĢLADVOKĀTA JEVĢENIJA TANĒVA [EVĢENI TANCHEV]

SECINĀJUMI,

sniegti 2021. gada 20. maijā (1)

Apvienotās lietas C-45/20 un C-46/20

E

pret

Finanzamt N (C-45/20)

un

Z

pret

Finanzamt G (C-46/20)

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

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vārtības nodoklis – Priekšnodokļa atskaitēšana – Padomes Direktīva 2006/112/EK, kas grozīta ar Padomes Direktīvu 2009/162/ES – 167. pants un 168. panta a) punkts – Fotoelementu enerģijas sistēmas uzstādīšana – Biroja izveidošana citādā ziņā privāti īrēnes mājā – Nekustamais īpašums – Jaukta veida darījums izmantoti aktīvi – Iekaušana saimnieciskās darbības aktīvos – Daļēbvalsts noteikta iekaušanas privāti īpašumā termiņa un pieņēmuma par iekaušanu tajā, ja nav pierādījumu par pretējo, saderīgums ar Savienības tiesību m – Tiesību atskaitēt priekšnodokli zaudēšana

1. Ar šiem *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija; turpmāk tekstā – “iesniedzējtiesa”) lūgumiem sniegt prejudiciālu nolēmumu tiek lūgtas precizēt Tiesas judikatūru par ražošanas lūdzēju (2), konkrēti, nekustamā īpašuma (3), ko vienlaikus izmanto saimnieciskās darbības vajadzībām un privātiem mērķiem (turpmāk tekstā – “jaukta veida darījums izmantoti aktīvi”), iekaušanu nodokļu maksātāju privātajos aktīvos, nodokļu maksātāju uzņēmumu vai abos kopā (turpmāk tekstā – “lūgums par iekaušanu”). Precīzāk, šie jautājumi attiecas uz sekām, kuras izriet no lūguma par iekaušanu attiecībā uz tiesībām atskaitēt priekšnodokli saskaņā ar Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopā pievienotās vārtības nodokļa sistēmu (4), kas grozīta ar Padomes Direktīvu 2009/162/EK (2009. gada 22. decembris), ar ko groza vairākus noteikumus Direktīvā 2006/112/EK par kopā pievienotās

v?rt?bas nodok?a sist?mu (5) (turpm?k tekst? – “PVN direkt?va”), 167. un 168. panta a) punktu.

2. Jaut?jumi tiek uzdoti par sader?bu ar Savien?bas ties?bu aktiem, it ?paši, ?emot v?r? Tiesas judikat?ru 2018. gada 25. j?lija spriedum? liet? *Gmina Ryjewo* (6), par to, k?ds saska?? ar V?cijas ties?bu aktiem faktiski ir noilguma termi??, lai pazi?otu V?cijas nodok?u iest?d?m par l?mumu par iek?aušanu, kura izbeigšan?s iesniedz?jtiesas judikat?r? ir interpret?ta k? t?da, kuras rezult?t? tiek zaud?tas priekšnodok?a atskait?šanas ties?bas. Š?iet, ka š?s pašas sekas izriet no iesniedz?jtiesas pie??muma t?s judikat?r? par jaukta veida dar?jumos izmantotu akt?vu ieskait?šanu nodok?u maks?t?ju priv?taj? ?pašum?, kas tiek piem?rots, ja nav pietiekamu nor?žu par pret?jo.

3. Esmu non?cis pie secin?juma, ka pamatlietas apst?k?os dal?bvalstu ties?bu aktu interpret?cija iesniedz?jtiesas judikat?r?, saska?? ar kuru nodok?a maks?t?js zaud? ties?bas atskait?t priekšnodokli, ja par l?mumu par iek?aušanu attiec?b? uz jaukta veida dar?jumos izmantotiem akt?viem nav pazi?ots dal?bvalsts ties?bu aktos noteiktaj? termi??, nav sader?gi ar PVN direkt?vas 167. pantu un 168. panta a) punktu, jo tas ir pretrun? nodok?u neitralit?tes un sam?r?guma principiem, t? k? lietas materi?los nav nor?des par jebk?du aktu?lu probl?mu saist?b? ar izvair?šanos no nodok?u maks?šanas (7). Tas pats secin?jums attiecas uz iepriekšmin?to pie??mumu par iek?aušanu nodok?u maks?t?ja priv?t?pašum?, ja t? rezult?t? tiek zaud?tas atskait?šanas ties?bas.

I. Atbilstoš?s ties?bu normas

A. Savien?bas ties?bas

4. PVN direkt?vas 167. pant? ir paredz?ts:

“Atskait?šanas ties?bas rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams.”

5. PVN direkt?vas 168. panta a) punkt? ir noteikts:

“Cikt?l preces un pakalpojumus nodok?a maks?t?js izmanto dar?jumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodok?a maks?t?jam ir ties?bas taj? dal?bvalst?, kur? vi??š veic šos dar?jumus, atskait?t no nodok?a, par kuru nomaksu vi??š ir atbild?gs:

a) PVN, kas attiec?gaj? dal?bvalst? maks?jams vai samaks?ts par pre?u pieg?d?m vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodok?a maks?t?js;

[..].”

6. PVN Direkt?vas 168. panta a) punkta 1. punkt? ir noteikts:

“1. Ja nekustamais ?pašums ir da?a no nodok?a maks?t?ja saimniecisk?s darb?bas akt?viem un nodok?a maks?t?js to izmanto saimniecisk?s darb?bas vajadz?b?m un saviem vai darbinieku priv?tiem m?r?iem, vai, plaš?k? noz?m?, citiem m?r?iem nek? saimniecisk?s darb?bas vajadz?b?m, tad PVN, ko uzliek izdevumiem saist?b? ar š?du nekustamo ?pašumu, ir atskait?ms saska?? ar 167., 168., 169. un 173. pant? izkl?st?tajiem principiem un tikai proporcion?li ?pašuma izmantojumam nodok?a maks?t?ja saimniecisk?s darb?bas vajadz?b?m.

Atk?pjoties no 26. panta, pirmaj? da?? min?t?s nekustam? ?pašuma lietojuma da?as izmai?as atbilst?gi 184.–192. pant? paredz?tajiem nosac?jumiem ?em v?r? t?d? veid?, k? tos piem?ro attiec?gaj? dal?bvalst?.”

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

“1. Katrs nodokļa maksātājs iesniedz PVN deklarāciju, norādot visu informāciju, kas vajadzīga, lai aprēķinātu iekasājamo nodokļa summu un atskaitāmo summu, tostarp – ciktāl tas nepieciešams aprēķināt bāzes noteikšanai – to darījumu kopību vārtību, uz ko attiecas minētais nodoklis un atskaitēšana, kā arī jebkuru no nodokļa atbrīvoto darījumu vārtību.”

B. Vācijas tiesības

8. *Umsatzsteuergesetz* (Apgrozījuma nodokļa likums, turpmāk tekst – “UStG”) 15. panta 1. punkts ir noteikts:

“Uzņēmjs kā priekšnodokli var atskaitīt:

1. saskaņā ar likumu maksājamo nodokli par preču piegādi un citiem pakalpojumiem, ko tūzņēmumam ir sniedzis cits uzņēmjs. [..]”

9. UStG 18. panta 3. punkts ir noteikts:

“Uzņēmjam par kalendro gadu vai šķērs taksācijas periodu, noteiktajā formā elektroniski jānosūta nodokļu deklarācija, kurā tas pats saskaņā ar 16. panta 1.–4. punktu un 17. pantu aprēķina nodokli vai pārmaxu, kas radusies viņam par labu (nodokļa deklarāšana). 16. panta 3. un 4. punkts paredz tajos gadījumos nodokļu deklarācija jānosūta mēneša laikā pēc šķērs taksācijas perioda beigām. Lai izvairītos no nepamatotām grūtībām, *Finanzamt* pēc pieprasījuma var atteikties no elektroniskas nosūtīšanas. Šādā gadījumā uzņēmjam nodokļu deklarācija ir jānosūta atbilstoši administrācijas noteiktajai formai un jāparaksta manuāli.”

10. *Abgabenordnung* (turpmāk tekst – “Nodokļu kodekss”) 149. panta 2. punkts tādā redakcijā, kas bija spēkā strīda laikā (8), ir noteikts:

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

II. Fakti, tiesvedība un uzdotie prejudiciālie jautājumi

A. Lieta C-45/20, *E/Finanzamt N* (turpmāk tekst – “lieta E”)

11. Prasītājs lieta E vada sastatņu uzņēmumu. 2014. gadā viņš sastādīja projektu īmēnes mējas celtniecībai, kurā saskaņā ar 2014. gada 29. jūlija arhitektūras plāniem pirmajā stāvā iekāva 16,57 m² lielu biroju. Pārējā mēja bija paredzēta privātam vajadzībām, un tās kopējā platība bija jābūt 149,75 m². Rīdini par mējas celtniecību tostarp par biroju, tika izdoti laika posmā no 2014. gada oktobra līdz 2014. gada novembrim (9).

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

13. Finanšu pārvalde ar 2017. gada 5. aprīlā lēmumu noteica prasītāja E apgrozījuma nodokli par 2015. gadu, neāujot atskaitīt [X] EUR, kas saskaņā ar prasītāja E teikto esot priekšnodoklis, kas attiecas uz attiecīgo biroju. Finanšu pārvalde ar 2018. gada 17. janvāra lēmumu noraidīja iebildumu kā nepamatotu. Tāpat tika noraidīta arī apelācijas sūdzība, kas tika

iesniegta attiecībā uz šo prasību. Savā 2018. gada 19. marta spriedumā *Sächsisches Finanzgericht* (Saksijas Finanšu tiesa, Vācija) norādīja, ka pieprasītā priekšnodokļa atskaitīšana neesot iespējama, jo preces ieskaitīšana uzņēmuma aktīvos nav notikusi laikā, proti, līdz 2015. gada 31. maijam.

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

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

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

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

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

18. Pēc pašas apgrozījuma nodokļa pārbaudes Finanšu pārvalde uzskatīja, ka priekšnodokļa atskaitījumu, kas iekāpāts 2014. gada 11. septembra rīcībā, nevarēja piešķirt. Saskaņā ar Finanšu pārvaldes sniegto informāciju prasītājs Z laikus, proti, līdz 2015. gada 31. maijam, attiecīgo precī nebija iekāpis uzņēmuma aktīvos.

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

20. *Finanzgericht* (Finanšu tiesa) Z apgalvoja, ka it ?paši, ?emot v?r? Tiesas 2018. gada 25. j?lija spriedumu liet? *Gmina Ryjewo*, attiec?go iesniedz?jtiesas judikat?ru par pazi?ošānu ?s? termi?? par jaukta veida dar?jumos izmantotu akt?vu iek?aušanas pier?d?jumiem b?tu bijis j?apšāuba.

21. L?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu ir nor?d?ts, ka Finanšu p?rvalde esot aizst?v?jusi s?dz?b? pie?emto l?mumu un nor?d?jusi, ka pras?t?js pirms fotoelementu sist?mas izmantošanas neesot r?kojies k? uz??m?js apgroz?juma nodok?a ties?bu aktu izpratn?, un gad?jum?, par kuru Tiesa ir tais?jusi spriedumu liet? *Gmina Ryjewo*, iek?aušanas ties?bu neesot bijis.

22. Š?dos apst?k?os iesniedz?jtiesa nol?ma aptur?t tiesved?bu gan liet? C?45/20, gan liet? C?46/20 un uzdeva Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“1) Vai Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 168. panta a) punktam, lasot to kop? ar š?s direkt?vas 167. pantu, ir pretrun? valsts judikat?ra, saska?? ar kuru ties?bu atskait?t priekšnodokli nav gad?jumos, kad past?v ties?bas izv?l?ties, k?d? ?pašum? iek?aut sa?emtus pakalpojumus, ja l?dz ties?bu aktos paredz?t? PVN gada deklar?cijas iesniegšanas termi?a beig?m nav iesniegts neviens nodok?u iest?d?m identific?jams l?mums par š?du iek?aušanu?

2) Vai [Direkt?vas 2006/112] 168. panta a) punktam ir pretrun? valsts judikat?ra, saska?? ar kuru tiek uzskat?ts, ka manta ir iek?auta priv?t?pašum?, proti, past?v š?ds pie??mums, ja nav (pietiekamu) nor?žu par iek?aušanu uz??muma ?pašum??”

23. Tiesa rakstveida jaut?jumus adres?ja V?cijas Federat?vajai Republikai un Komisijai. V?cijas Federat?v? Republika atbild?ja ar 2020. gada 14. decembra dokumentu un Komisija ar 2020. gada 16. decembra dokumentu.

24. Rakstveida apsv?rumus par prejudici?lo jaut?jumu iesniedza *Finanzamt N* (attiec?b? uz lietu E), V?cijas Federat?v? Republika un Komisija. Tiesas s?de netika notur?ta.

III. Ievada apsv?rumi

25. Ierosinu atbild?t uz jaut?jumiem, kas izvirz?ti l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu, š?d? sec?b?.

26. Vispirms j?analiz? jaut?jums par to, vai abiem pras?t?jiem – E un Z – bija ties?bas atskait?t priekšnodokli attiec?go jaukta veida dar?jumos izmantoto akt?vu ieg?des br?d?, proti, m?jas liet? E un fotoelementu ener?ijas sist?mas liet? Z. Šis nov?rt?jums ir tieši saist?ts ar l?mumu par iek?aušanu, jo, k? nor?d?ts V?cijas Federat?v?s Republikas rakstveida apsv?rumos, tas, vai priekšnodoklis ir atskait?ms, esot atkar?gs no veida, k?d? š? persona ir iek??vusi attiec?gajos jaukta veida dar?jumos izmantotos akt?vus (15).

27. Otrk?rt, k? t?l?k tiek ieteikts V?cijas Federat?v?s Republikas rakstveida apsv?rumos, tikpat svar?gi, lai atrisin?tu str?du pamatliet?, esot tas, vai identific?jams l?mums par iek?aušanu attiec?b? uz jaukta veida dar?jumos izmantotiem akt?viem Savien?bas PVN likum? ir materi?la vai form?la pras?ba. Tas t? esot t?p?c, ka tad, ja nodok?u maks?t?js neiev?ro form?las pras?bas, atš?ir?b? no materi?ltiesisk?m pras?b?m, šim nodok?a maks?t?jam ne vienm?r tiek at?emtas ties?bas atskait?t priekšnodokli (16). K? paskaidrošu turpm?k, esmu non?cis pie secin?juma, ka identific?jama l?muma par iek?aušanu esam?ba ir b?tiska pras?ba ties?b?m atskait?t priekšnodokli par jaukta veida dar?jumos izmantotiem akt?viem, ta?u to var noteikt ar

pierādījumiem, kas objektīvi apliecina lēmuma par iekaušanu esamību. Līdz šim judikatūrā nav ticis prasīts, lai nodokļa maksātāji sniedz pašu un konkrētu deklarāciju dalībvalstu nodokļu iestādēm attiecībā uz lēmumu par iekaušanu. Šajā sadaļā pievēršos ar dalībvalstu rīcības brīvībai attiecībā uz termiņu noteikšanu paziņošanai valsts nodokļu iestādēm par identificējamo iekaušanu.

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

29. Attiecībā uz sprieduma *Gmina Ryjewo* nozīmi, ir svarīgi atzīmēt, ka spriedums liet *Gmina Ryjewo* neattiecas uz sekām, kas izriet no i) jaukta veida darījuma izmantotu ražošanas līdzekļu pilnīgā iekaušanas uzņēmuma kapitālā, ii) no to saglabāšanas pilnībā privātpašumam, tādējādi tos pilnībā izslēdzot no PVN sistēmas, vai arī iii) no to iekaušanas uzņēmuma aktīvos, ciktāl to faktiski lieto profesionālos nolukos (17).

30. Lieta *Gmina Ryjewo* drēzē attiecās uz sekām, kas radušās, kad pašvaldība nekustamo pašumu sēkotnāji izmantojusi darījumiem, kas nav apliekami ar nodokli, bet vālk – ar nodokli apliekamiem darījumiem, un to, ko tas nozīmē attiecībā uz priekšnodokļa par šā nekustamā pašuma bēvniecību atskaitēšanu. Tādējādi piekrētu *Finanzamt N* rakstveida apsvērumos izteiktajiem apgalvojumiem, ka – pretāji viedokliem, kas, iespējams, ir pausti tiesību doktrēnā, – liet *Gmina Ryjewo* netiek aizstvēts apgalvojums, ka vairs nav nepieciešams pieēemt lēmumu par iekaušanu attiecībā uz jaukta veida darījuma izmantotiem aktīviem, lai noteiktu, vai nodokļu maksātājs rēkojas kē tēds.

31. Gan Vācijas Federatīvā Republika, gan *Finanzamt N* savos rakstveida apsvērumos ir atbalstējušas sprieduma *Gmina Ryjewo* ietekmes mazinēšanu uz pamatlietas iznākumu, ēēmot vērē *inter alia* atēēirēbas starp to, kas ticis apspriests liet *Gmina Ryjewo*, un to, par ko ir runa pamattiesvēdēbē. Pietiek pateikt, ka šājos secinējumos atsauce uz lietu *Gmina Ryjewo* tiks minēta tiktāl, cik tē attiecas uz ēeit risinēmo juridisko problēmu.

IV. Vērtējums

A. Atskaitēšanas tiesību esamība

32. Attiecēgē judikatūra ir balstēta uz PVN direktēvas 167. pantu. Atbilstošē 167. pantam tiesēbas atskaitēt priekšnodokli rodas brēdē, kad atskaitēmais nodoklis kēēst iekasējams. Tiesēbas atskaitēt priekšnodokli galvenokērt ir atkarēgas no tē, kēdē statusē šājē brēdē rēkojas persona (18).

33. Saskaēē ar PVN direktēvas 168. panta a) punktu preces vai pakalpojumus, uz kuriem nodokļu maksētājs ir norēdējis, lai pamatotu ēēs tiesēbas, ir bijis ēēizmanto iepriekē vēa ar nodokli apliekamā ēē vajadzēbē un ēēs preces iepriekē ir bijis ēēpiegēdē vai pakalpojumus bijis ēēsniedz citam nodokļu maksētējam (19). ēēmot vērē to, ka, ēēiet, – gan attiecēgais birojs, gan fotoelementu enerēijas sistēma ir izmantoti saimnieciskē darbēbas vajadzēbē, ēē prasēba bētu izpildēta, ja tēs bētu piegēdējis cits nodokļa maksētājs (20).

34. Saskaēē ar Tiesas pastvēgo judikatūru nav tiesēbu atskaitēt priekšnodokli par precēm, kas pilnēbē iekēautas privētajos aktēvos (21). Daēēējas tiesēbas uz atskaitēšanu ir, ja jaukta veida darījuma izmantotas preces daēēēji tiek iekēautas uzēēmuma aktēvos. Daēa, kas netiek izmantota ar nodokli apliekamu saimnieciskē darbēbas pakalpojumu sniegēšanai vai piegēdē, neietilpst PVN sistēmā, un to nevar ēēemt vērē Direktēvas 2006/112 168. panta a) punkta izpratnē (22). Tomēr, ja jaukta veida darījuma izmantoti aktēvi tiek pilnēbē iekēauti ražošanas līdzekļos, viss priekšnodoklis ir atskaitēms (23). Ja nodokļa maksētājs izvēlas uzskatēt ražošanas līdzekli, ko vienlaikus lieto profesionēlos un privētos nolukos, par uzēēmuma ēēpašumu, par ēē preēu

pirkumu k? priekšnodoklis maks?jamais PVN princip? ir piln?b? un nekav?joties atskait?ms (24).

35. Tom?r ar Direkt?vu 2009/162, proti, 168. panta a) punktu, tika ieviests svar?gs PVN direkt?vas groz?jums, kam ir noz?me pamatliet?. K? redzams šo secin?jumu 6. punkt?, PVN, ko uzliek izdevumiem saist?b? ar nekustamo ?pašumu, ir atskait?ms tikai proporcion?li ?pašuma izmantojumam nodok?a maks?t?ja saimniecisk?s darb?bas vajadz?b?m. Lai gan tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai, š?iet, ka gan birojs m?j?s liet? E, gan fotoelementu ener?ijas sist?ma liet? Z ir nekustams ?pašums (25).

36. Katr? zi?? pras?t?ji pamatliet? v?las da??ju priekšnodok?a atskait?šanu, ?emot v?r? jaukta veida dar?jumus izmantotu akt?vu da??ju iek?aušanu uz??muma akt?vos. Liet? E piepras?t? atskait?šana ir da??ja, jo t? attiecas tikai uz biroju m?j?. Liet? Z piepras?t? atskait?šana ir da??ja, jo atskait?šana, kas piepras?ta attiec?b? uz fotoelementu ener?ijas sist?mu, ir proporcion?la un saist?ta ar to, cik?l to izmanto saimnieciskās darb?bas veikšanai (26).

37. No past?v?g?s judikat?ras izriet, ka tas, kurš veic ieguld?jumus ar m?r?i, ko apstiprina objekt?vi fakti, lai veiktu saimniecisku darb?bu PVN direkt?vas 9. panta 1. punkta izpratn?, ir j?uzskata par nodok?a maks?t?ju (27). J?atg?dina, ka saska?? ar PVN direkt?vas 168. pantu PVN ir atskait?ms, cik?l preces un pakalpojumus nodok?a maks?t?js izmanto dar?jumiem, par kuriem uzliek nodokli. R?kojoties š?d? nodok?a maks?t?ja status?, vi?am saska?? ar š?s direkt?vas 167. un n?kamajiem pantiem t?d?j?di ir ties?bas nekav?joties atskait?t maks?jamo vai samaks?to PVN no veiktajiem ieguld?jumiem attiec?b? uz dar?jumiem, ko vi?š ir iecer?jis veikt un kas dod ties?bas uz nodok?a atskait?šanu. Atbilstoši PVN direkt?vas 63. un 167. pantam š?s atskait?šanas ties?bas rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams, proti, pre?u pieg?des br?d? (28).

38. Tom?r uzskatu, ka saska?? ar past?v?go judikat?ru nodok?a maks?t?jam faktiski nav *pien?kuma* atskait?t priekšnodokli, tikl?dz rodas ties?bas uz to div?s svar?g?s situ?cij?s, kas attiecin?mas uz pamatlietu. Pirmk?rt, lai gan *Finanzamt N* un V?cijas Federat?v? Republika pamatoti apgalvo, ka Tiesa esot nospriedusi, ka ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu ir ?stenojamas nekav?joties attiec?b? uz visiem ar dar?jumiem saist?tajiem priekšnodok?iem (29), tas nenoz?m?, ka ar Savien?bas ties?bu aktiem dal?bvalst?m tiek ?auts visos apst?k?os faktiski atcelt ties?bas uz atskait?šanu gad?jum?, ja netiek iev?rots dal?bvalstu ties?bu aktos noteiktais termi?š atskait?šanas pieteikuma iesniegšanai nodok?u iest?d?m, ?paši tad, ja nav pier?d?jumu par kr?pšanu (30). Tas tiks vair?k izkl?st?ts šo secin?jumu 50.–60. punkt?.

39. Otrk?rt, k? argument?ts Komisijas rakstveida apsv?rumos, ?paša pieteikuma par priekšnodok?a atskait?šanu iesniegšana nodok?u iest?d?m nav b?tiska, lai pier?d?tu l?muma par iek?aušanu esam?bu attiec?go jaukta veida dar?jumus izmantoto akt?vu ieg?des laik?.

40. Jaut?jums par to, vai nodok?a maks?t?js š?d? status? ir r?kojies saimniecisk?s darb?bas vajadz?b?m (skat. PVN direkt?vas 9. panta 1. punktu), ir fakta jaut?jums, kas ir j?v?rt?, ?emot v?r? visu inform?ciju liet?, tostarp attiec?g?s preces veidu un laikposmu starp t?s ieg?di un izmantošanu š? nodok?a maks?t?ja saimnieciskaj? darb?b?. Šis v?rt?jums ir j?veic iesniedz?jtiesai (31).

41. Svar?gi, ka Tiesa liet? *Gmina Ryjewo* ir nospriedusi, ka “lai ar? preces ieg?des br?d? nep?rprotami un tieši izteikts nodoms to paredz?t saimnieciskai izmantošanai var b?t pietiekams, lai secin?tu, ka precī ir ieg?d?jies nodok?a maks?t?js, kas k? t?ds r?kojas, š?da pazi?ojuma neesam?ba neizsl?dz, ka š?ds nodoms var atkl?ties netieši (32).” K? min?ts iepriekš, Tiesa š?di interpret?ja “saimniecisko darb?bu” PVN direkt?vas 9. panta 1. punkt? saist?b? ar str?du liet? *Gmina Ryjewo*, kur? tika piepras?tas ties?bas uz atskait?šanu attiec?b? uz kapit?la akt?va noteikt? m?r?a mai?u no ar saimniecisko darb?bu saist?ta uz ar to nesaist?tu (33). T? k?

atskait?šanas ties?bu atteikums ir iz??mums no pamatprincipa, ko veido š?s ties?bas, piem?rošanas (34), spriedum? liet? *Gmina Ryjewo* noteiktais princips b?tu j?piem?ro ar?, lai pier?d?tu l?muma par iek?aušanu esam?bu. Piekr?tu Komisijas apgalvojumam, ka š? interpret?cija ir vien?g?, kas atbilst judikat?r? noteiktajam plašajam j?dzienam par ieg?di “nodok?a maks?t?ja status?” (35).

42. T?p?c ir j?nosaka, vai E un Z ir ieg?d?jušies vai izgatavojuši attiec?g?s kapit?lieguld?jumu preces ar nol?ku, ko apstiprina objekt?vi fakti, veikt saimniecisko darb?bu un l?dz ar to ir r?kojušies k? nodok?a maks?t?ji PVN direkt?vas 9. panta 1. punkta izpratn? (36) to ieg?des br?d?. Vai ir tieša un t?l?t?ja saikne starp konkr?tu iepriekš veiktu dar?jumu un konkr?tu v?l?k veiktu dar?jumu vai dar?jumiem, kas rada ties?bas uz nodok?a atskait?šanu (37)?

43. Lai gan šis v?rt?jums attiecas uz iesniedz?jtiesu, lietas materi?los nav nevienas nor?des uz to, ka nepast?v?tu nepieciešam? saikne attiec?b? uz biroja b?vniec?bu liet? E (38) vai fotoelementu sist?mu liet? Z, ?emot v?r? apl?kojamo dar?jumu objekt?vo saturu (39), k? aprakst?ts l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu. Laiks starp šo akt?vu ieg?di un izmantošanu nodok?u maks?t?ju saimniecisk?s darb?bas vajadz?b?m bija sal?dzinoši ?ss. Gan attiec?gais birojs, gan fotoelementu ener?ijas sist?ma p?c savas b?t?bas bija preces, kas piem?rotas š?d?m vajadz?b?m (40). Vissvar?g?k pamatlietu izskat?šan? ir tas, ka t?l?t?ja piepras?juma nodok?u iest?d?m par priekšnodok?a atskait?šanu nesa?emšana nav p?rliecinoši noteicoša attiec?b? uz to, vai ieg?des laik? ir past?v?jušas ties?bas uz atskait?šanu, kaut ar? saska?? ar iesniedz?jtiesas judikat?ru atskait?šanas ties?bu izmantošana ir nopietns r?d?t?js akt?vu iek?aušanai uz??mum? (41).

44. T?d?j?di tas, ka E nav deklar?jis biroju pagaidu nodok?u deklar?cij?s, pats par sevi nav š??rslis ties?b?m atskait?t priekšnodokli. Turkl?t, t? k? Tiesas judikat?r? nav atrodams tiešs atbalsts V?cijas ties?bu aktos noteikt?m pras?b?m par to, ka t?dam pieteic?jam k? E vai Z b?tu j?iesniedz deklar?cija par pier?d?jumiem, kas apliecina l?muma par iek?aušanu saimniecisk?s darb?bas akt?vos esam?bu ieg?des br?d?, vismaz tad, ja priekšnodok?a atskait?šana tiek piepras?ta p?c PVN deklar?cijas, kas attiecas uz ieg?des periodu. ?emot v?r? spriedumu liet? *Gmina Ryjewo*, ir nepieciešami pier?d?jumi, kas objekt?vi apliecina l?muma par iek?aušanu esam?bu, jo š?ds l?mums ir nepieciešams, lai noteiktu, vai PVN ir atskait?ms attiec?b? uz jaukta veida dar?jumos izmantotiem akt?viem (42). PVN deklar?cij?, kas attiecas uz ieg?des periodu, atskait?šanas piepras?šana var pier?d?t l?muma par iek?aušanu esam?bu (43), ta?u saska?? ar Tiesas judikat?ru tas nav noteikti nepieciešams. Iesniedz?jtiesai ir j?nosaka, vai biroja faktisk?s izmantošanas pl?ni liet? E un 2014. gada 11. septembra r??ins par fotoelementu sist?mas pieg?di un uzst?d?šanu liet? Z ir pier?d?jumi, kas ir pietiekami, lai objekt?vi apliecin?tu l?muma par iek?aušanu esam?bu, apl?koti kop? ar visiem iepriekš?jiem atbilstošajiem faktiem.

45. Š? pieeja saskan ar? ar PVN noteikumu par korekcij?m un atskait?šanu pamatiem. J?atg?dina, ka “atskait?šanas kori??šanas laikposmiem nav nek?das ietekmes uz ties?bu atskait?t PVN rašanos [...], kuras [...] nosaka tikai statuss, k?d? persona r?kojas attiec?g?s preces ieg?des br?d? (44)”. Atskait?jumu kori??šanas sist?mas m?r?is ir nodrošin?t atskait?jumu precizit?ti un l?dz ar to nodok?u nastas neitralit?ti (45). Tieš?m, Tiesas judikat?r? ir konstat?ts, ka s?ki izstr?d?ti noteikumi par atskait?šanas ties?bu ?stenošanu ir tikai form?la pras?ba vai nosac?jumi (46).

46. Visbeidzot, k? min?ts iepriekš 21. punkt?, ir paustas šaubas par to, vai Z fotoelementu ener?ijas sist?mas ieg?des laik? ir darbojies k? uz??m?js, apšaubot pras?t?ja Z atskait?šanas ties?bas, ?emot v?r? spriedumu liet? *Gmina Ryjewo*. Tom?r fotoelementu ener?ijas sist?ma vismaz da??ji tika izmantota paša Z ar nodokli aplikamo dar?jumu vajadz?b?m, ieguld?jums tika veikts, lai veiktu saimniecisko darb?bu, un atskait?jums bija paredz?ts dar?jumiem, kurus Z pl?no

veikt (šo secinājumu 37. punkts). Turklāt pretī tam, lai sniegtu norādes, kas ierobežotu iespējas klasificēt Z kā "nodokļa maksātāju", lietā *Gmina Ryjewo* tiek atbalstīta termina "nodokļa maksātājs" plaša interpretācija (47).

47. Visbeidzot, lai gan tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, ņemot vērā iepriekš apspriestos tiesību principus, E, šī lietā, bija tiesības uz daļu priekšnodokļa atskaitējumu pēc attiecīgā biroja iegādes, tātāt kā Z par fotoelementu sistēmas iegādi.

B. Identificējams lūmums par iekaušanu kā būtiska vai formāla prasība un termiņš paziņošanai par to nodokļu iestādēm

1. Identificējams lūmums par iekaušanu

48. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru dalībvalstu nodokļu administrācijas rīcībā ir jābūt vajadzīgajai informācijai, lai pierādītu, ka ir izpildītas materiāls prasības, kas dod tiesības uz PVN atskaitēšanu, kas samaksēts šajā lietā kā priekšnodoklis, neraugoties uz jebkādu pārmesto formālo prasību neievērošanu (48). Kā paskaidrots iepriekš, lūmums par iekaušanu ir būtisks, lai noteiktu tiesības uz atskaitēšanu. Tā nav tikai formāla prasība kontroles veikšanai (49). Tātāt tas nav grāmatvedības un deklarācijas pienākums (50). Tieši pretī, identificējama lūmuma par iekaušanu neesamība kāvā iesniegt drošu pierādījumu par to, ka ir ievērotas materiāls prasības (51), ņemot vērā, ka ar pašu lūmumu par iekaušanu tiek noteikts, vai priekšnodokļa atskaitēšana attiecībā uz jauktā veida darījumu izmantotiem aktīviem vispār ir iespējama, un cik lielā mērā tas ir atskaitāms.

49. Tāpēc, kā apgalvots *Finanzamt N* rakstveida apsvērumos, identificējama lūmuma par iekaušanu esamība esot būtiska prasība, tāu jāuzsver, ka priekšnodokļa atskaitēšana PVN deklarācijas periodā ir tikai viens elements, lai arī, iespējams, noteicošs, kas apliecina lūmuma par iekaušanu esamību (52). Tātāt šādas deklarācijas neesamība pilnībā neizslēdz lūmuma par iekaušanu esamību.

2. Termiņš paziņošanai par lūmumu par iekaušanu

50. Nodokļu iestāžu rīcībā ir jābūt nepieciešamajai informācijai, lai konstatētu, ka ir izpildīti pamatnosacījumi tādā PVN atskaitēšanai, kas samaksēts priekšnodoklis, un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai (53). Ja nodokļu administrācijas rīcībā ir nepieciešams ziņās, lai konstatētu, ka nodokļa maksātājam kā attiecīgā preču vai pakalpojumu saņēmājam ir jāmaksā PVN, tātāt attiecībā uz pārdājā minētā tiesbā atskaitēt šo nodokli nevar izvirzīt papildu nosacījumu, kas var padarīt pilnāgi neiespējamu šo tiesību īstenošanu (54).

51. Līdz ar to rodas jautājums, vai attiecīgā termiņa noteikšana, no tāt izrietošo atskaitēšanas tiesību zaudēšana, kas izriet no iesniedzējtiesas judikatūras, un pieņemams iesniedzējtiesas judikatūrā par ieskaitēšanu privātos aktīvos, ja nav pierādīta iekaušana saimnieciskās darbības aktīvos, ir papildus nosacījumi ar šādu spēku.

52. Saskaņā ar PVN direktīvas 167. un 179. pantu atskaitēšanas tiesības principā tiek īstenotas tajā pašā laikposmā, kurā tās ir radušās, proti, brīdā, kad nodoklis ir kļuvis iekasājams (55). Tomēr saskaņā ar PVN direktīvas 180. un 182. punktu nodokļa maksātājam var āut veikt atskaitēšanu pēc šā laika perioda, ja tiek ievēroti valstu tiesiskajos regulējumu paredzētie nosacījumi un noteikumi (56).

53. Judikatūrā jau ir nostiprināts, ka, lai nodrošinātu tiesisko noteiktību, ievērojot efektivitātes un līdzvērības prasības, Savienības tiesību aktos ir pieņemts, ka dalībvalstīs uzliek termiņus priekšnodokļa atskaitēšanai (57). Iesniedzējtiesai ir jānosaka, vai ar vāļāko noteikto termiņu 2015.

gada 31. maijā attiecībā uz PVN gada deklarāciju par 2014. gadu paziņošanai par lūmumu par iekaušanu, kas faktiski ir termiņš priekšnodokļa atskaitēšanas tiesību izmantošanai, ir ievēroti efektivitātes un līdzvērtības principi.

54. Saskaņā ar Tiesas judikatūru attiecībā uz efektivitātes principu ir jāņem vērā noilguma kopējais ilgums, un dalībvalstu tiesm ir jāizvērtē, vai šis termiņš nepadara priekšnodokļa atskaitēšanas tiesību [stenošanu] praktiski neiespējamu vai pārērīgā grūtā (58).

55. Ja saskaņā ar dalībvalsts tiesību aktiem netiek pilnībā zaudētas tiesības uz priekšnodokļa atskaitējumu par pierādījumu, kas apliecina, ka 2015. gada 31. maijā nodokļu iestādēm nebija objektīvi iesniegti pierādījumi par lūmumu par iekaušanu esamību, atbilstoši Savienības tiesību aktiem šādiem nevar iebilst pret termiņu (59).

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

57. Rezumējot, dalībvalsts rīcība nedrīkst pārērīgi aizskart PVN neitralitātes principu (61). Precīzāk – ja nav problēmu attiecībā uz krāpšanu nodokļu jomā un kaitējumu valsts budžetam, Tiesa ir nospriedusi, ka, ņemot vērā atskaitēšanas tiesību dominējošo vietu kopējā PVN sistēmā, atskaitēšanas tiesību zudums, ja nodokļa samaksa ir nokavēta, šādi nesamērīgs (62). Novēlota samaksa pati par sevi nevar tikt pielīdzināta krāpšanai (63). Šādos apstākļos piemērota atbilde ir administratīvās naudas sods (64) vai nokavējuma procentu samaksa (65).

58. Turklāt Tiesa ir atzinusi, ka, tādēļ atskaitēšanas tiesību atteikšana ir izņēmums no pamatprincipa, ko veido šīs tiesības, piemērošanas, kompetentajām nodokļu iestādēm ir juridiski pietiekami jāpierāda, ka pastāv objektīvi apstākļi, kas ļauj konstatēt krāpšanas vai ļaunprātīgas izmantošanas faktu. Pēc tam valsts tiesm ir jāpārbauda, vai attiecīgās nodokļu iestādes ir pierādījušas šādu objektīvu elementu esamību (66). Šādi pierādījumi lietas materiālos neparedz.

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

60. Pilnības labad varētu piebilst, ka šaubas par samērīguma principa ievērošanu un pārērīgā ietekme uz neitralitātes principu varētu rasties arī attiecībā uz iesniedzējtiesas judikatūru, kas minēta šā secinājumā 14. punktā, saskaņā ar kuru gada pārskatu iesniegšanas termiņa pagarināšana nepagarina termiņu lūmuma par iekaušanu paziņošanai attiecībā uz jaukta veida darījumu izmantotiem aktīviem. To varētu arī jautāt, atsaucoties uz līdzvērtības principu.

V. Atbildes uz prejudiciālajiem jautājumiem

61. Esmu nonācis pie secinājuma, ka pamattiesvedības apstākļos, valsts judikatūra, kurā tiek liegtas tiesības atskaitīt PVN gadījumos, kad uzņēmjs var izvēlēties, kādā pašumā iekāut saņemtos pakalpojumus piegādes brīdī, ja līdz tiesbu aktos paredzētā PVN gada deklarācijas iesniegšanas termiņa beigām nav iesniegts neviens nodokļu iestādam identificējams lūmums par iekaušanu, ir pretrunā PVN direktīvas 168. panta a) punktam, lasot to kopā ar tās 167. pantu. Tas pats noteikti attiecas uz pieņēmumu par jaukta veida darījumos izmantotu aktvu iekaušanu privtā pašumā, ja sankcija tpat ir atskaitšanas tiesbu zaudšana.

62. Saskaā ar Tiesas pastvgo judikatru atskaitšanas tiesbas ir neatemama PVN sistēmas sastvda, ko principā nevar ierobežot. Atskaitšanas sistēmas mēris ir pilnā atbrvot nodokļa maksājumu no visā viā saimnieciskās darbības gaitā maksājamā vai jau samaksātā PVN sloga. Tādējādi kopā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem, ar noteikumu, ka minētajām darbībām principā ir piemērojams PVN (69).

63. Saskaā ar PVN direktīvas 273. pantu dalībvalstis var pieemt tiesbu aktus, lai nodrošinātu pareizu PVN iekaušanu un cēnītos pret krāpšanu, taču tādēļ tiesbu aktiem jābā saskaīotiem ar samērīguma principu un neitralitāti (70), kā arī ar tiem nevar tikt sistemātiski apstrīdātas tiesbas uz PVN atskaitšanu (71).

64. Visbeidzot, ēmot vērā lūmumu lgt sniegt prejudiciālu nolūmumu un galvenokārt tē judikatras saderību ar attiecīgajiem Savienības tiesbu principiem, ir jāatgādina, ka prasāba valstu tiesbas interpretēt saskaā ar Savienības tiesbām ietver valsts tiesu pienkumu vajadzības gadījumā mainīt to pastvgo judikatru, ja tē ir balstāta uz valsts tiesbu interpretāciju, kas nav saderāga ar Savienības tiesbām (72).

VI. Secinājumi

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

1. Pamatlietas apstākļos valsts judikatūra, ar kuru tiek izslgtas tiesbas atskaitīt PVN gadījumos, kad pastv tiesbas izvēlēties, kādā pašumā iekāut saņemtos pakalpojumus, ja līdz tiesbu aktos paredzētā PVN gada deklarācijas iesniegšanas termiņa beigām nav iesniegts neviens nodokļu iestādam identificējams lūmums par šādu iekaušanu, ir pretrunā Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kas grozāta ar Padomes 2009. gada 22. decembra Direktīvu 2009/162/EK, 168. panta a) punktam, lasot to kopā ar tās 167. pantu.

2. Pamatlietas apstākļos valsts judikatūra, atbilstoši kurai tiek pieēmta iekaušana privtā pašumā, ja nav (pietiekamu) pierādījumu par aktvu iekaušanu saimnieciskās darbības aktvos, ir pretrunā Padomes Direktīvas 2006/112, kas grozāta ar Padomes Direktīvu 2009/162/EK, 168. panta a) punktam.

1 Oriģinālvālodā – angļu.

2 Iesniedzītīesai tomēr ir jāpārbauda, ēmot vērā valsts tiesbas, vai šajā lietā aplkots preces ir “ražošanas līdzekļi”. Atbilstoši PVN direktīvas 189. panta a) punktam dalībvalstis var definēt “ražošanas līdzekļu” jēdzienu. Tiesa ir atzinusi, ka šis jēdziens attiecas uz precēm, kurām, tās izmantojot saimnieciskās darbības veikšanai, ir raksturīga ilgspējība un vērtība, un

t?d?j?di ar to ieg?šanu saist?t?s izmaksas parasti netiek iegr?matotas k? k?rt?jie izdevumi, bet gan tiek norakst?tas vair?ku finanšu gadu garum?. Skat., piem?ram, spriedumu, 2019. gada 27. marts, *Mydibel* (C?201/18, EU:C:2019:254, 23. punkts), kur? ir atsauce uz spriedumu, 2012. gada 16. febru?ris, *Eon Aset Menidjunt* (C?118/11, EU:C:2012:97, 35. punkts).

3 Skat. šo secin?jumu 35. punktu.

4 OV 2006, L 347, 1. lpp.

5 OV 2010, L 10, 14. lpp.

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

7 Spriedums, 2012. gada 12. j?lijs, *EMS?Bulgaria Transport* (C?284/11, EU:C:2012:458, 65.–70. punkts). Skat. ar?, piem?ram, spriedumu, 2018. gada 12. apr?lis, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C?8/17, EU:C:2018:249, 39. punkts), kur? ir atsauce uz spriedumu, 2016. gada 28. j?lijs, *Astone* (C?332/15, EU:C:2016:614, 52. punkts un taj? min?t? judikat?ra). Skat. ar? nesenos spriedumus, 2018. gada 26. apr?lis, *Zabrus Siret*, (C?81/17, EU:C:2018:283, 32.–34. un 49.–51. punkts), un 2020. gada 2. j?lijs, *Terracult* (C?835/18, EU:C:2020:520, 37. un 38. punkts).

8 Saska?? ar V?cijas Feder?l?s Republikas rakstveida apsv?rumiem piem?rojam? redakcija esot t?, kas bija sp?k? no 2011. gada 1. novembra.

9 Saska?? ar *Finanzamt N* rakstveida apsv?rumiem.

10 Saska?? ar *Finanzamt N* rakstveida apsv?rumiem.

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

12 *BFH?Urteile in BFHE* 234, 519, *BStBl* II 2014, 76, *Rz* 24ff., 34; *in BFHE* 234, 531, *BStBl* II 2014, 81, *Rz* 24ff.; *in BFH/NV* 2013, 266, *Rz* 40f; *BFH?Beschluss in BFH/NV* 2017, 922, *Rz* 5, *jeweils m.w.N.*, un tajos attiec?gi min?t? judikat?ra.

13 *BFH?Urteile in BFHE* 234, 519, *BStBl* II 2014, 76, *Rz* 33 ff.; *in BFH/NV* 2013, 266, *Rz* 40f.; *in BFH/NV* 2014, 1097, *Rz* 14; *BFH?Beschlüsse in BFH/NV* 2014, 914, *Rz* 6; *in BFH/NV* 2017, 922, *Rz* 5. Saska?? ar l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu tagad ir n?kam? gada 31. j?lijs.

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

15 Piem?ram, spriedums, 2012. gada 22. marts, *Klub* (C?153/11, EU:C:2012:163, 38. un 39. punkts un tajos min?t? judikat?ra).

16 Piem?ram, spriedums, 2018. gada 12. apr?lis, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C?8/17, EU:C:2018:249, 30.–33. punkts un tajos min?t? judikat?ra). Skat. ar?, piem?ram, spriedumus, 2012. gada 12. j?lijs, *EMS?Bulgaria Transport* (C?284/11, EU:C:2012:458, 60.–63. punkts), un 2017. gada 15. novembris, *Geissel* un *Butin* (C?374/16 un C?375/16, EU:C:2017:867, 40. punkts).

17 Spriedums, 2009. gada 23. apr?lis, *Puffer* (C?460/07, EU:C:2009:254, 39. punkts un taj? min?t? judikat?ra). Skat. ar?, piem?ram, spriedumus, 2012. gada 16. febru?ris, *Eon Aset Menidjunt* (C?118/11, EU:C:2012:97, 53. punkts), un 2015. gada 9. j?lijs, *Trgovina Prizma* (C?331/14, EU:C:2015:456, 20. punkts).

18 ?ener?ladvok?tes J. Kokotes [*J. Kokott*] secin?jumi liet? *Gmina Ryjewo* (C?140/17,

EU:C:2018:273, 28. punkts), kuros ir atsauce uz spriedumu, 1991. gada 11. jūlijs, *Lennartz* (C-97/90, EU:C:1991:315, 8. un 9. punkts); un spriedumi, 2018. gada 28. februāris, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários* (C-672/16, EU:C:2018:134, 35. punkts) un 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214, 38. punkts).

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

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

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

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

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

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

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

26 Par sadalījuma nozīmi attiecībā uz jauktā veida darījumu izmantotiem aktīviem skat. spriedumu, 2019. gada 8. maijs, *Zwiżek Gmin Zagłębia Miedziowego* (C-566/17, EU:C:2019:390).

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

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

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

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

- 31 Spriedums, 2015. gada 22. oktobris, *Sveda* (C?126/14, EU:C:2015:712, 21. punkts), kur? ir atsauce uz spriedumu, 2012. gada 22. marts, *Klub* (C?153/11, EU:C:2012:163, 40. un 41. punkts). Skat. ar?, piem?ram, spriedumu, 2001. gada 8. marts, *Bakcsi* (C?415/98, EU:C:2001:136, 29. punkts).
- 32 Spriedums, 2018. gada 25. j?lijs, *Gmina Ryjewo* (C?140/17, EU:C:2018:595, 47. punkts).
- 33 Skat. iepriekš 30. punktu.
- 34 Skat. t?l?k 58. punktu.
- 35 *Gmina Ryjewo* (54. punkts).
- 36 Spriedums, 2015. gada 22. oktobris, *Sveda* (C?126/14, EU:C:2015:712, 23. punkts).
- 37 Turpat, 27. punkts, kur? ir atsauce uz spriedumu, 2009. gada 29. oktobris, *AB SKF* (C?29/08, EU:C:2009:665, 57. punkts). K? Tiesa ir konstat?jusi spriedum?, 2012. gada 16. febru?ris, *Eon Aset Menidjunt* (C?118/11, EU:C:2012:97, 45. un 47. punkts un taj? min?t? judikat?ra): “[k]rit?rijs par preces vai pakalpojuma izmantošanu dar?jumiem, kas izriet no uz??muma saimniecisk?s darb?bas, atš?iras atkar?b? no t?, vai runa ir par pakalpojuma ieg?di vai ražošanas l?dzek?a ieg?di” (45. punkts). P?d?j? gad?jum? atskait?šanas ties?bas rodas visos gad?jumos, “ja attiec?go pakalpojumu izmaksas veido da?u no vi?a visp?r?j?m izmaks?m un k? t?das t?s veido da?u no t? p?rdoto pre?u vai sniegto pakalpojumu cenas” (47. punkts). Ar? par nepieciešam?s saiknes esam?bu skat. spriedumu, 2019. gada 8. maijs, *Zwi?zek Gmin Zag??bia Miedziowego* (C?566/17, EU:C:2019:390, 27. punkts un taj? min?t? judikat?ra).
- 38 Lieta E patieš?m ir l?dz?ga t?m, kuras Tiesa ir apsv?rusi spriedum?, 2005. gada 21. apr?lis, *HE* (C?25/03, EU:C:2005:241, it ?paši skat. 52. punktu).
- 39 Spriedums, 2015. gada 22. oktobris, *Sveda* (C?126/14, EU:C:2015:712, 29. punkts), kur? ir atsauce uz spriedumu, 2013. gada 21. febru?ris, *Becker* (C?104/12, EU:C:2013:99, 22., 23. un 33. punkts).
- 40 Attiec?b? uz biroja celtniec?bu un fotoelementu ener?ijas sist?mas ieg?di no lietas materi?liem neizriet, ka E vai Z b?tu r?kojušies k? priv?tpersonas. Skat., piem?ram, spriedumu, 2015. gada 9. j?lijs, *Trgovina Prizma* (C?331/14, EU:C:2015:456, 21. punkts un taj? min?t? judikat?ra).
- 41 *BFH?Urteile in BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, Rz23; in BFH/NV 2013, 266, Rz 37; BFH ?Beschluss vom 20.09.2012 – VB 109/11, BFH/NV 2013, 98, Rz 3.*
- 42 Tom?r j?atz?m?, ka dal?bvalstu noteikumi par pier?d?jumiem nedr?kst nelabv?l?gi ietekm?t Savien?bas ties?bu efektivit?ti un tiem ir j?atbilst šaj?s ties?b?s, it ?paši Eiropas Savien?bas Pamatties?bu hart?, garant?taj?m ties?b?m. Skat. spriedumu, 2020. gada 4. j?nijs, *C.F. (Tax audit)* (C?430/19, EU:C:2020:429, 45. punkts), kur? ir atsauce uz spriedumu, 2019. gada 16. oktobris, *Glencore Agriculture Hungary* (C?189/18, EU:C:2019:861, 37. punkts).
- 43 K? nor?d?ts V?cijas Federat?v?s Republikas rakstveida apsv?rumos, Tiesa t? esot nospriedusi sav? spriedum?, 1991. gada 11. j?lijs, *Lennartz* (C?97/90, EU:C:1991:315, 26. punkts).
- 44 Spriedums, 2015. gada 22. oktobris, *Sveda* (C?126/14, EU:C:2015:712, 36. punkts), kur? ir atsauce uz spriedumu, 1991. gada 11. j?lijs, *Lennartz* (C?97/90, EU:C:1991:315, 8. un 20. punkts).

- 45 Piemēram, spriedums, 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214, 26. punkts).
- 46 Piemēram, spriedums, 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775, 40. punkts).
- 47 Spriedums, 2018. gada 25. jūlijs (C-140/17, EU:C:2018:595, 54. un 55. punkts).
- 48 Spriedums, 2018. gada 7. marts, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161, 38. punkts).
- 49 Skat. spriedumu, 2018. gada 7. marts, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161, 32. punkts).
- 50 Turpat, 34. punkts.
- 51 Turpat, 35. punkts, kurā ir atsauce uz spriedumu, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 46. punkts).
- 52 Iepriekš, 44. punkts.
- 53 Spriedums, 2018. gada 12. septembris, *Siemens Gamesa Renewable Energy România* (C-69/17, EU:C:2018:703, 43. punkts).
- 54 Spriedums, 2018. gada 7. augusts, *TGE Gas Engineering* (C-16/17, EU:C:2018:647, 46. punkts un tajā minētā judikatūra). Līdzīgi skat., piemēram, spriedumu, 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 42. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 55 Spriedums, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 31. punkts).
- 56 Turpat, 32. punkts un tajā minētā judikatūra. Spriedums, 2019. gada 27. marts, *Mydibel* (C-201/18, EU:C:2019:254, 22. punkts) Tiesa norādīja, “[PVN] direktīvas 187. pantā ir izklāstīti atsevišķi noteikumi par PVN atskaitījuma korekciju attiecībā uz ražošanas līdzekļiem. Tostarp no minētās direktīvas 187. panta 1. punkta izriet, ka attiecībā uz šādu pašumu koriģēšana tiek veikta piecu gadu laikposmā, kurš var tikt pagarināts līdz divdesmit gadiem attiecībā uz nekustamajiem pašumiem, kas ir ražošanas līdzekļi”.
- 57 Turpat, 33.–38. punkts un tajos minētā judikatūra. Skat., piemēram, arī spriedumu, 2018. gada 26. aprīlis, *Zabrus Siret* (C-81/17, EU:C:2018:283, 38. punkts), un spriedumu, 2020. gada 2. jūlijs, *Terracult* (C-835/18, EU:C:2020:520, 32. punkts).
- 58 Spriedumi, 2012. gada 12. jūlijs, *EMS-Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458, 52. un 58. punkts), un 2018. gada 26. aprīlis, *Zabrus Siret* (C-81/17, EU:C:2018:283, 38. un 41. punkts). Skat., piemēram, arī spriedumu, 2020. gada 2. jūlijs, *Terracult* (C-835/18, EU:C:2020:520, 32. punkts).
- 59 To paredz princips, ka dalībvalsts termiņus “nevar izmantot tādējādi, lai sistēmiski apšaubītu tiesības uz PVN atskaitīšanu”. Skat. spriedumu, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, 48. punkts).
- 60 Spriedums, 2018. gada 12. septembris, *Siemens Gamesa Renewable Energy România* (C-69/17, EU:C:2018:703, 37. punkts), kurā ir atsauce uz spriedumiem, 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie un Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 63. punkts), un uz 2018. gada 7. marta spriedumu, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161, 34. punkts). Skat. arī, piemēram, spriedumu, 2016. gada 15.

septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C?516/14, EU:C:2016:690, 47. un 48. punkts).

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

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

63 Spriedums, 2012. gada 12. j?lijs, *EMS?Bulgaria Transport* (C?284/11, EU:C:2012:458, 74. punkts). Skat. ar? spriedumu, 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult* (C?101/16, EU:C:2017:775, 56. punkts), kur? Tiesa nosprieda, ka “ja var tikt uzskat?ts, ka likum? paredz?to nodok?u deklar?ciju neiesniegšana liecina par kr?pšanu, tad tas nav neatsp?kojams pier?d?jums kr?pšanas PVN jom? esam?bai”.

64 Spriedums, 2018. gada 26. apr?lis, *Zabrus Siret* (C?81/17, EU:C:2018:283, 49. punkts).

65 Spriedums, 2012. gada 12. j?lijs, *EMS?Bulgaria Transport* (C?284/11, EU:C:2012:458, 75. punkts).

66 Spriedums, 2018. gada 12. apr?lis, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C?8/17, EU:C:2018:249, 39. punkts), kur? ir atsauce uz spriedumu, 2016. gada 28. j?lijs, *Astone* (C?332/15, EU:C:2016:614, 52. punkts).

67 Nodok?u maks?t?jam, kurš l?dz atskait?t PVN, ir j?pier?da, ka tas atbilst šo ties?bu izmantošanas pras?b?m. T?d?j?di nodok?u iest?des var piepras?t pašam nodok?u maks?t?jam sniegt pier?d?jumus, kurus t?s uzskata par nepieciešamiem, lai izv?rt?tu, vai ir pamats tam pieš?irt piepras?to atskait?jumu. Skat. spriedumu, 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C?516/14, EU:C:2016:690, 46. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

68 Tas atš?iras no situ?cijas, kuru izv?rt?ju savos secin?jumos liet? *V?dan* (C?664/16, EU:C:2018:346, skat. it ?paši 80. punktu), kuros r??inu saglab?šana trauc?ja sniegt drošus pier?d?jumus, ka materi?ltiesisk?s pras?bas ir izpild?tas.

69 Spriedums, 2017. gada 26. apr?lis, *Farkas* (C?564/15, EU:C:2017:302, 42.–43. punkts un tajos min?t? judikat?ra). Skat. ar?, piem?ram, spriedumus, 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C?516/14, EU:C:2016:690, 37.–39. punkts); 2018. gada 26. apr?lis, *Zabrus Siret* (C?81/17, EU:C:2018:283, 32.–34. punkts), un 2018. gada 21. novembris, *Fontana* (C?648/16, EU:C:2018:932, 39.–40. punkts).

70 Spriedums, 2018. gada 21. novembris, *Fontana* (C?648/16, EU:C:2018:932, 35. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

71 Spriedums, 2016. gada 28. j?lijs, *Astone* (C?332/15, EU:C:2016:614, 49. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

72 Piem?ram, spriedums, 2020. gada 4. marts, *Telecom Italia* (C?34/19, EU:C:2020:148, 60. punkts un taj? min?t? judikat?ra).