

Byla C-46/20

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį

Gavimo data:

2020 m. sausio 29 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Bundesfinanzhof (Vokietija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2019 m. rugsėjo 18 d.

Pareiškėjas ir kasatorius:

Z

Atsakovė ir kita kasacinio proceso šalis:

Finanzamt G

Pagrindinės bylos dalykas

Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Direktyva 2006/112 – Atskaita – Apmokestinamojo asmens teisė mišrios paskirties turtą priskirti prie savo asmeninio turto arba verslui – Galimybė taikyti naikinamąjį terminą priskiriant turtą verslui – Galimybė taikyti prezumpciją turtą priskiriant prie asmeninio turto, jei nėra pakankamai priešingų įrodymų

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Sąjungos teisės išaiškinimas, SESV 267 straipsnis

Prejudiciniai klausimai

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 atskaitą tais atvejais, kuriais įsigijus paslaugą įgyjama teisė pasirinkti

- priskyrimą, nesuteikiama, jei iki PVM metinės deklaracijos pateikimo termino pabaigos nebuvo priimtas mokesčių institucijoms suprantamas sprendimas dėl priskyrimo?
2. Ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 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) įrodymų dėl jo priskyrimo verslui?

Nurodytos Sąjungos teisės nuostatos

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeista 2009 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2009/162/ES, pirmiausia jos 167, 168, 168a, 179, 250, 252 ir 273 straipsniai

Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos

Umsatzsteuergesetz (Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*), visų pirma jo 15 ir 16 straipsniai

Bylos aplinkybių ir proceso santrauka

- 1 Byla susijusi su PVM, kuris buvo apskaičiuotas 2014 m. įrengiant fotovoltinį įrenginį, atskaita. Dalį šiuo įrenginiu pagamintos elektros srovės pareiškėjas naudojo pats, o kitą dalį tiekė į energijos tiekėjo tinklą. 2014 m. sudarytoje elektros tiekimo sutartyje už tai numatytas atlyginimas su PVM. Pareiškėjo pirmą kartą pavėluotai pateiktoje 2014 m. PVM metinėje deklaracijoje prašomą atskaitą atsakovė atmetė, nes pareiškėjas laiku nepriskyrė fotovoltinio įrenginio prie versle naudojamo turto. Administracinis skundas ir skundas buvo atmesti. Dabar bylą nagrinėja *Bundesfinanzhof* (BFH) kaip apeliacinės instancijos teismas.

Glaustas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas

Įžanginės pastabos

- 2 Pagal *UStG* 15 straipsnio 1 dalies pirmo sakinio 1 punkto pirmą sakinį verslininkas gali atskaityti pagal įstatymą mokėtiną mokestį už kito verslininko jo verslui suteiktas paslaugas. Pagal *UStG* 15 straipsnį atskaitytinos mokesčio sumos atskaitomos už tą mokestinį laikotarpį, kuriuo mokestis apskaičiuotas (*UStG* 16 straipsnio 2 dalies pirmas sakiny).

- 3 Atitinkamai Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkte numatyta, kad jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti mokėtiną ar sumokėtą PVM už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo. Pagal Direktyvos 2006/112 167 straipsnį teisė į atskaitą įgyjama atsiradus prievolei apskaičiuoti mokestį.
- 4 Jei įsigyjamas vienas turtas, kuris naudojamas arba turi būti naudojamas mišriai paskirčiai, t. y. ir profesiniams, ir asmeniniams tikslams, pagal BFH ir Teisingumo Teismo jurisprudenciją (be kita ko, 1991 m. liepos 11 d. Sprendimas *Lennartz*, C-97/90, EU:C:1991:315, 2012 m. vasario 16 d. Sprendimo *Eon Aset Menidjunt*, C-118/11, EU:C:2012:97, 53 punktas ir paskesni punktai, ir 2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Trgovina Prizma*, C-331/14, EU:C:2015:456, 20 punktas) verslininkui suteikiama teisė pasirinkti priskyrimą. Jis gali visą šį turtą laikyti asmeniniu turtu, visą priskirti prie savo versle naudojamo turto arba prie savo versle naudojamo turto priskirti tą jo dalį, kuri naudojama verslui.

Bylos vertinimas pagal nacionalinę jurisprudenciją

- 5 Pagal nacionalinę jurisprudenciją norint priskirti visą turtą ar jo dalį verslui, reikia, kad apmokestinamasis asmuo priimtų dokumentu patvirtintą, laiku priimtą sprendimą dėl priskyrimo. Kadangi BFH nustatyti kriterijai (pirmiausia, kad mokesčių institucijos aiškiai suprastų, kam priskirtas turtas iki PVM metinės deklaracijos pateikimo termino pabaigos) šioje byloje nėra įgyvendinti, apie atskaitą negalima kalbėti.

Dėl kreipimosi į Teisingumo Teismą

- 6 Atsižvelgiant į 2018 m. liepos 25 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Gmina Ryjewo* (C-140/17, EU:C:2018:595) kyla abejonių, ar iki šiol BFH sukurti ir taikyti teisės pasirinkti priskyrimą kriterijai suderinami su Sąjungos teise.

Dėl pirmojo prejudicinio klausimo

- 7 Pirmuoju prejudiciniu klausimu siekiama išsiaiškinti, ar valstybė narė gali numatyti naikinamąjį terminą, taikomą priskiriant turtą prie versle naudojamo turto. Jei Sprendime *Gmina Ryjewo* (EU:C:2018:595) suformuluotus principus galima pritaikyti šiai bylai, 2014 m. PVM metinė deklaracija, fotovoltinio įrenginio naudojimas verslo reikmėms arba elektros tiekimo sutarties sudarymas galėtų būti laikomi pakankamais įrodymais, kad turtas priskirtas prie versle naudojamo turto.
- 8 a) Sąjungos teisėje aiškiai kalbama apie turto „priskyrimą“ (žr. Direktyvos 2006/112 168a straipsnio 1 dalį). Vis dėlto joje nenurodomos taisyklės dėl „sprendimo dėl priskyrimo“ užfiksavimo dokumente pobūdžio ir momento pagal BFH jurisprudenciją ir (arba) pagal Teisingumo Teismo kaip sinonimą vartojamą

sąvoką „veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo“ (žr., pvz., Sprendimo *Lennartz*, EU:C:1991:315; 14 ir 19 punktus, ir Sprendimo *Gmina Ryjewo*, EU:C:2018:595, 34 punktą).

- 9 b) Pagal pagrindinį PVM neutralumo principą reikalaujama, kad būtų suteikta teisė į pirkimo mokesčio atskaitą, jeigu esminiai reikalavimai yra įvykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys neįvykdė kai kurių formalių reikalavimų. Galiausiai, kadangi mokesčių administratorius turi reikiamą informaciją nustatyti, kad esminiai reikalavimai įvykdyti, jis neturi nustatyti papildomų sąlygų, galinčių naudojimąsi šia teise padaryti neįmanomą (2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, 37 ir 42 punktai; 2018 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *Vadan*, C-664/16, EU:C:2018:933, 41 punktas).
- 10 c) Vis dėlto valstybės narės gali pagal Direktyvos 2006/112 167 straipsnį ir 179 straipsnio 1 dalį reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo savo teise į atskaitą pasinaudotų laikotarpiu, per kurį jam tokia teisė atsirado (2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 53 punktas). Iš Direktyvos 2006/112 250 straipsnio 1 dalies galima daryti išvadą, kad pateikiamoje mokesčių deklaracijoje turi būti nurodyta visa informacija, reikalinga atskaitytinoms sumoms nustatyti. Prie šios informacijos priskiriami dokumentai, patvirtinantys sprendimą dėl priskyrimo, priimtą įsigyjant arba pasigaminant turtą, nes tokia sąlyga keliamą atskaitai.
- 11 Nepaisant Direktyvos 2006/112 252 straipsnio, kuriuo valstybėms narėms suteikiama galimybė nustatyti deklaracijos pateikimo terminus, pagal Direktyvos 2006/112 273 straipsnį valstybės narės gali nustatyti priemones, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkami mokesčiai ir užkertamas kelias sukčiavimui. Pirmiausia valstybės narės gali, kai nėra atitinkamų Sąjungos teisės aktų, taikomų nesilaikant Sąjungos teisės aktais nustatytoje tvarkoje numatytų sąlygų dėl galimybės pasinaudoti teise į atskaitą, pasirinkti jų nuomone tinkamas sankcijas (žr. 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 59 punktą; 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimo *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, 38 punktą su papildomomis nuorodomis). Vis dėlto savo kompetenciją jos turi įgyvendinti laikydamosi Sąjungos teisės ir jos principų, pirmiausia proporcingumo ir PVM neutralumo principų (žr. 2016 m. liepos 28 d. Sprendimo *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 49 punktą; Sprendimo *EN.SA.*, EU:C:2019:374, 39 punktą).
- 12 d) Reikalavimo, kad sprendimas dėl priskyrimo būtų priimtas laiku, suderinamumą su Sąjungos teise patvirtintų aplinkybė, kad teisės pasirinkti priskyrimą įgyvendinimas paslaugos įsigijimo momentu laikytinas esmine sąlyga. Paslauga įsigyjama verslo reikmėms tik tuomet arba verslininkas, įsigydamas paslaugą, veikia kaip apmokestinamasis asmuo tik tuomet, jei paslauga jos įsigijimo momentu įsigyjama (siekiant) naudoti ilgalaikėje veikloje už atlygį (Sprendimo *Lennartz*, EU:C:1991:315, 15 punktas; Sprendimo *Eon Aset*

Menidjmont, EU:C:2012:97, 57 punktas; 2012 m. kovo 22 d. Sprendimo *Klub*, C-153/11, EU:C:2012:163, 39 punktas).

- 13 Reikalavimas, kad sprendimas dėl priskyrimo turi būti patvirtintas dokumentu, yra pagrįstas tuo, kad šis sprendimas yra vidinis, tačiau dėl šios priežasties sprendimas dėl priskyrimo nėra laikomas formalia sąlyga atskaitai vykdyti. Teisingumo Teismas taip pat pabrėžia, kad ketinimas vykdyti ekonominę veiklą turi būti pagrįstas objektyviais įrodymais (Sprendimo *Gmina Ryjewo*, EU:C:2018:595, 39 punktas).
- 14 e) BFH jurisprudencijoje nustatytas dokumentų pateikimo terminas pagal Sąjungos teisę gali būti pagrįstas teise reglamentuoti formalius reikalavimus atskaitos taikymui, įtvirtinta Direktyvos 2006/112 XI antraštinėje dalyje (žr. Sprendimo *Astone*, EU:C:2016:614, 47 punktą ir paskesnius punktus). Tai patvirtina Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkte kartu su 167 straipsniu esanti teisinė spraga dėl galimybės pasinaudoti teise pasirinkti priskyrimą.
- 15 aa) Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad jei šis klausimas nėra reglamentuotas Direktyvoje 2006/112, diskrečiją nustatyti metodus ir kriterijus, kuriais remiantis sumokėtas pirkimo PVM būtų priskirtas prie ekonominės ir neekonominės veiklos, turi valstybės narės (2019 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, C-566/17, EU:C:2019:390, 29 punktas). Be to, valstybėms narėms suteikiama laisvė spęsti dėl priemonių, skirtų Direktyvos 2006/112 273 straipsnyje nurodytiems tikslams pasiekti (2018 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *Fontana*, C-648/16, EU:C:2018:932, 35 punktas su papildomomis nuorodomis).
- 16 bb) Teisingumo Teismas dėl Direktyvos 2006/112 252 straipsniu suteiktos galimybės reglamentuoti terminus taip pat jau nusprendė, kad tvarka, pagal kurią atskaitai taikyti nustatomas dvejų metų naikinamasis terminas, neginčytina (2008 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Ecotrade*, C-95/07, C-96/07, EU:C:2008:267, 45 punktas ir paskesni punktai; Sprendimo *Astone*, EU:C:2016:614, 36 punktas ir paskesni punktai). Ta pati taisyklė turi būti taikoma sprendimo dėl priskyrimo patvirtinimo dokumentais terminui.
- 17 cc) Be to, priskyrimo termino suderinamumą su Sąjungos teise patvirtina argumentas, kad galimybė pasinaudoti teise į atskaitą be apribojimo laiko atžvilgiu prieštarautų teisinio saugumo principui. Šiuo principu reikalaujama, kad apmokestinamojo asmens mokesstinė situacija, atsižvelgiant į jo teises ir pareigas mokesčių administratoriui, negalėtų būti užginčyta neribotą laiką (žr. Sprendimo *Ecotrade*, EU:C:2008:267, 44 punktas; Sprendimo *EMS-Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, 48 punktas; Sprendimo *Astone*, EU:C:2016:614, 33 punktas).
- 18 f) Vis dėlto Teisingumo Teismas Sprendime *Gmina Ryjewo* (EU:C:2018:595, 38 ir paskesni punktai) nurodo įvairius aspektus, pagrindžiančius apmokestinamojo asmens veiksmus, suteikiančius jam teisę į atskaitą, apie kuriuos nebūtinai laiku sužino mokesčių administratorius. Be to, pabrėžiama, kad

nors nėra aiškaus ketinimo priskirti turtą, neatmetama galimybė, kad vėliau bus galima taikyti atskaitą (Sprendimo *Gmina Ryjowo*, EU:C:2018:595, 47 punktą).

- 19 aa) Sprendime *Gmina Ryjowo* (EU:C:2018:595) buvo kalbama ne apie teisės į atskaitą atsiradimą, bet apie atskaitos tikslinimą. Vis dėlto Teisingumo Teismas šio sprendimo 34 punkte nagrinėja „apmokestinamajam asmeniui priskirtinus veiksmus“, kurių reikalaujama taikant atskaitą.
- 20 bb) Be to, abejotina, ar Sprendime *Gmina Ryjowo* (EU:C:2018:595) pateikti argumentai taikomi ir kalbant apie privačią įmonę, kuri turi teisę pasirinkti, nors ši teisė pasirinkti priskyrimą nėra suteikiama vykdant neekonominę veiklą. Bet kuriuo atveju BFH iki šiol taip aiškino 2009 m. vasario 12 d. Sprendimo *Vereniging Noordelijke Landen Tuinbouw Organisatie*, C-517/07 (EU:C:2009:88) 35 ir paskesniuose punktuose pateiktus argumentus. Šiais skirtumais būtų galima pagrįsti išvadą, kad Sprendime *Gmina Ryjowo* (EU:C:2018:595) nustatyti kriterijai negali būti taikomi šiai bylai.
- 21 cc) Reikalavimas, kad sprendimas dėl priskyrimo būtų priimtas laiku, vis dėlto galėtų prieštarauti neutralumo principui. Jei viešųjų valdžios institucijų atveju atskaitos negalima taikyti tik priėmus neigiamą sprendimą dėl priskyrimo, tuomet privačiame sektoriuje individualią veiklą vykdančio asmens situacija negali priklausyti nuo laiku atlikto priskyrimo, bent tiek, kiek nėra pagrindo skirtingai vertinti individualią veiklą vykdančius asmenis ir viešąsias valdžios institucijas.

Dėl antrojo prejudicinio klausimo

- 22 Antrasis klausimas susijęs su teisinėmis pasekmėmis praleidus terminą.
- 23 Teisingumo Teismas sprendimo *Gmina Ryjowo* (EU:C:2018:595) 47 punkte nurodė: „Vis dėlto, nors nedviprasmiško ir aiškaus ketinimo priskirti turtą prie ekonominio naudojimo, išreikšto jį įsigyjant, gali pakakti išvadai padaryti, kad turtą įsigijo apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, dėl tokio ketinimo nebuvimo neatmetama galimybė, kad toks ketinimas gali paaiškėti netiesiogiai“. Todėl kyla klausimas, ar tai suderinama su principu, pagal kurį negalima teigti, kad turtas priskiriamas verslui, jei nepateikiami atitinkami (mokesčių administratoriui suprantami) įrodymai.
- 24 Teisingumo Teismo nuomone, vertinant, ar atliekami apmokestinamajam asmeniui priskirtini veiksmai, reikia remtis plačiu aiškinimu ir kiekvienu konkrečiu atveju būtina atsižvelgti į skirtingus požymius (Sprendimo *Gmina Ryjowo*, EU:C:2018:595, 47 ir paskesni punktai). Pirmiausia atsižvelgiant į generalinės advokatės išvadą, kurias šiame kontekste nurodo Teisingumo Teismas (54 punkte), galimas toks aiškinimas, kad galima preziumuoti, jog turtas „įsigytas veikiant kaip apmokestinamajam asmeniui“, jei įmonė įsigyja turtą, kuris pagal savo pobūdį iš principo gali būti naudojamas ir verslui, ir jis nėra aiškiai priskirtas prie asmeninio turto, juolab, kad sąmoningai nesprensdžiant priskyrimo klausimo negresia jokios neigiamos pasekmės.

- 25 Kyla klausimas, ar tai taikoma ir šiai bylai, kurioje asmuo pradėjo vykdyti ekonominę veiklą tik įsigijęs turtą, tačiau jis nebuvo dėl kitų priežasčių jau įregistruotas kaip PVM mokėtojas (žr. Sprendimo *Gmina Ryjewo*, EU:C:2018:595, 43 ir 50 punktus).
- 26 Principinę prezumpciją dėl turto priskyrimo prie versle naudojamo turto būtų galima pagrįsti teisės pasirinkti priskyrimą tikslu. Teise pasirinkti priskyrimą, mokesčių neutralumo principo sumetimais, siekiama užkirsti kelią tam, kad pirmiausia iš dalies asmeninėms reikmėms, tačiau vėliau vis labiau verslo poreikiams naudojant turtą būtų užkrauta PVM našta už įsigytą ar pasigamintą turtą (2009 m. balandžio 23 d. Sprendimo *Puffer*, C-460/07, EU:C:2009:254, 47 punktus).
- 27 Bet kuriuo atveju, taikant tokį platų aiškinimą, būtų galima atmesti principinę prielaidą, kad nepriskirtas turtas priskirtinas asmeninei sričiai.
- 28 Kita vertus, argumentas, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę priskirti turtą, kuria jis privalo pasinaudoti (vadinasi, būtina imtis kokių nors veiksmų), prieštarauja prielaidai, kad nesant atitinkamų įrodymų turtas priskiriamas verslo sričiai.
- 29 Šios bylos aplinkybės vertintinos kaip byloje C-45/20 susiklosčiusios aplinkybės – tai patvirtina argumentas, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją asmuo įsigyja turtą ekonominei veiklai vykdyti kaip apmokestinamasis asmuo (2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Faxworld*, C-137/02, EU:C:2004:267, 28 ir paskesnis punktas), o parengiamieji veiksmai jau priskirtini ekonominei veiklai (žr. 1985 m. vasario 14 d. Sprendimo *Rompelman*, C-268/83, EU:C:1985:74, 23 punktą; 2012 m. kovo 1 d. Sprendimo *Polski Trawertyn*, C-280/10, EU:C:2012:107, 28 punktą). Todėl bet kuris asmuo, kuris ketina pradėti ekonominę veiklą, o tai patvirtina objektyvūs įrodymai, ir šiuo tikslu patiria pirmųjų investavimo išlaidų, turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu (žr. 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Breitsohl*, C-400/98, EU:C:2000:304, 34 punktą; 2018 m. spalio 17 d. Sprendimo *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, 18 punktą su papildomomis nuorodomis). Žinoma, mokesčių institucija gali reikalauti atitinkamų objektyvių įrodymų (žr. Sprendimo *Rompelman*, EU:C:1985:74, 24 punktą). Šioje byloje tokiais įrodymais laikytina elektros tiekimo sutartis. Be to, dalis pagamintos elektros energijos buvo numatyta skirti asmeninėms reikmėms (apie ekonominę veiklą gaminant elektros energiją žr. 2013 m. birželio 20 d. Sprendimą *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr*, C-219/12, EU:C:2013:413).