

**Lieta C-46/20****Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar  
Tiesas Reglamenta 98. panta 1. punktu****Iesniegšanas datums:**

2020. gada 29. janvāris

**Iesniedzējtiesa:**

*Bundesfinanzhof* (Vācija)

**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2019. gada 18. septembris

**Prasītājs un revīzijas sūdzības iesniedzējs:**

Z

**Atbildētāja un atbildētāja revīzijas tiesvedībā:**

*Finanzamt G*

---

**Pamatlietas priekšmets**

Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Direktīva 2006/112 – Priekšnodokļa atskaitīšana – Nodokļa maksātāja tiesības iekļaut jauktas izmantošanas mantu savā privātīpašumā vai uzņēmuma īpašumā – Noilguma termiņa pieļaujamība iekļaušanai uzņēmuma aktīvos – Pieņēmuma iekļaušanai privātīpašumā pieļaujamība, ja nav pietiekamu norāžu par pretējo

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats**

Savienības tiesību interpretācija, LESD 267. pants

**Prejudiciālie jautājumi**

- 1) Vai Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 167. panta a) punktam, lasot to kopā ar šīs direktīvas 167. pantu, ir pretrunā valsts judikatūra, saskaņā ar kuru tiesību atskaitīt priekšnodokli nav gadījumos, kad pastāv tiesības

izvēlēties, kādā īpašumā iekļaut saņemtus pakalpojumus, ja līdz tiesību aktos paredzētā PVN gada deklarācijas iesniegšanas termiņa beigām nav iesniegts neviens nodokļu iestādēm identificējams lēmums par šādu iekļaušanu?

- 2) Vai Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 168. panta a) punktam ir pretrunā valsts judikatūra, saskaņā ar kuru tiek uzskatīts, ka manta ir iekļauta privātipašumā, proti, pastāv šāds pieņēmums, ja nav (pietiekamu) norāžu par iekļaušanu uzņēmuma īpašumā?

### **Atbilstošās Savienības tiesību normas**

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kas grozīta ar Padomes Direktīvu 2009/162/ES (2009. gada 22. decembris), it īpaši tās 167., 168., 168.a, 179., 250., 252. un 273. pants

### **Atbilstošās valsts tiesību normas**

*Umsatzsteuergesetz* (Apgrozījuma nodokļa likums, *UStG*), it īpaši tā 15. un 16. pants

### **Īss pamatlītas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts**

- 1 Strīds ir par PVN, kas 2014. gadā ir jāmaksā par fotoelementu iekārtas uzstādīšanu, atskaitīšanu priekšnodoklī. Prasītājs daļu no iekārtas saražotās elektroenerģijas izlietoja pats un daļu piegādāja elektroenerģijas piegādātāja elektrotīklam. 2014. gadā noslēgtajā piegādes līgumā bija paredzēta atlīdzība, pieskaitot PVN. Priekšnodokļa atskaitījumu, ko prasītājs bija uzrādījis pirmajā ar nokavējumu iesniegtajā PVN gada deklarācijā par 2014. gadu, atbildētāja noraidīja, jo fotoelementu iekārta savlaicīgi nebija iekļauta uzņēmuma īpašumā. Prasītāja sūdzība un prasība netika apmierinātas. Pašlaik lietu izskata *Bundesfinanzhof* (Federālā Finanšu tiesa, *BFH*) kā revīzijas instances tiesa.

### **Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts**

#### ***Ievada apsvērumi***

- 2 Saskaņā ar *UStG* 15. panta 1. punkta pirmā teikuma 1) apakšpunkta pirmo teikumu uzņēmējs kā priekšnodokli var atskaitīt atbilstoši likumam maksājamo nodokli par pakalpojumiem, ko tā uzņēmumam sniedzis cits uzņēmējs. Priekšnodokļa summas, kas atskaitāmas saskaņā ar *UStG* 15. pantu, ir piemērojamas par taksācijas periodu, kurā tās rodas (*UStG* 16. panta 2. punkta pirmais teikums).

- 3 Attiecīgi Direktīvas 2006/112 168. panta a) punktā ir noteikts, ka nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt PVN, kas maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs, ja šīs preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto saviem darījumiem, par kuriem uzliek nodokli. Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 167. pantu tiesības atskaitīt priekšnodokli rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.
- 4 Iegādājoties vienotu mantu, kas tiek vai tiks izmantota jauktām, proti, uzņēmuma un privātām vajadzībām, atbilstoši *BFH* un Tiesas judikatūrai (tostarp spriedumi, 1991. gada 11. jūlijs, *Lennartz*, C-97/90, EU:C:1991:315, 2012. gada 16. februāris, *Eon Aset Menidjunt*, C-118/11, EU:C:2012:97, 53. un nākamie punkti, un 2015. gada 9. jūlijs, *Trgovina Prizma*, C-331/14, EU:C:2015:456, 20. punkts) uzņēmējam ir tiesības izvēlēties, kādā īpašumā iekļaut mantu. Tas var pilnībā atstāt mantu savā privātipašumā, pilnībā iekļaut to uzņēmuma īpašumā vai arī iekļaut to uzņēmuma īpašumā atbilstoši daļai, kādā tā tiek izmantota uzņēmējdarbībā.

#### ***Lietas vērtējums saskaņā ar valsts judikatūru***

- 5 Atbilstoši valsts judikatūrai, lai mantu varētu pilnībā vai daļēji iekļaut uzņēmuma īpašumā, ir nepieciešams “ārējām vajadzībām” [nodokļu iestāžu vajadzībām atbilstoši] dokumentēts, savlaicīgs nodokļa maksātāja lēmums par šādu iekļaušanu. Tā kā šajā lietā nav izpildīti šim nolūkam *BFH* noteiktie kritēriji, it īpaši nodokļu iestādēm identificējama iekļaušana līdz PVN gada deklarācijas iesniegšanas termiņa beigām, neesot iespējams atskaitīt priekšnodokli.

#### ***Par vēršanos Tiesā***

- 6 Ņemot vērā Tiesas 2018. gada 25. jūlija spriedumu *Gmina Ryjewo* (C-140/17, EU:C:2018:595), ir radušās šaubas par to, vai kritēriji, kurus līdz šim ir izstrādājuši un piemērojuši *BFH*, lai varētu izmantot tiesības izvēlēties, kādā īpašumā iekļaut mantu, ir saderīgi ar Savienības tiesībām.

#### ***Par pirmo prejudiciālo jautājumu***

- 7 Pirmā prejudiciālā jautājuma mērķis ir noskaidrot, vai dalībvalsts drīkst paredzēt noilguma termiņu iekļaušanai uzņēmuma īpašumā. Ciktāl spriedumā *Gmina Ryjewo* (EU:C:2018:595) formulētos principus var attiecināt uz šo lietu, PVN gada deklarāciju par 2014. gadu, fotoelementu iekārtas izmantošanu uzņēmējdarbībā vai piegādes līguma noslēgšanu varētu uzskatīt par pietiekamām norādēm iekļaušanai uzņēmuma īpašumā.
- 8 a) Savienības tiesībās nepārprotami tiek ņemta vērā mantas “iekļaušana” (skat. Direktīvas 2006/112 168.a panta 1. punktu). Tomēr nav noteikumu, kas attiecas uz “lēmuma par iekļaušanu” dokumentēšanas veidu un laiku *BFH* judikatūras vai šajā ziņā Tiesas lietotā sinonīmiskā jēdziena “rīcība kā nodokļa

- maksātājam” izpratnē (skat., piemēram, spriedumus, *Lennartz*, EU:C:1991:315, 14. un 19. punkts, kā arī *Gmina Ryjewo*, EU:C:2018:595, 34. punkts).
- 9 b) PVN neitralitātes pamatprincips prasa, lai tiesības atskaitīt priekšnodokli tiktu piešķirtas tad, ja ir izpildītas materiālās prasības, pat ja nodokļa maksātājs nav izpildījis noteiktas formālās prasības. Līdz ar to, ja nodokļu administrācijas rīcībā ir nepieciešamās ziņas, lai konstatētu, ka ir izpildītas materiālās prasības, tā nedrīkst izvirzīt papildu prasības, kuru sekas varētu būt tiesību atskaitīt priekšnodokli atņemšana (spriedumi, 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Inwestimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, 37. un 42. punkts; 2018. gada 21. novembris, *Vadan*, C-664/16, EU:C:2018:933, 41. punkts).
- 10 c) Tomēr saskaņā ar Direktīvas 2006/112 167. un 179. pantu dalībvalstis var prasīt, lai nodokļa maksātājs savas tiesības atskaitīt priekšnodokli izmantotu laikposmā, kurā tās ir radušās (spriedums, 2012. gada 12. jūlijs, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 53. punkts). No Direktīvas 2006/112 250. panta 1. punkta izriet, ka iesniedzamajā nodokļu deklarācijā ir jānorāda visa informācija, kas vajadzīga, lai veiktu priekšnodokļa atskaitījumus. Te ietilpst arī dokumentācija par mantas iegādes vai izgatavošanas laikā pieņemto lēmumu par iekļaušanu, jo tas ir priekšnodokļa atskaitīšanas nosacījums.
- 11 Neskarot Direktīvas 2006/112 252. pantu, kurā dalībvalstīm ir paredzēta iespēja noteikt nodokļu deklarācijas iesniegšanas termiņus, saskaņā ar Direktīvas 2006/112 273. pantu dalībvalstīm vispārīgi ir iespēja veikt pasākumus, lai pareizi iekasētu nodokļus un novērstu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. It īpaši, tā kā šajā ziņā nav Savienības tiesību normu, dalībvalstīm ir kompetence izvēlēties sodus, kas tām šķiet atbilstoši par to nosacījumu neievērošanu, kas Savienības tiesību sistēmā paredzēti tiesību atskaitīt priekšnodokli izmantošanai (skat. spriedumus, 2017. gada 26. aprīlis, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 59. punkts; 2019. gada 8. maijs, *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, 38. punkts un tajā minētā judikatūra). Tomēr tām šī kompetence ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības un to vispārējos principus, it īpaši samērīguma un PVN neitralitātes principus (skat. spriedumus, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 49. punkts; *EN.SA.*, EU:C:2019:374, 39. punkts).
- 12 d) Par labu tam, ka prasība par savlaicīgu lēmumu par iekļaušanu ir saderīga ar Savienības tiesībām, liecina tas, ka tiesību izvēlēties, kādā īpašumā iekļaut mantu, izmantošana pakalpojuma saņemšanas brīdī ir materiāltiesiskais nosacījums. Tas tādēļ, ka pakalpojums uzņēmuma vajadzībām tiek pirktis tikai tad, proti, pakalpojuma saņemšanas brīdī uzņēmējs rīkojas kā nodokļa maksātājs tikai tad, ja iegādes brīdī pakalpojums tiek saņemts (plānotai) izmantošanai ilgtspējīgā un par atlīdzību veiktā darbībā (spriedumi, *Lennartz*, EU:C:1991:315, 15. punkts; *Eon Aset Menidjunt*, EU:C:2012:97, 57. punkts; 2012. gada 22. marts, *Klub*, C-153/11, EU:C:2012:163, 39. punkts).

- 13 Tas, ka lēmums par iekļaušanu ir jādokumentē “ārējām vajadzībām”, būtībā kā iekšējs fakts ir pamatots, un tāpēc lēmums par iekļaušanu nav tikai formāls priekšnodokļa atskaitīšanas nosacījums. Šajā ziņā arī Tiesa uzsver, ka nodoms veikt saimniecisku darbību ir jāpierāda ar objektīviem faktiem (spriedums *Gmina Ryjewo*, EU:C:2018:595, 39. punkts).
- 14 e) *BFH* judikatūrā izstrādāto dokumentēšanas termiņu no Savienības tiesību viedokļa var pamatot ar Direktīvas 2006/112 XI sadaļā noteiktajām pilnvarām reglamentēt formālās prasības priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanai (skat. spriedumu *Astone*, EU:C:2016:614, 47. un nākamie punkti). Par to liecina nepilnīgais tiesiskais regulējums Direktīvas 2006/112 168. panta a) punktā, lasot to kopā ar tās 167. pantu, attiecībā uz tiesībām izvēlēties, kādā īpašumā iekļaut mantu.
- 15 aa) Piemēram, Tiesa jau ir nospriedusi, ka, tā kā Direktīvā 2006/112 šajā ziņā nekas nav noteikts, metožu un kritēriju noteikšana priekšnodokļa summu sadalei starp saimniecisku darbību un darbību, kam nav saimnieciska rakstura, ietilpst dalībvalstu rīcības brīvībā (spriedums, 2019. gada 8. maijs, *Zwiazek Gmin Zagłębia Miedziowego*, C-566/17, EU:C:2019:390, 29. punkts). Tāpat dalībvalstīm ir rīcības brīvība attiecībā uz tādu līdzekļu iegādi, kas paredzēti Direktīvas 2006/112 273. pantā minēto mērķu sasniegšanai (spriedums, 2018. gada 21. novembris, *Fontana*, C-648/16, EU:C:2018:932, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 16 bb) Turklāt par Direktīvas 2006/112 252. pantā paredzēto iespēju noteikt termiņus Tiesa jau ir nospriedusi, ka nav apšaubāmi noteikumi, kuros priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanai ir paredzēts divu gadu noilguma termiņš (spriedumi, 2008. gada 8. maijs, *Ecotrade*, C-95/07, C-96/07, EU:C:2008:267, 45. un nākamie punkti; *Astone*, EU:C:2016:614, 36. un nākamie punkti). Tam ir jāattiecas arī uz termiņu, kad ir jādokumentē lēmums par iekļaušanu.
- 17 cc) Turklāt par labu tam, ka iekļaušanas termiņš ir saderīgs ar Savienības tiesībām, liecina tas, ka iespēja izmantot atskaitīšanas tiesības bez laika ierobežojuma ir pretrunā tiesiskās drošības principam. Tas tādēļ, ka šis princips prasa, lai nodokļa maksātāja nodokļu situācija, ņemot vērā tā tiesības un pienākumus pret nodokļu iestādi, nevarētu tikt bezgalīgi apšaubīta (skat. spriedumus *Ecotrade*, EU:C:2008:267, 44. punkts; *EMS-Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, 48. punkts; *Astone*, EU:C:2016:614, 33. punkts).
- 18 f) Tomēr spriedumā *Gmina Ryjewo* (EU:C:2018:595, 38. un nākamie punkti) Tiesa sniedz dažādas norādes par rīcību kā nodokļa maksātājam, kas ļauj tam atskaitīt priekšnodokli un par ko nodokļu iestādes savlaicīgi var neuzzināt. Turklāt tiek uzsvērts, ka nepārprotama paziņojuma par iekļaušanu trūkums neizslēdz turpmākas priekšnodokļa atskaitīšanas iespēju (spriedums *Gmina Ryjewo*, EU:C:2018:595, 47. punkts).

- 19 aa) Spriedumā *Gmina Ryjewo* (EU:C:2018:595) runa gan bija nevis par tiesību atskaitīt priekšnodokli rašanos, bet gan par atskaitītā priekšnodokļa koriģēšanu. Tomēr tā 34. punktā Tiesa izvērtē “rīcību kā nodokļa maksātājam”, kas ir vajadzīga arī, lai varētu atskaitītu priekšnodokli.
- 20 bb) Turklāt nav skaidrs, vai spriedumā *Gmina Ryjewo* (EU:C:2018:595) paustās atziņas attiecas arī uz tāda privāta uzņēmēja situāciju, kuram ir tiesības izvēlēties, kādā īpašumā iekļaut mantu, kamēr šādu tiesību nav tādas darbības gadījumā, kam nav saimnieciska rakstura. *BFH* katrā ziņā tādējādi līdz šim ir sapratusi 2009. gada 12. februāra sprieduma *Vereniging Noordelijke Landen Tuinbouw Organisatie*, C-517/07 (EU:C:2009:88), 35. un nākamajos punktos sniegtās atziņas. Šīs atšķirības varētu nepieļaut spriedumā *Gmina Ryjewo* (EU:C:2018:595) noteikto kritēriju piemērošanu.
- 21 cc) Tomēr prasības par savlaicīgu lēmumu par iekļaušanu saglabāšana varētu būt pretrunā neitralitātes principam. Ja publiskas iestādes gadījumā tikai negatīvs lēmums par iekļaušanu liedz atskaitīt priekšnodokli, tad no privāta individuālā uzņēmēja nevar prasīt savlaicīgu iekļaušanu, katrā ziņā tad, ja nav saskatāmi iemesli piemērot atšķirīgu attieksmi pret individuāliem uzņēmējiem un publiskām iestādēm.
- Par otro prejudiciālo jautājumu*
- 22 Otrais jautājums attiecas uz termiņa neievērošanas juridiskajām sekām.
- 23 Sprieduma *Gmina Ryjewo* (EU:C:2018:595) 47. punktā Tiesa ir norādījusi: “Tomēr, lai arī preces iegādes brīdī nepārprotami un tieši izteikts nodoms to paredzēt saimnieciskai izmantošanai var būt pietiekams, lai secinātu, ka precī ir iegādājies nodokļa maksātājs, kas kā tāds rīkojas, šāda paziņojuma neesamība neizslēdz, ka šāds nodoms var atklāties netieši.” No šāda viedokļa nav skaidrs, vai tas ir saderīgi ar principu, saskaņā ar kuru nevar uzskatīt, ka manta ir iekļauta uzņēmuma īpašumā, ja tam nav pierādījumu (ko nodokļu iestādes var identificēt).
- 24 Tiesas skatījumā, novērtējot, vai nodokļa maksātājs rīkojas kā tāds, ir jābalstās uz plašu izpratni, un katrā individuālajā gadījumā ir jāņem vērā dažādas norādes (spriedums *Gmina Ryjewo*, EU:C:2018:595, 47. un nākamie punkti). It īpaši ņemot vērā ģenerālvokātes secinājumus, uz kuriem šajā saistībā ir atsaukusies Tiesa (54. punkts), to var saprast tādējādi, ka pieņēmums par “iegādi nodokļa maksātāja statusā” ir spēkā tad, ja uzņēmējs iegādājas mantu, ko pēc sava rakstura principā var izmantot arī uzņēmējdarbībā, un manta nav iekļauta vienīgi privātīpašumā, vēl jo vairāk tāpēc, ka iekļaušanas jautājuma apzinātai neizlemšanai nav jārada nekādas negatīvas sekas.
- 25 Nav skaidrs, vai tas tā ir arī šajā lietā, kur persona līdz ar mantas iegādi pirmoreiz uzsāka saimniecisko darbību, nevis jau bija reģistrēts nodokļa maksātājs citu iemeslu dēļ (skat. spriedumu *Gmina Ryjewo*, EU:C:2018:595, 43. un 50. punkts).

- 26 Par labu principiālam pieņemumam par iekļaušanu uzņēmuma īpašumā varētu liecināt tiesību izvēlēties, kādā īpašumā iekļaut mantu, mērķis. Tas tādēļ, ka tiesību izvēlēties, kādā īpašumā iekļaut mantu, mērķis, ņemot vērā nodokļu neitralitātes apsvērumus, ir novērst, ka pēc mantas izmantošanas sākotnēji daļēji privātām, bet vēlāk lielā mērā uzņēmuma vajadzībām saglabājas samaksātā PVN slogs, ko radījusi mantas iegāde vai izgatavošana (spriedums, 2009. gada 23. aprīlis, *Puffer*, C-460/07, EU:C:2009:254, 47. punkts).
- 27 Katrā ziņā šāda plaša izpratne varētu nepieļaut principiālu pieņemumu, ka neiekļauta manta ir jāattiecina uz privātīpašumu.
- 28 Savukārt pret uzskatu, ka manta ir iekļauta uzņēmuma īpašumā, ja nav pierādījumu, liecina tas, ka uz šādu iekļaušanu attiecas nodokļa maksātāja izvēles tiesības, kas tam ir jāizmanto, tādējādi ir nepieciešama rīcība jebkādā formā.
- 29 Par labu tādai pašai attieksmei kā pret situāciju lietā C-45/20 liecina tas, ka atbilstoši Tiesas judikatūrai persona, kas iegādājas preces saimnieciskās darbības vajadzībām, rīkojas kā nodokļa maksātājs (spriedums, 2004. gada 29. aprīlis, *Faxworld*, C-137/02, EU:C:2004:267, 28. un 29. punkts) un ka sagatavojošās darbības jau var veidot saimniecisko darbību (skat. spriedumus, 1985. gada 14. februāris, *Rompelman*, C-268/83, EU:C:1985:74, 23. punkts; 2012. gada 1. marts, *Polski Trawertyn*, C-280/10, EU:C:2012:107, 28. punkts). Tāpēc ikviena persona, kam ir nodoms, ko apstiprina objektīvi fakti, uzsākt saimniecisku darbību un kas veic pirmos kapitālieguldījumus šajā nolūkā, ir jāuzskata par nodokļa maksātāju (spriedumi, 2000. gada 8. jūnijs, *Breitsohl*, C-400/98, 34. punkts; 2018. gada 17. oktobris, *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, 18. punkts un tajā minētā judikatūra). Protams, šajā ziņā nodokļu iestāde drīkst pieprasīt objektīvus pierādījumus (skat. spriedumu *Rompelman*, EU:C:1985:74, 24. punkts). Tomēr šajā lietā šāds pierādījums ir elektroenerģijas piegādes līgums. Turklāt ir paredzēts saražotās elektroenerģijas daļējs pašpatēriņš privātām vajadzībām (skat. par saimniecisko darbību saistībā ar elektroenerģijas ražošanu spriedumu, 2013. gada 20. jūnijs, *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr*, C-219/12, EU:C:2013:413).