



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA JEVĢENIJA TANČEVA [EVGENI TANCHEV]
SECINĀJUMI,
sniegti 2021. gada 9. septembrī¹

Lieta C-9/20

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136
pret
Finanzamt Hamburg-Oberalster

(*Finanzgericht Hamburg* (Hamburgas Finanšu tiesa, Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 66. panta b) punkts – 167. pants – PVN priekšnodokļa atskaitīšanas brīdis – Nekustamā īpašuma iznomāšana un apakšnomāšana rūpnieciskiem vai komerciāliem mērķiem

1. Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz pareizo brīdi, kad nodokļa maksātājs var atskaitīt priekšnodokli par nomas pakalpojumiem, kurus sniedz nodokļa maksātājs, kas PVN uzskaites vajadzībām izmanto naudas līdzekļu uzskaites metodi.
2. Konkrētāk, nodokļa maksātājs, kas saņēma attiecīgos pakalpojumus, pieprasīja atbilstošos priekšnodokļa atskaitījumus laikā, kad tas veica maksājumus piegādātājam, kurš arī PVN uzskaites vajadzībām izmanto naudas līdzekļu uzskaites metodi, acīmredzot saskaņā ar PVN direktīvas² 167. pantu, interpretējot to kopā ar šīs direktīvas 66. panta b) punktu. Šie maksājumi daļēji tika veikti ievērojami pēc nomas periodiem, uz kuriem tie attiecas. Pēc tam Vācijas nodokļu iestādes apgalvoja, ka atskaitījumi bija jāveic piegādes brīdī, proti, brīdī, kad nomas īpašums tika nodots nodokļa maksātājam kā nomas pakalpojumu saņēmējam.
3. Iesniedzējtiesa šajā ziņā ir iesniegusi divus prejudiciālus jautājumus. Kā to lūdza Tiesa, es šajos secinājumos aprobežojos ar pirmā uzdotā jautājuma izskatīšanu, kurš attiecas uz PVN direktīvas 167. panta interpretāciju.

¹ Oriģinālvaloda – angļu.

² Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes Direktīvu 2010/45/ES (2010. gada 13. jūlijs) (OV 2010, L 189, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”).

I. Piemērojamie tiesību akti

A. Savienības tiesības

1. PVN direktīva

4. PVN direktīvas 63. pants ir formulēts šādi:

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

5. PVN direktīvas 66. pantā ir norādīts šādi:

“Atkāpjoties no 63., 64. un 65. panta, dalībvalstis var paredzēt, ka attiecībā uz konkrētiem darījumiem vai dažu kategoriju nodokļa maksātājiem nodoklis kļūst iekasējams kādā no šādiem termiņiem:

[..]

b) vēlākais, saņemot maksājumu;

[..].”

6. PVN direktīvas 167. pantā ir paredzēts:

“Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.”

7. Atbilstoši PVN direktīvas 167.a pantam:

“Dalībvalstis var paredzēt, ka saskaņā ar izvēles shēmu nodokļa maksātājs, kuram PVN kļūst iekasējams vienīgi saskaņā ar 66. panta b) punktu, atliek savu atskaitīšanas tiesību izmantošanu līdz brīdim, kad PVN par viņam piegādātajām precēm un sniegtajiem pakalpojumiem ir samaksāts viņa piegādātājam.

[..].”

8. PVN direktīvas 226. pantā ir norādīts šādi:

“Neskarot šajā direktīvā paredzētos īpašos noteikumus, saskaņā ar 220. un 221. pantu izsniegtos rēķinos PVN vajadzībām obligāti jānorāda šādas ziņas:

[..]

7a) ja PVN kļūst iekasējams tad, kad saņemts maksājums saskaņā ar 66. panta b) punktu, un atskaitīšanas tiesības rodas laikā, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams – atsauce “naudas līdzekļu uzskaitē”;

[..].”

B. Vācijas tiesības

Šajos secinājumos, lai aprakstītu piemērojamos Vācijas tiesību aktus, es atsaucos uz lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu 11. punktu.

II. Fakti, tiesvedība un uzdotie jautājumi

9. *Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136* (prasītāja pamatlietā; turpmāk tekstā – “GK”) ir Vācijas sabiedrība, kas dibināta saskaņā ar civiltiesībām un kas apgrozījumu radīja, iznomājot komercīpašumu dažādiem nomniekiem attiecīgajos gados. GK savukārt bija nomājusi šo īpašumu no iznomātājas. Ne GK, ne tās iznomātāja neizmantoja iespēju atbrīvot no PVN šādu iznomāšanas darījumus un izvēlējās PVN piemērošanu. Vācijas nodokļu iestādes bija pilnvarojušas abas sabiedrības aprēķināt nodokli, pamatojoties uz saņemto atlīdzību, nevis uz atlīdzību, par kuru panākta vienošanās saskaņā ar *Umsatzsteuergesetz* (Vācijas Likums par apgrozījuma nodokli; turpmāk tekstā – “UStG”) 20. pantu. Noslēdzot nomas līgumu, GK bija atbilstošs pastāvīgs rēķins par nomu, ko tā maksāja savai iznomātājai.

10. Kopš 2004. gada GK nomas maksājumi tika daļēji atlikti. Tas nozīmēja, ka GK veica maksājumus par īpašuma nomu laikposmā no 2009. līdz 2012. gadam un turpmākajos izskatāmajos gados – no 2013. līdz 2016. gadam. Turklāt iznomātāja atbrīvoja GK no atlikušā parāda nomaksas 22 462,62 EUR apmērā 2016. gadā. Tāpēc šī nomas maksa nekad netika samaksāta.

11. Minētajos maksājumos bija attiecīgi ietverts PVN 19% apmērā. GK savas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu – neatkarīgi no nomas perioda, par kuru maksājumi bija jāveic, – vienmēr izmantoja periodā pirms paziņošanas vai attiecīgi kalendārajā gadā, kurā maksājums tika veikts.

12. Saistībā ar revīziju *Finanzamt Hamburg-Oberalster* (turpmāk tekstā – “Finanzamt”) uzskatīja, ka pareizie gadi, kad GK atskaitīja priekšnodokli par nomas maksājumiem iznomātājai, bija nomas gadi, uz kuriem attiecās maksājumi, nevis faktiskā maksājuma (vēlākie) gadi. Nodokļu iestāde uzskatīja, ka neatkarīgi no tā, ka GK iznomātāja PVN uzskaites vajadzībām izmantoja naudas līdzekļu uzskaites metodi (tā saukto *Ist-Versteuerung*), GK atskaitīšanas tiesības joprojām radās piegādes brīdī, proti, brīdī, kad nekustamais īpašums tika nodots GK rīcībā saskaņā ar nomas līgumu. Tā rezultātā *Finanzamt* neatļāva atskaitīt priekšnodokli par PVN, kas, pēc tās domām, tika iekasēts par nepareiziem gadiem. Iepriekšējiem taksācijas gadiem, uz kuriem *Finanzamt* attiecināja PVN priekšnodokļa atskaitījumus, PVN paziņojumu izdošanas laikā daļēji bija iestājies noilgums, un līdz ar to GK šie priekšnodokļa atskaitījumi tika liegti.

13. 2017. gada 3. jūlijā GK iesniedza iebildumus par 2017. gada 15. jūnija paziņojumiem par PVN vai PVN priekšapmaksu par 2013.–2016. gadu. 2017. gada 8. novembrī iebildumi tika noraidīti. Pēc tam GK 2017. gada 28. novembrī cēla prasību iesniedzējtiesā. Šajā sakarā GK apgalvo, ka apstrīdētie paziņojumi ir pretrunā PVN direktīvai. Pēc GK teiktā, *Finanzamt* viedoklis, atbilstoši kuram tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu vienmēr rodas jau darījuma veikšanas brīdī, ir nepareizs. Ja pakalpojumu sniedzējs savus nodokļus aprēķina atkarībā no saņemtās atlīdzības, pakalpojumu saņēmēja tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu drīzāk rodas tikai brīdī, kad pakalpojumu saņēmējs ir samaksājis atlīdzību. Tāpēc GK pareizi savas tiesības uz priekšnodokli esot deklarējusi tikai maksājuma veikšanas gadā.

14. Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu iesniedzējtiesa norāda, ka saskaņā ar valsts tiesību aktiem atbilstoši iesniedzējtiesas interpretācijai atskaitīšanas tiesības rodas piegādes saņēmējam brīdī, kad rodas apgrozījums, neatkarīgi no tā, vai piegādātājs PVN uzskaites vajadzībām izmanto naudas līdzekļu uzskaites metodi³. Tas nozīmē, ka *Finanzamt* nostāja šajā jautājumā saskaņā ar valsts tiesību aktiem būtu pareiza. Tomēr iesniedzējtiesa nav droša par to, vai valsts noteikumi nav pretrunā noteiktiem PVN direktīvas noteikumiem.

15. Šādos apstākļos iesniedzējtiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 167. pantam ir pretrunā valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu rodas jau darījuma veikšanas brīdī arī tad, ja nodoklis kļūst iekasējams no piegādātāja vai pakalpojumu sniedzēja saskaņā ar valsts tiesībām tikai atlīdzības saņemšanas brīdī un atlīdzība vēl nav tikusi samaksāta?”
- 2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noliedzoša: vai [Direktīvas 2006/112] 167. pantam ir pretrunā valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu nevar tikt izmantotas attiecībā uz taksācijas periodu, kurā atlīdzība ir tikusi samaksāta, ja nodoklis kļūst iekasējams no piegādātāja vai pakalpojumu sniedzēja tikai atlīdzības saņemšanas brīdī, pakalpojums ir ticis sniegts jau iepriekšējā taksācijas periodā un tiesības uz priekšnodokli par šo iepriekšējo taksācijas periodu saskaņā ar valsts tiesībām noilguma dēļ vairs nevar tikt izmantotas?”

16. Rakstveida apsvērumus ir iesniegusi *Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136*, Vācijas un Zviedrijas valdības, kā arī Eiropas Komisija. Netika lūgts rīkot tiesas sēdi, un tā arī netika rīkota.

17. Kā minēts šo secinājumu 3. punktā, šajos secinājumos aprobežošos ar pirmā no šiem abiem jautājumiem izskatīšanu.

III. Vērtējums

A. Ievada apsvērumi

18. Ir skaidrs, ka *GK* ir izpildījusi materiālās prasības saistībā ar attiecīgā priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanas tiesībām. Ir skaidrs arī, ka *GK* ar tās iznomātāju bija derīgs pastāvīgs rēķins nomas līguma veidā un tādējādi šī formālā prasība par attiecīgajiem atskaitījumiem bija apmierināta. Lietas dalībnieku strīds pamatlietā attiecas uz īsto brīdi, kad *GK* var izmantot tiesības uz šiem atskaitījumiem.

19. Tomēr praksē attiecībā uz *GK Finanzamt* pozīcija nozīmētu šo atskaitījumu daļas faktisku zaudēšanu, jo par dažiem gadiem, attiecībā uz kuriem *Finanzamt* uzstāj, ka atskaitījumi būtu jāveic, tagad ir iestājies noilgums.

20. Iesniedzējtiesas interpretācijas grūtības un Vācijas un Zviedrijas valdību izvirzītie argumenti attiecas uz diviem atšķirīgiem jautājumiem.

³ Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu 14. un 18. punkts.

21. Pirmkārt, iesniedzējtiesai nav skaidrs, vai pats par sevi PVN direktīvas 167. pants ir saistošs noteikums, kas dalībvalstīm ir jāievēro, īstenojot PVN direktīvu, vai arī tas tikai izsaka “pamatideju”, ka dalībvalstis var atkāpties no PVN direktīvas ieviešanas. Kā iespējamu atbalstu šim apgalvojumam iesniedzējtiesa sniedz atsauci uz paziņojumu, kas Padomes protokolā iekļauts attiecībā uz normu, kas bija spēkā pirms PVN direktīvas 167. panta šīs direktīvas pieņemšanas laikā – Sestās PVN direktīvas 17. panta 1. punktu.

22. Otrkārt, Vācijas un Zviedrijas valdības pēc būtības apgalvo, ka PVN direktīvas 167. panta atsauce uz “brīdi, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams”, ir jāsaprot kā atsauce uz brīdi, kad atskaitāmais nodoklis būtu kļuvis iekasējams saskaņā ar PVN direktīvas 63. pantu, ja netiek piemērota neviena atkāpe, tādējādi it īpaši neņemot vērā valsts atkāpes ietekmi saskaņā ar minētās direktīvas 66. panta b) punktu.

23. Vispirms pievērsīšos šaubām, kuras iesniedzējtiesa ir paudusi attiecībā uz PVN direktīvas 167. panta saistošo raksturu. Ņemot vērā lietas faktus un izvirzītos argumentus, it īpaši Vācijas un Zviedrijas valdību argumentus, uzskatu, ka ir lietderīgi īsi apskatīt PVN režīmu, kas izrietētu no skaidras un nepārprotamas 167. panta formulējuma vienkāršas piemērošanas nodokļa maksātājam, kurš saņem pakalpojumus no cita nodokļa maksātāja, kas veic PVN uzskaiti saskaņā ar naudas līdzekļu uzskaites metodi PVN uzskaites vajadzībām atbilstoši valsts atkāpei saskaņā ar 66. panta b) punktu, piemēram, Vācijas *Ist-Besteuerung*, par kuru ir runa pamatlietā; pēc tam pievērsīšos dažiem argumentiem, ko izvirzīja Vācijas un Zviedrijas valdības, un paskaidrošu, kāpēc šie argumenti, manuprāt, nav pārliecinoši.

B. PVN direktīvas 167. panta saistošais raksturs

24. Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu iesniedzējtiesa pauž viedokli, ka Vācijas PVN noteikumi ir pretrunā šaurai PVN direktīvas 167. panta piemērošanai veidā, kā šis pants ir formulēts⁴.

25. Iesniedzējtiesa tomēr norāda, ka attiecīgie Vācijas tiesību akti par PVN varētu būt saderīgi ar Savienības tiesībām, ja PVN direktīvas 167. panta gadījumā runa nav par obligātu prasību, bet gan tikai par “pamatideju”, un tā īpaši jautā, vai Padomes protokolā iekļauto paziņojumu par Sestās PVN direktīvas⁵ 17. panta 1. punktu varētu izmantot, lai pamatotu šo PVN direktīvas 167. panta interpretāciju⁶. Padome un Komisija šajā paziņojumā norāda, ka dalībvalstis var atkāpties no 17. panta 1. punkta vispārīgā noteikuma, ja piegādātājs tiek aplūkts ar nodokļiem, pamatojoties uz viņa ieņēmumiem⁷.

26. Iesniedzējtiesa šajā ziņā atsaucas uz Tiesas 2008. gada 19. jūnija spriedumu Komisija/Luksemburga⁸, kurā Tiesa atzina, ka uz Padomes un Komisijas paziņojumu, kas ierakstīts Padomes protokolā laikā, kad tika pieņemta Direktīva 96/71/EK⁹, var atsaukties kā uz šīs direktīvas noteikuma interpretācijas pamatojumu, taču tajā ir arī norādīts, ka saskaņā ar

⁴ Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu 20. punkta priekšpēdējais teikums.

⁵ Padomes Sestā direktīva 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķina bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.).

⁶ PVN direktīvas 167. pants būtībā ir identisks iepriekš spēkā esošajai normai – Sestās PVN direktīvas 17. panta 1. punktam.

⁷ Paziņojuma vācu valodas versija ir atkārtoti publicēta Frye – Rau/Dürrwächter, UStG, § 20 Anm. 47.1, 1. zemsvītras piezīme (169. atjauninājums – 2016. gada oktobris).

⁸ C-319/06, EU:C:2008:350 (turpmāk tekstā – “spriedums lietā Luksemburga”).

⁹ Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīva 96/71/EK (1996. gada 16. decembris) par darba ņēmēju norīkošanu darbā pakalpojumu sniegšanas jomā (OV 1997, L 18, 1. lpp.).

Tiesas judikatūru uz šādiem paziņojumiem parasti nevar atsaukties, ja to saturs nav izpausts attiecīgo noteikumu tekstā¹⁰. Ne Vācijas, ne Zviedrijas valdība savos apsvērumos nav mēģinājušas atsaukties uz argumentu, ka PVN direktīvas 167. pantā ir tikai izteikta pamatideja, vai apgalvot, ka šo secinājumu 25. punktā minētais apgalvojums nozīmē, ka šīs direktīvas 167. pants nav saistošs dalībvalstīm.

27. Jāpiebilst, ka papildus Padomes protokolā iekļautajam paziņojumam par Sesto PVN direktīvu, ko iesniedzējtiesa skaidri piemin, Padomes protokolā par 167.a pantu tika iekļauts vēl viens Padomes un Komisijas paziņojums saistībā ar minētā noteikuma pieņemšanu Direktīvā 2010/45/ES¹¹. Šis paziņojums ir formulēts šādi: “Padome un Komisija norāda, ka dalībvalstis var atkāpties no principa, kas noteikts Direktīvas 2006/112/EK 167. pantā, ja preču vai pakalpojumu piegādātājs tiek aplūkots ar nodokļiem, pamatojoties uz viņa ieņēmumiem.”¹²

28. Manuprāt, neviens no abiem šo secinājumu 25. un 27. punktā minētajiem paziņojumiem nevar kalpot par pamatu uzskatam, ka PVN direktīvas 167. pants ir jāuzskata tikai par pamatideju vai arī ka tie piešķir dalībvalstīm tiesības atkāpties no šī noteikuma skaidrā formulējuma.

29. Tiesa vairākkārt ir pievērsusies Padomes protokolā ierakstīto paziņojumu interpretācijas vērtībai sekundāro tiesību aktu pieņemšanas laikā. Tiesa jau 1988. gada 23. februāra spriedumā Komisija/Itālija¹³ nosprieda, ka “interpretācija, kuras pamatā ir Padomes paziņojums, nevar radīt atšķirīgu interpretāciju nekā tā, kas izriet no [attiecīgā sekundāro tiesību aktu noteikuma]”.

30. Pēc tam Tiesa 1991. gada 26. februāra spriedumā *Antonissen*¹⁴ nolēma, ka “[paziņojumu, kas tika ierakstīts Padomes protokolā attiecīgās regulas pieņemšanas laikā,] nevar izmantot, lai interpretētu sekundāro tiesību normu, ja [...] attiecīgā noteikuma formulējumā nav atsauces uz paziņojuma saturu”, un ka šim paziņojumam “tātad [nebija] juridiskas nozīmes”.

31. Lietas *Antonissen* standarts paziņojumu izmantošanai Padomes protokolos sekundāro tiesību aktu interpretācijai ir apstiprināts daudzās lietās, kas izskatītas gan pirms, gan pēc sprieduma lietā Luksemburga, attiecībā uz sekundāro tiesību aktu interpretāciju par tik dažādiem jautājumiem kā kopējā nodokļu sistēma, kas piemērojama dažādu dalībvalstu mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem¹⁵, atbildība par bojātiem ražojumiem¹⁶, obligātā civiltiesiskās atbildības apdrošināšana attiecībā uz mehāniskajiem transportlīdzekļiem¹⁷ un kopīgi noteikumi tiešā

¹⁰ Iesniedzējtiesa īpaši atsauca uz spriedumiem, 1988. gada 23. februāris, Komisija/Itālija (429/85, EU:C:1988:83, 9. punkts); 1991. gada 26. februāris, *Antonissen* (C-292/89, EU:C:1991:80, 18. punkts); 1997. gada 29. maijs, *VAG Sverige* (C-329/95, EU:C:1997:256, 23. punkts), un 1998. gada 3. decembris, *Generics (UK)* u.c. (C-368/96, EU:C:1998:583, 26. punkts).

¹¹ Padomes Direktīva 2010/45/ES (2010. gada 13. jūlijs), ar ko Direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu groza attiecībā uz rēķinu piesūtišanas noteikumiem (OV 2010, L 189, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Rēķinu piesūtišanas direktīva”).

¹² Pārpublicēts Ben Terra, Kajus: *Commentary on European VAT*, 1595. lpp. Skat. Briselē 2010. gada 13. jūlijā notikušās Eiropas Savienības Padomes 3027. sanāksmes protokolu (EKONOMIKAS UN FINANŠU LIETAS).

¹³ Lieta 429/85, EU:C:1988:83, 9. punkts. Skat. arī spriedumu, 2003. gada 16. oktobris, *Flughafen Hannover-Langenhagen* (C-363/01, EU:C:2003:548, 51. punkts).

¹⁴ C-292/89, EU:C:1991:80, 17. un 18. punkts.

¹⁵ Spriedums, 2000. gada 8. jūnijs, *Epson Europe* (C-375/98, EU:C:2000:302, 26. punkts).

¹⁶ Spriedums, 2006. gada 10. janvāris, *Skov un Bilka*, (C-402/03, EU:C:2006:6, 41. un 42. punkts).

¹⁷ Spriedums, 2007. gada 19. aprīlis, *Farrell* (C-356/05, EU:C:2007:229, 31. punkts).

atbalsta shēmām lauksaimniekiem, tostarp saskaņā ar kopējo lauksaimniecības politiku¹⁸, kā arī attiecībā uz dažādu PVN direktīvu interpretāciju¹⁹. Lietas *Antonissen* standarts tādējādi ir stingri nostiprināts Tiesas pastāvīgajā judikatūrā.

32. Manuprāt, ir skaidrs, ka neviens no abiem Padomes protokolā iekļautajiem paziņojumiem par Sestās PVN direktīvas 17. panta 1. punktu un PVN direktīvas 167.a pantu neatbilst lietas *Antonissen* standartam. Ne Sestās PVN direktīvas 17. panta 1. punktā, ne PVN direktīvas 167. pantā nav ne mazākās atsauces uz attiecīgajiem paziņojumiem.

33. Tomēr spriedumā lietā Luksemburga Tiesa ir atzinusi, ka Padomes un Komisijas paziņojums, kas ierakstīts Padomes protokolā laikā, kad tika pieņemta Direktīva 96/71, var tikt izmantots, lai pamatotu šīs direktīvas noteikumā ietvertā izteiciena interpretāciju. Šī paziņojuma nosaukums bija “10. paziņojums par Direktīvas 96/71 3. panta 10. punktu”, un tajā tika paskaidrots, kā būtu jāinterpretē šajā noteikumā ietvertā frāze “sabiedriskās kārtības noteikumi”.

34. Direktīvas 96/71 3. panta 10. punktā nav atsauces uz paziņojumu, saskaņā ar kuru, šķiet, spriedums lietā Luksemburga būtu pretrunā Tiesas judikatūrai lietā *Antonissen*. Tomēr atšķirībā no sprieduma *Antonissen* lietā Luksemburga aplūkots paziņojums sniedza mūsdienīgu skaidrojumu par konkrētā izteiciena precīzo nozīmi. Tā mērķis nebija *mainīt* attiecīgā noteikuma saturu vai izteicienā izmantoto vārdu nozīmi. Tāpat, kā norādīja ģenerālvokāte V. Trstenjaka [V. Trstenjak] secinājumos lietā Komisija/Luksemburga, 10. paziņojums nebija pretrunā sabiedriskās kārtības jēdzienam, bet drīzāk palīdzēja noteikt atkāpes saturu tādā veidā, kas bija saskaņā ar Tiesas judikatūru²⁰.

35. Turklāt spriedums lietā Luksemburga attiecās uz pārkāpuma lietu, ko Komisija ierosināja, jo Luksemburga nebija izpildījusi pienākumus, kas izriet no attiecīgās direktīvas normas un attiecīgajiem Līguma noteikumiem. Izteiciens “sabiedriskās kārtības noteikumi”²¹ tika atklāts noteikumā, kas adresēts dalībvalstīm un kas tām kā atkāpi ļāva piemērot noteiktus “darba nosacījumus”, kuri atšķiras no tiem, kas izklāstīti Direktīvas 96/71 3. panta 1. punktā. Attiecīgais paziņojums apstiprināja uzskatu, ka dalībvalstīm ir šaurāka rīcības brīvība nekā interpretācijai, ko piedāvāja Luksemburga. Kā secinājumos lietā Luksemburga norādīja ģenerālvokāte V. Trstenjaka, Luksemburgas valdība kā Padomē pārstāvētas dalībvalsts konstitucionālais pārstāvis nevarēja noliegt, ka tā zina par 10. paziņojumu. Tādējādi 10. paziņojuma npublicēšana *Eiropas [Savienības] Oficiālajā Vēstnesī* nemazināja tā juridisko nozīmi lietā pret šo dalībvalsti.

36. Turpretim šajā lietā apgalvojums, uz kuru iesniedzējtiesa atsauca lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, ir tiešā pretrunā PVN direktīvas 167. panta vienkāršajam formulējumam, tāpat kā paziņojums, kas iekļauts Padomes protokolā par 167.a pantu, saistībā ar šī noteikuma pieņemšanu. Atsaukšanās uz kādu no šiem apgalvojumiem šajā lietā, lai noliegtu PVN direktīvas 167. panta saistošo raksturu, Tiesas izskatītā lietā kaitētu nodokļa maksātājam, kuram nevar uzlikt par pienākumu meklēt Padomes iekšējos dokumentus, piemēram, Padomes protokolu. Kā

¹⁸ Spriedums, 2013. gada 14. marts, *Agrargenossenschaft Neuzelle* (C-545/11, EU:C:2013:169, 52. punkts).

¹⁹ Spriedumi, 2006. gada 15. jūnijs, Komisija/Somija (C-249/05, nav publicēts, EU:C:2006:411, 51. un 52. punkts); 2009. gada 22. oktobris, *Swiss Re Germany Holding* (C-242/08, EU:C:2009:647, 62. punkts), un 2020. gada 17. decembris, *WEG Tevesstraße* (C-449/19, EU:C:2020:1038, 44. punkts).

²⁰ Skat. ģenerālvokātes V. Trstenjakas secinājumus lietā Komisija/Luksemburga (C-319/06, EU:C:2007:516, 45. punkts).

²¹ Direktīvas 96/71 3. panta 10. punkts.

Tiesa paziņoja spriedumos *Denkavit International*²² un *Gaz de France – Berliner Investissement*²³: “Tiesību akti ir adresēti tiem, kurus tie skar. Viņiem saskaņā ar juridiskās noteiktības principu jābūt iespējai paļauties uz tiesību aktu saturu.”

37. Iesniedzējtiesa arī lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu izsaka viedokli, ka Padomes protokolā iekļautā paziņojuma par Sestās PVN direktīvas 17. panta 1. punktu piemērošanā PVN direktīvas interpretācijai “nozīme ir tam, vai protokolā ietvertā paziņojuma saturs atspoguļojas PVN direktīvas tiesību normās”. Tā pauž viedokli, ka 167. panta gadījumā tas tā nav, bet apšaubā, vai Padomes protokolā iekļautais paziņojums par Sestās PVN direktīvas 17. panta 1. punktu varētu būt izpausts PVN direktīvas 226. panta 7.a punktā²⁴.

38. Manuprāt, ir vismaz četri nopietni iemesli, kādēļ PVN direktīvas 226. panta 7.a punkts nevar kalpot šim mērķim.

39. Pirmkārt, saskaņā ar lietas *Antonissen* standartu atsauce uz paziņojumu ir jāizdara attiecīgajā noteikumā. Iesniedzējtiesas minētais paziņojums attiecas uz Sestās PVN direktīvas 17. panta 1. punktu, bet apgalvojums, uz kuru es atsaucos šo secinājumu 27. punktā, attiecas uz PVN direktīvas 167. pantu; tādēļ atsauce PVN direktīvas 226. panta 7.a punktā neatbilst šai prasībai.

40. Otrkārt, PVN direktīvas 226. panta 7.a punktā nav nevienas atsaucē ne uz vienu no šiem paziņojumiem.

41. Treškārt, lietas *Antonissen* standarts attiecas uz paziņojumiem, kas ierakstīti Padomes protokolā interpretējamā noteikuma pieņemšanas laikā. Šī vienlaicīguma prasība acīmredzami nav izpildīta nevienā no abiem paziņojumiem, ciktāl tas attiecas uz PVN direktīvas 167. pantu. Attiecībā uz paziņojumu, uz kuru atsaucas iesniedzējtiesa par Sestās PVN direktīvas 17. panta 1. punktu, teorētiski būtu iespējams apgalvot, ka paziņojums, kas bija aktuāls šā panta pieņemšanas laikā, kaut kādā veidā un ar zināmiem līdzekļiem tika pārcelts uz tam sekojošo noteikumu, kad tika pieņemta PVN direktīva²⁵. Es neredzu, kā to varētu īstenot, pievienojot PVN direktīvai 226. panta 7.a punktu, ja šis noteikums tika pievienots saistībā ar Direktīvas 2010/45 pieņemšanu gandrīz četrus gadus pēc PVN direktīvas pieņemšanas. Tāpat Padomes protokolā ierakstītais paziņojums par PVN direktīvas 167.a pantu laikā, kad tika pieņemta Rēķinu piesūtīšanas direktīva, arī nesaskan ar PVN direktīvas 167. panta pieņemšanu.

42. Ceturtkārt, PVN direktīvas 226. panta 7.a punkta saturs un izcelsme neatbalsta uzskatu, ka 167. pants būtu jāuzskata par nesaistošu dalībvalstīm. Nepieciešamā informācija, kas jāiekļauj rēķinā saskaņā ar PVN direktīvas 226. panta 7.a punktu, ir vajadzīga, lai nodrošinātu, ka visi nodokļa maksātāji var zināt, kad atskaitīt priekšnodokli par precēm vai pakalpojumiem, ko piegādājis piegādātājs, kas PVN uzskaites vajadzībām izmanto naudas līdzekļu uzskaites metodi.

²² Spriedums, 1996. gada 17. oktobris, *Denkavit* u.c. (C-283/94, C-291/94 un C-292/94, EU:C:1996:387, 29. punkts).

²³ Spriedums, 2009. gada 1. oktobris, C-247/08, EU:C:2009:600, 39. punkts.

²⁴ Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu, 26. punkts.

²⁵ Šim paziņojumam vienai nebūtu nozīmes tāpēc vien, ka tas neatbilst šo secinājumu 30. punktā minētajiem lietas *Antonissen* kritērijiem. Sestās PVN direktīvas 17. panta 1. punktā nav atsaucē uz šo paziņojumu. Tas arī radītu atšķirīgu interpretāciju nekā tā, kas izriet no PVN direktīvas 167. panta faktiskās redakcijas. Skat. šo secinājumu 29. punktā minēto spriedumu Komisija/Itālija.

Norādīšu, ka vismaz viens vadošais vācu PVN doktrīnas autors pat ir uzskatījis, ka 226. panta 7.a punkta pieņemšana tagad padara obligātu PVN direktīvas 167. panta piemērošanu saskaņā ar šī noteikuma formulējumu²⁶.

43. Visu šo iemeslu dēļ es uzskatu, ka Padomes protokolā iekļautie paziņojumi par Sestās PVN direktīvas 17. panta 1. punktu un PVN direktīvas 167.a pantu nevar tikt izmantoti, interpretējot PVN direktīvas 167. pantu, un tiem nav juridiskas nozīmes.

C. Vācijas atkāpju no PVN direktīvas 66. panta b) punkta un 167. panta piemērošana gadījumā, ja piegādātājs izmanto naudas līdzekļu uzskaites metodi

44. Saskaņā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu GK iznomātāja bija lūgusi Vācijas nodokļu iestādēm atļaut izmantot naudas līdzekļu uzskaites metodi PVN vajadzībām. Attiecīgi PVN bija jāmaksā iznomātājam par nomas maksu, kas saņemta no GK, brīdī, kad iznomātāja saņēma šo maksājumu.

45. Saskaņā ar 167. panta vienkāršo formulējumu GK atskaitīšanas tiesības attiecīgi rastos tajā pašā laikā, proti, brīdī, kad GK samaksāja un iznomātāja saņēma samaksu par dažādiem nomas periodiem.

46. Jānorāda – faktam, ka arī GK PVN vajadzībām izmantoja naudas līdzekļu uzskaites metodi, nav nozīmes attiecībā uz šo iznākumu. Tāds pats rezultāts būtu arī tad, ja GK PVN uzskaites vajadzībām būtu izmantojusi uzkrāšanas metodi, un tas izriet no vienkāršas skaidras un nepārprotamas 167. panta redakcijas piemērošanas, ja piegādātājs (proti, maksājuma saņēmējs) ir nodokļa maksātājs, kas izmanto naudas līdzekļu uzskaites metodi, un ja PVN par konkrētu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu tādējādi šai personai kļuva iekasējams maksājuma brīdī. Šim nolūkam nav nozīmes maksājamā PVN uzskaites metodei, ko izmanto preču vai pakalpojumu saņēmējs²⁷.

D. Galvenie lietas dalībnieku Tiesai sniegtie apsvērumi

1. PVN direktīvas 63. pantā ir noteikts priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanas brīdis

47. Vācijas valdība rakstveida apsvērumos, kas iesniegti Tiesai, apgalvo, ka uz pirmo prejudiciālo jautājumu ir jāatbild noliedzīgi.

48. Pamatojot šo nostāju, Vācijas valdība pauž viedokli, ka PVN direktīvas 63. pantā ir noteikts pamatprincips, saskaņā ar kuru PVN kļūst iekasējams brīdī, kad tiek piegādātas preces vai sniegti pakalpojumi. 167. pantā savukārt atskaitīšanas tiesības tiek saistītas ar šo brīdi. Tādējādi nodoklis kļūst iekasējams un atskaitīšanas tiesības rodas vienā un tajā pašā brīdī. Vācijas valdība uzskata, ka tas tā ne vienmēr ir, ja dalībvalsts izmanto iespēju saskaņā ar PVN direktīvas 66. panta b) punktu atkāpties no pamatprincipa, kas noteikts šīs direktīvas 63. pantā, ieviešot naudas līdzekļu uzskaites režīmu, piemēram, Vācijā – tā saukto *Ist-Versteuerung*. Šādos apstākļos pakalpojumu saņēmējam

²⁶ Skat. Frye – Rau/Dürrwächter, UStG, § 20 Anm. 47–47.1 un 49 (169. atjauninājums – 2016. gada oktobris). Skat. arī diskusiju šajā pašā jautājumā H. Stadie – Rau/Dürrwächter, UStG, § 15 Anm. 80–81 (170. atjauninājums – 2017. gada janvāris). Kā minēts šo secinājumā 72.–76. punktā, es nepiekrītu Frye un Stadie paustajam viedoklim, ka PVN direktīvas 167. pants nebija obligāts pirms 226. panta 7.a punkta stāšanās spēkā.

²⁷ Rezultāts neatšķiras saskaņā ar PVN direktīvas vācu valodas versiju (vai arī bulgāru, dāņu, franču vai zviedru valodas versijām).

joprojām var būt tiesības uz PVN atskaitīšanu, pamatojoties uz uzkrāšanas metodi PVN uzskaites vajadzībām (proti, piegādes brīdī vai, īpaši Vācijā, izmantojot tā saukto *Soll-Versteuerung* režīmu), pat ja šie pakalpojumi ir saņemti no pakalpojumu sniedzēja, kuram tiek uzlikti nodokļi saskaņā ar Vācijas *Ist-Versteuerung* režīmu, kā tas ir *GK* gadījumā.

49. Šajā ziņā jānorāda, ka Vācijas valdības PVN direktīvas 167. panta interpretācija ir tiešā pretrunā šīs normas skaidrajam formulējumam. PVN direktīvas 167. pants saista atskaitīšanas brīdi (priekšnodokļa gadījumā – attiecībā uz preču vai pakalpojumu saņēmēju) ar brīdi, kad attiecīgais PVN *kļūst iekasējams* (piegādātājam). Šis brīdis ir īpaši definēts PVN direktīvas 62. panta 2. punktā kā brīdis, kad “nodokļu iestādei saskaņā ar tiesību aktiem rodas tiesības no attiecīgā brīža pieprasīt nodokli no personas, kura ir atbildīga par PVN nomaksu, neatkarīgi no tā, ka nomaksas laiku var atlikt”. Tādējādi PVN direktīvas 167. pantā ir izteikts vispārīgs noteikums un vispārējs princips, saskaņā ar kuru saņēmēja veiktā priekšnodokļa atskaitīšana tiek saskaņota, pamatojoties uz darījumu, ar brīdi, kad maksājamais PVN kļūst iekasējams piegādātājam. Šajā ziņā 167. pantā netiek dota priekšroka PVN direktīvas 63. pantā izklāstītajam principam salīdzinājumā ar šīs direktīvas 64.–66. pantā paredzētajiem grozījumiem, izņēmumiem vai atkāpēm.

50. PVN direktīvas 63. pantā ir paredzēts ne tikai vispārīgs noteikums (ievērojot direktīvas 64.–66. pantā noteiktās izmaiņas, izņēmumus un atkāpes), kad PVN “kļūst iekasējams”. Tajā arī ir paredzēts vispārīgs noteikums, kad iestājas “nodokļa iekasējamības gadījums”, kas PVN direktīvas 62. panta 1. punktā definēts kā “notikums, iestājoties kuram ir izpildīti juridiskie nosacījumi, lai nodoklis kļūtu iekasējams”. Saskaņā ar PVN direktīvas 63. pantu gan “nodokļa iekasējamības gadījums”, gan brīdis, kad PVN “kļūst iekasējams”, ir tad, “kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana”. Ar PVN direktīvas 64.–66. pantu netiek mainīts brīdis, kad notiek ar nodokli apliekamais notikums, turpretim uz brīdi, kad PVN kļūst iekasējams, *attiecas* šīs izmaiņas, izņēmumi un atkāpes.

51. Man arī jānorāda – ja Savienības likumdevējs būtu paredzējis, ka atskaitīšanas tiesības vienmēr rodas piegādes brīdī, kā, šķiet, apgalvo Vācijas valdība, tas atskaitīšanas tiesību brīdi būtu varējis saistīt nevis ar brīdi, kad PVN kļūst iekasējams, uz ko *attiecas* šie noteikumi, bet ar notikumu, kas apliekams ar nodokli, un tas nav grozīts ar PVN direktīvas 64.–66. panta īpašajiem noteikumiem.

52. Tādējādi no PVN direktīvas 167. panta skaidrā formulējuma izriet, ka gadījumā, ja brīdis, kad maksājamais PVN kļūst iekasējams piegādātājam, tiek noteikts saskaņā ar PVN direktīvas 64., 65. vai 66. pantu, pakalpojumu saņēmējam attiecīgi tajā brīdī rodas atskaitīšanas tiesības. Šis rezultāts atbilst arī 167. panta kontekstam.

53. To apstiprina Tiesas judikatūra par PVN direktīvas 167. panta piemērošanu, lasot to kopā ar šīs direktīvas 65. pantu. Saskaņā ar pēdējo minēto noteikumu PVN “kļūst iekasējams” pēc maksājuma saņemšanas un par saņemto summu, ja maksājums ir jāveic pirms piegādes. 2014. gada 13. marta spriedumā *FIRIN*²⁸ un 2018. gada 31. maija spriedumā *Kollroß* un *Wirtl*²⁹ Tiesa pievērsās situācijām, kad saņēmējs veica avansa maksājumus piegādātājam par preču piegādi, kas nekad tā arī netika veikta. Tiesa spriedumā *Kollroß* un *Wirtl* atgādināja, ka “saskaņā ar [PVN direktīvas] 167. pantu tiesības uz PVN kā priekšnodokļa atskaitīšanu rodas brīdī, kad

²⁸ C-107/13, EU:C:2014:151.

²⁹ C-660/16 un C-661/16, EU:C:2018:372.

nodoklis kļūst iekasējams”, un nosprieda, ka tad, ja tiek izpildīti noteikti PVN direktīvas 65. panta nosacījumi, rodas atskaitīšanas tiesības un nodokļa maksātājs, kurš veicis šo avansa maksājumu, šajā brīdī var pamatoti īstenot minētās tiesības³⁰.

54. Vācijas valdība nav sniegusi nekādu pamatojumu, kāpēc PVN direktīvas 167. pants būtu jāpiemēro atšķirīgi šīs direktīvas 65. panta gadījumā salīdzinājumā ar šīs direktīvas 66. panta b) punktu.

2. PVN direktīvas 167. panta sistēmiskais konteksts

55. Vācijas valdība atzīst, ka, interpretējot PVN direktīvas 167. pantu, “neņemot vērā tā sistēmisko kontekstu, var nonākt pie iepriekš 44. un nākamajos punktos paustās izpratnes, ka atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad attiecīgais PVN kļūst iekasējams piegādātājam, arī gadījumā, ja piegādātājs ir izvēlējis naudas līdzekļu uzskaites metodi saskaņā ar Vācijas *Ist-Versteuerung* režīmu, proti, maksājuma veikšanas brīdī. Tomēr Vācijas valdība apgalvo, ka tās viedokli atbalsta 167. un nākamo pantu sistēmiskais konteksts un it īpaši tās 167.a pants. Īsi sakot, Vācijas valdība apgalvo, ka PVN direktīvas 167.a panta 1. punkts pieļauj atkāpi no 167. panta pamatnoteikuma un ka šī atkāpe – un līdz ar to arī šī norma – zaudētu savu piemērošanas jomu, ja atskaitīšanas tiesības saskaņā ar PVN direktīvas 167. pantu, lasot to kopā ar šīs direktīvas 66. panta b) punktu, rastos maksājuma veikšanas brīdī jau pirms atkāpes piemērošanas saskaņā ar direktīvas 167.a pantu. Vācijas valdība turklāt atsaucas uz Tiesas judikatūru, saskaņā ar kuru Savienības tiesību normas nevar interpretēt tā, lai tās zaudētu savu saturu.

56. Es uzskatu, ka šis arguments ir kļūdainis. Faktuāli nav pareizi uzskatīt, ka PVN direktīvas 167.a pants zaudētu savu saturu vai piemērošanas jomu, ja šīs direktīvas 167. pants tiktu saprasts tādējādi, kā ir noteikts ar šīs normas skaidro formulējumu. Tādējādi man šķiet, ka Vācijas valdības arguments ir balstīts uz kļūdainu pieņēmumu.

57. PVN direktīvas 167. pants saista preču vai pakalpojumu *saņēmēja* atskaitīšanas tiesības ar brīdī, kad PVN ir jāmaksā šo preču vai pakalpojumu *piegādātājam*. Ja šis noteikums darbojas kopā ar šīs direktīvas 66. panta b) punktu, proti, ja *piegādātājs* izmanto naudas līdzekļu uzskaites metodi, *saņēmēja* tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu rodas brīdī, kad piegādātājs saņem maksājumu (sakrīt ar brīdī, kad attiecīgo preču vai pakalpojumu saņēmējs veic maksājumu). Vispārēji izmantotajai metodei, kā saņēmējs uzskaita maksājamo PVN – ar naudas līdzekļu uzskaiti vai uzkrājumu veidā –, šajā gadījumā nav nozīmes. Saskaņā ar 167. pantu piegādātājs un saņēmējs pieprasa konsekventu attieksmi pret attiecīgo *darījumu*.

58. Direktīvas 167.a pants kā atkāpe ļauj dalībvalstīm pieprasīt, lai nodokļa maksātājs, kas kā *piegādātājs* izmanto naudas līdzekļu uzskaites metodi, lai uzskaitītu maksājamo PVN, arī izmanto šo uzskaites metodi, veicot priekšnodokļa atskaitījumus par *saņemtajām* precēm vai pakalpojumiem. Tādējādi 167.a pantā ir paredzēta konsekventa attieksme pret attiecīgo *nodokļa maksātāju*.

³⁰ Turpat, 37. un 48. punkts. PVN direktīvas 65. pants kā izņēmums no 63. panta ir jāinterpretē šauri, un to nevar piemērot, ja avansa maksājuma veikšanas brīdī nav skaidrs, vai piegāde notiks. Turpat, 39.–41. punkts. Šajā ziņā skat. spriedumu *FIRIN*, 37.–39. un 42. punkts.

59. Ilustrācijai:

Nodokļa maksātājs (turpmāk tekstā – “NM”) A PVN aprēķināšanai izmanto naudas līdzekļu uzskaites metodi saskaņā ar valsts atkāpi atbilstoši PVN direktīvas 66. panta b) punktam. Tāpat dara arī NM B.

NM C izmanto uzkrāšanas metodi saskaņā ar PVN direktīvas 63. pantu.

NM A saņem pakalpojumus, ko sniedz NM B un NM C. Kā aprakstīts 44. un nākamajos punktos, NM A atskaitīšanas tiesības radīsies maksājuma brīdī par NM B sniegtajiem pakalpojumiem un izpildes laikā attiecībā uz NM C sniegtajiem pakalpojumiem.

Lai arī tas nemaina NM A atskaitīšanas tiesību brīdi attiecībā uz priekšnodokli par pakalpojumiem, ko sniedzis NM B, ja attiecīgā dalībvalsts izmanto savu iespēju saskaņā ar 167.a pantu un pieprasa NM A atlikt atskaitīšanas tiesības līdz maksājuma veikšanai, tas *maina* atskaitīšanas tiesību brīdi attiecībā uz priekšnodokli par pakalpojumiem, ko sniedz NM C. Šie atskaitījumi tiks atlikti līdz maksājuma veikšanai.

60. Līdz ar to ir faktiski nepareizi uzskatīt, kā to apgalvo Vācijas valdība, ka PVN direktīvas 167.a pants zaudētu tā saturu, ja 167. pants tiktu uztverts tā, kā to paredz tā burtiskais formulējums. Tādējādi šis arguments ir jānoraida.

3. *PVN direktīvas 167.a panta un 226. panta 7.a punkta izcelsme*

61. Vācijas valdība apgalvo, ka PVN direktīvas 167.a panta un 226. panta 7.a punkta izcelsme atbalsta tās nostāju.

62. Šajā ziņā Vācijas valdība norāda, ka pirms PVN direktīvas 167.a panta pieņemšanas dažām dalībvalstīm bija atļauts atkāpties no šīs direktīvas 167. panta. Vācijas valdība šajā ziņā min Padomes Lēmumu 2007/133/EK³¹, ar kuru Padome saskaņā ar 395. panta 1. punktu pilnvaroja Igauniju, Slovēniju, Zviedriju un Apvienoto Karalisti piemērot noteiktas vienkāršotas naudas uzskaites shēmas. Vācijas valdība norāda, ka šī atkāpes iespēja tika attiecināta uz visām dalībvalstīm ar Rēķinu piesūtīšanas direktīvas pieņemšanu, pievienojot PVN direktīvai 167.a pantu. Vācijas valdība arī apgalvo, ka gadījumā, ja PVN direktīvas 167. pantā paredzētās atskaitīšanas tiesības rastos maksājuma brīdī, nebūtu vajadzīgas ne iepriekšējas individuālas atļaujas, ne PVN direktīvas 167.a panta pievienošana.

63. Es nepiekrītu Vācijas valdības nostājai, kas, manuprāt, neatbilst likumam. PVN direktīvas 167. pantā ir paredzēts, ka atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams, un tas saskaņā ar PVN direktīvas 63.–66. pantu var būt vai nu piegādes brīdī (63. pants), maksājuma veikšanas brīdī (valsts izņēmums saskaņā ar 66. panta b) punktu vai gadījumā, ja maksājums ir jāveic ar priekšapmaksu, – saskaņā ar 65. pantu), vai noteiktā citā brīdī (piemēram, 66. panta a) punkts un 66. panta c) punkts).

³¹ Padomes Lēmums (2007. gada 30. janvāris), ar ko Igaunijai, Slovēnijai, Zviedrijai un Apvienotajai Karalistei atļauj piemērot īpašu pasākumu, atkāpjoties no 167. panta Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2007, L 57, 12. lpp.). Papildus Vācijas valdības minētajam lēmumam Padome pieņēma vairākus citus atļaujas lēmumus par naudas līdzekļu uzskaites shēmām, tostarp Padomes Lēmumus 2009/938/ES, 2009/939/ES un 2009/1022/ES, kam ir samērā līdzīga iedarbība.

64. Kā aprakstīts šo secinājumu 59. pantā, attiecībā uz jebkuru nodokļa maksātāju – neatkarīgi no tā, vai šī persona izmanto uzkrāšanas metodi PVN uzskaitē vai izmanto naudas līdzekļu uzskaites metodi saskaņā ar valsts atkāpi atbilstoši PVN direktīvas 66. panta b) punktam, – priekšnodokļa atskaitījumi var rasties darījumiem, kuros atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams piegādes laikā (saskaņā ar PVN direktīvas 63. pantu) vai maksājuma veikšanas laikā (atbilstoši valsts atkāpei saskaņā ar PVN direktīvas 66. panta b) punktu vai arī šajā ziņā, lai gan tas nav tieši saistīts ar šo lietu, – kā minēts šīs direktīvas 65. pantā).

65. PVN direktīvas 167.a panta pieņemšana un iepriekšējās individuālās atļaujas attiecībā uz naudas līdzekļu uzskaites shēmām to mainīja tikai atsevišķos ierobežotos gadījumos. Šīs iepriekšējās naudas līdzekļu uzskaites shēmas, kas attiecās tikai uz mazākiem uzņēmumiem, kuru gada apgrozījums nepārsniedza noteiktos griestus, bija izvēles shēmas, uz kurām uzņēmums, kas atbilst konkrētajām prasībām, varēja pretendēt. Šī sistēma tika pārcelta uz PVN direktīvas 167.a pantu, kurā ir arī izvēles prasība un gada apgrozījuma griesti. Tādējādi PVN direktīvas 167.a pants aptver tikai ierobežotu daļu no tā, uz ko attiecas PVN direktīvas 66. panta b) punkts.

66. PVN direktīvas 66. panta b) punkts, kas ir Sestās PVN direktīvas 10. panta 2. punkta trešās daļas pēctecis, ļauj dalībvalstīm veikt atkāpes attiecībā uz “konkrētiem darījumiem” vai “dažu kategoriju nodokļa maksātājiem”. Šis noteikums ir daudz plašāks nekā PVN direktīvas 167.a pants, un sākotnēji tas netika pieņemts, ņemot vērā naudas līdzekļu uzskaites metodi maziem uzņēmumiem. Apgrozījuma griesti nav paredzēti, un nav noteikts, ka attiecīgajiem nodokļa maksātājiem atkāpei jābūt “neobligātai”. Kategoriju “konkrēti darījumi” attiecīgā dalībvalsts var definēt pat tik plaši, ka tā ietver visus pakalpojumus³².

67. Vācijas valdība apgalvo, ka PVN direktīvas 226. panta 7.a punkts papildina šīs direktīvas 167.a pantā atļautos naudas līdzekļu uzskaites režīmus, paplašinot rēķinos prasīto informāciju, lai padarītu šos naudas līdzekļu uzskaites režīmus praktiski iespējamus.

68. Šis arguments man nešķiet pārliecinošs.

69. Pirmkārt, PVN direktīvas 226. panta 7.a punktā nav atsauces uz šīs direktīvas 167.a pantu, bet tā vietā tajā ir atsauce uz šīs direktīvas 66. panta b) punktu.

70. Otrkārt, nodokļa maksātājs, kura atskaitīšanas tiesības tiek atliktas izvēles naudas uzskaites sistēmas ietvaros saskaņā ar valsts atkāpi atbilstoši PVN direktīvas 167.a pantam, zina, ka tas tā ir. Šis nodokļa maksātājs ir izvēlējis režīmu un – pretēji nodokļa maksātājam, kas nav to izdarījis, – nav atkarīgs no informācijas saņemšanas par darījuma PVN uzskaites režīmu, jo šim nodokļa maksātājam neatkarīgi no veida, kā piegādātājs rīkojas ar šo darījumu, ir atļauts izmantot savas atskaitīšanas tiesības tikai tad, kad “PVN par viņam piegādātajām precēm un sniegtajiem pakalpojumiem ir samaksāts viņa piegādātājam”. Šis brīdis, protams, ir zināms nodokļa maksātājam, jo viņš ir maksājuma veicējs.

71. Šo secinājumu 59. punktā minētajā piemērā NM A, uz kuru neattiecas režīms saskaņā ar valsts atkāpi atbilstoši PVN direktīvas 167.a pantam, nevar zināt, kad izmantot savas atskaitīšanas tiesības, ja viņš nezina, kā šajā darījumā rīkojas piegādātājs. Šis jautājums ir tieši tas, uz ko attiecas 226. panta 7.a punkts.

³² Šajā nozīmē skat. spriedumu, 1995. gada 26. oktobris, *Italitica* (C-144/94, EU:C:1995:355, 14.–21. punkts un šī sprieduma rezolūtivās daļas 1) punkts). Saskaņā ar Francijas valdības apsvērumiem tiesas sēdē šajā lietā Padome bija pieņēmusi 10. panta 2. punkta trešo daļu, lai dažas dalībvalstis, piemēram, Itālija un Francija, varētu saglabāt savus tiesību aktus, kas paredzēja, ka pakalpojumu nodoklis jāmaksā pēc samaksas. Turpat, 15. punkts.

72. Pirms 226. panta 7.a punkta stāšanās spēkā varēja izvirzīt argumentu, ka, tā kā preču un pakalpojumu saņēmējs bieži vien nevarētu zināt noteiktai preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai piemērojamo maksājamā PVN režīmu piegādātāja līmenī, saņēmējam būtu jāļauj veikt atskaitījumu piegādes brīdī. Šķiet, ka Vācijas *Ist-Versteuerung* režīmam varētu būt tāds rezultāts.

73. Šis arguments, kas, šķiet, ir bijis pamats vismaz viena vācu doktrīnas autora paustajam viedoklim, ka PVN direktīvas 167. pants bija tikai “pamatideja”³³, man nešķiet pārliecinošs. Direktīvas 66. panta b) punkts nodrošina dalībvalstīm iespēju atkāpties, ko tās var izvēlēties izmantot, ja tās to vēlas. Tas nav pienākums.

74. Ja dalībvalsts izvēlas izmantot šo iespēju, tai ir pienākums to darīt tā, lai tās nodokļa maksātāji varētu izpildīt savus pienākumus un izmantot savas tiesības saskaņā ar PVN direktīvām. Fakts, ka Vācija, izvēloties atkāpi saskaņā ar PVN direktīvas 66. panta b) punktu, ir izvēlējusies ieviest režīmu, kas Vācijas nodokļa maksātājiem rada praktiskas problēmas saistībā ar atbilstību, nevar novest pie tā, ka 167. panta skaidrais formulējums – “atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams” – kļūst par nesaistošu pamatideju vai attiecas uz kaut ko citu, nevis uz brīdi, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.

75. Piebildešu, ka saskaņā ar PVN direktīvas 66. panta b) punktu var paredzēt daudzus atkāpes veidus, kas nerada problēmas, kā tas acīmredzami ir Vācijas naudas līdzekļu uzskaites sistēmas gadījumā. Piemēram, Itālijas atkāpe, par kuru tika izskatīta lieta *Italittica*, aptvēra visus pakalpojumus. Pakalpojumu saņēmēji, domājams, zināja, vai piegādes ir pareizi raksturotas kā preces vai pakalpojumi, un, domājams, viņiem nebūtu bijis problēmu noteikt pareizo priekšnodokļa atskaitīšanas brīdi attiecībā uz šiem darījumiem. Tikai kā piemērs atkāpe, kas attiecas tikai uz piemēru konkrētām profesijām, arī nebūtu radījusi šādas problēmas pat pirms 226. panta 7.a punkta pieņemšanas.

76. Pēc 226. panta 7.a punkta pieņemšanas šo secinājumu 72. punktā minētais arguments zaudē spēku. Preču un pakalpojumu saņēmējam tagad ir tiesības saskaņā ar PVN direktīvas noteikumiem saņemt nepieciešamo informāciju.

77. Līdz ar to uzskatu, ka pareiza PVN direktīvas 167.a panta un 226. panta 7.a punkta izcelsmes un konteksta analīze stipri iestājas par apstiprinošu atbildi uz iesniedzējtiesas uzdoto pirmo jautājumu.

4. Direktīvas 2010/45 sagatavošanas darbi

78. Zviedrijas valdība savos apsvērumos apgalvo, ka Direktīvas 2010/45 sagatavošanas darbi atbalsta uzskatu, ka atskaitīšanas tiesības tādā gadījumā, kāds ir pamatlietā, radīsies preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas brīdī, nevis (parasti vēlākā) brīdī, kad piegādātājs, kas izmanto naudas līdzekļu uzskaites metodi, saņem samaksu. Zviedrijas valdība šajā ziņā īpaši atsaucas uz izvilcumu no 2009. gada 28. janvāra paskaidrojuma raksta Komisijas “Priekšlikumam Padomes direktīvai, ar ko groza Direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu attiecībā uz rēķinu piesūtišanas noteikumiem”, saskaņā ar kuru, ja piegādātājs ieģrāmato PVN, saņemot maksājumu, “šo piegāžu saņēmējam tomēr būtu jāļauj nekavējoties izmantot tiesības veikt nodokļa atskaitījumu”.

³³ Skat., piemēram, H. Stadie – Rau/Dürrwächter, UStG, § 15 Anm. 80–81 (170. atjauninājums – 2017. gada janvāris).

79. Skaidrības labad jāmin, ka Zviedrijas valdības pieminētais priekšlikums paredzēja *izmaiņas* tiesību aktos, lai preču vai pakalpojumu saņēmējam no piegādātāja, kas izmanto naudas līdzekļu uzskaites metodi – piemēram, *GK* kā nomas pakalpojumu saņēmēja no sava iznomātāja, kas izmanto naudas līdzekļu uzskaites metodi –, ļautu *pēc* šīm izmaiņām atskaitīt priekšnodokli brīdī, kad tiek piegādātas preces vai sniegti pakalpojumi. Šis ierosinātās izmaiņas priekšlikumā tika iekļautas kā jauns 167.a panta 1. punkts šādā redakcijā:

“Ja atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams, saņemot maksājumu, dalībvalstis var noteikt, ka atskaitīšanas tiesības rodas, piegādājot preces vai sniedzot pakalpojumus, vai brīdī, kad izsniedz rēķinu.”

80. Netiešā veidā ierosinātā direktīva un ar to saistītais paskaidrojuma raksts balstījās uz izpratni, ka tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu par piegādi, ko veicis nodokļa maksātājs, kas izmanto naudas līdzekļu uzskaites metodi, pirms ierosināto izmaiņu stāšanās spēkā radās brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļuva iekasējams, kā noteikts PVN direktīvas 167. pantā, proti, maksājuma brīdī.

81. Turklāt ierosinātais formulējums tika izstrādāts kā atļauja dalībvalstīm atkāpties no 167. pantā noteiktās saiknes starp brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams (piegādātājam), un brīdī, kad rodas attiecīgās atskaitīšanas tiesības (piegādes saņēmējam). Ierosinātajā direktīvā un ar to saistītajā paskaidrojuma rakstā tādējādi tika netieši ieņemta nostāja, ka pat pēc ierosinātā 167.a panta 1. punkta pieņemšanas galvenais noteikums joprojām būtu – ja nav valsts atkāpes, pamatojoties uz šo noteikumu –, ka atskaitīšanas tiesības radīsies brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūs iekasējams.

82. Ierosinātais 167.a panta 1. punkts nekad netika pieņemts. Tomēr Padomes protokolā tika iekļauts paziņojums par vēlāk pieņemto 167.a panta versiju. Es jau iepriekš šo secinājumu 31. un nākamajos punktos esmu pievērsies šim paziņojumam un iemesliem, kādēļ tam nav juridiskas nozīmes

83. Tādējādi Zviedrijas valdības minētā sagatavošanas darbu daļa nepavisam neatbalsta tās nostāju – pirmkārt, tāpēc, ka tā attiecas uz noteikumu, kas nekad netika pieņemts, un, otrkārt, tāpēc, ka viedoklis, ko Komisija pauda attiecībā uz piemērojamajiem tiesību aktiem pirms ierosinātajām izmaiņām, ir pretējs tam, ko Zviedrijas valdība cenšas aizstāvēt.

84. Tas kļūst vēl skaidrāks, aplūkojot uzreiz nākamo paskaidrojuma raksta iedaļu, kurā teikts:

“Grozījums skar arī detalizētā PVN rēķinā ietveramos datus, nosakot, ka piegādātājam rēķinā jāuzrāda nodokļa iekasējamības datums. *Pašlaik, kad šādas prasības nav, saņēmējs noteiktos gadījumos nevar zināt, kurā brīdī ir iespējams izmantot tiesības veikt atskaitījumu.*” (Mans izcēlums.)

85. Šis paskaidrojums attiecas uz ierosināto 226. panta 7. un 7.a punktu, kuri ir formulēti šādi:

“[...] [Rēķinos PVN aprēķināšanai ir jānorāda tikai šāda informācija] [...]:

7) datums, kurā PVN kļūst iekasējams, ja šis datums atšķiras no rēķina izsniegšanas datuma vai arī ja datums, kurā PVN kļūst iekasējams, nav zināms, – atsauce uz attiecīgo iekasējamības gadījumu;

7.a) ja PVN kļūst iekasējams, saņemot maksājumu, – datums, kurā piegādātas preces vai pakalpojumi, ja piegādes datums ir pirms maksājuma datuma.”

86. Šim paskaidrojuma raksta paziņojumam nebūtu jēgas, ja atskaitīšanas tiesības vienmēr rastos piegādes brīdī. Piegādes laiks preču vai pakalpojumu saņēmējam parasti ir zināms, taču saņēmējs to, kā tā piegādātājs uzskaita darījumu – ar naudas līdzekļu uzskaites metodi vai uzkrāšanas metodi –, parasti zinās tikai tad, ja tas tiks pateikts vai ja valsts izņēmums saskaņā ar PVN direktīvas 66. panta b) punktu attiecas uz darījumu vai nodokļa maksātāju kategorijām, kuras ir viegli identificējamās saņēmējam.

87. Vēlāk pieņemtie grozījumi galu galā ieņēma citu virzienu. Tā vietā, lai pieprasītu paziņojumu par datumu, kurā PVN kļūst iekasējams (nepieciešams preču saņēmējam, lai zinātu priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanas brīdī, kā noteikts PVN direktīvas 167. pantā), un piegādes datumu, kurā PVN kļūst iekasējams pēc maksājuma saņemšanas, ja piegādes datums ir agrāks (nepieciešams, ja attiecīgā dalībvalsts būtu izmantojusi tiesības atkāpties saskaņā ar ierosināto 167.a panta 1. punktu, kas netika pieņemts), Savienības likumdevējs 226. panta 7. punkta versijā, kas tika pieņemta, pieprasa minēt datumu, kurā piegāde tika veikta vai pabeigta (nepieciešama darījumiem, kad atskaitīšanas tiesību iestāšanās laiks ir noteikts 167. pantā, lasot to kopā ar 63. pantu), vai datumu, kurā tika veikts avansa maksājums (nepieciešams darījumiem, kuros atskaitīšanas tiesību iestāšanās laiku reglamentē 167. pants, lasot to kopā ar 65. pantu), ciktāl šo datumu var noteikt un tas atšķiras no rēķina izsniegšanas datuma.

88. Saistībā ar 226. panta 7.a punktu, kā tas faktiski pieņemts, ir nepieciešams pieminēt “naudas līdzekļu uzskaiti”, ja maksājama PVN kļūst iekasējams piegādātājam brīdī, kad piegādātājs saņem maksājumu. Šī informācija ir būtiska rēķina saņēmējam, jo tā informē rēķina saņēmēju par attiecīgajām piegādēm, kādi noteikumi attiecas uz piegādātāju attiecībā uz šo piegādi – naudas līdzekļu vai uzkrājumu uzskaitē –, un tādējādi ļauj piegādes saņēmējam noteikt, kurā brīdī rodas tā atskaitīšanas tiesības attiecībā uz saistīto priekšnodokli. Bez šīs informācijas piegādes saņēmējs nezinātu, kad pareizi izmantot savas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

89. Tāpēc es neuzskatu, ka Zviedrijas valdības minētie sagatavošanas darbi atbalsta tās nostāju.

E. Noslēguma piezīmes

90. Kā pēdējo punktu vēlos minēt, ka ir lietderīgi aplūkot juridiskos argumentus un uz brīdī koncentrēties uz attieksmi pret attiecīgo nodokļa maksātāju, ņemot vērā šīs personas viedokli. Kā minēts šo secinājumu 44. un nākamajos punktos, PVN direktīvas vienkāršais formulējums noteic, ka GK kā nodokļa maksātājai un kā nomas pakalpojumu saņēmējai ir jāatskaita priekšnodoklis par šiem nomas pakalpojumiem brīdī, kad PVN (kā maksājama PVN) kļūst iekasējams iznomātājai. GK, zinot, ka tās iznomātāja PVN uzskaitē izmantoja naudas līdzekļu uzskaites metodi, tieši šādi arī rīkojās.

91. Tiesas lietas materiāli neliecina pat ne par vismazāko mēģinājumu nodrošināt *jebkādu* labumu, nemaz nerunājot par jebkādu nepamatotu labumu GK. Tiesā nav parādījušās apsūdzības krāpšanā. Gluži pretēji, atskaitījuma veikšana agrākajā brīdī, kā to prasa *Finanzamt* nostāja, radītu ievērojamu naudas plūsmas labumu GK, kaitējot nodokļu iestādēm.

92. Attiecīgais nodokļa maksātājs ir sekojis PVN direktīvas burtam. Tādējādi nodokļa maksātājs nav nodrošinājis PVN priekšrocības.

93. Pamatojoties uz visu iepriekš minēto, es neredzu nevienu argumentu, kas pamatotu interpretāciju, kura atšķiras no PVN direktīvas formulējuma vienkāršās nozīmes.

IV. Secinājumi

94. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, iesaku Tiesai uz *Finanzgericht Hamburg* (Hamburgas Finanšu tiesa, Vācija) uzdoto pirmo jautājumu atbildēt šādi:

Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 167. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas aizliedz valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu rodas jau darījuma veikšanas brīdī arī tad, ja – saskaņā ar valsts atkāpi atbilstoši šīs direktīvas 66. panta b) punktam – nodoklis kļūst iekasējams no piegādātāja vai pakalpojumu sniedzēja saskaņā ar valsts tiesībām tikai atlīdzības saņemšanas brīdī un atlīdzība vēl nav tikusi samaksāta.