



## Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2022. gada 10. februārī\*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 66. panta pirmās daļas b) punkts – PVN iekasējamība – Maksājuma saņemšana – 167. pants – Tiesību uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu rašanās un apjoms – 167.a pants – Atkāpe – Naudas līdzekļu uzskaitē – Rūpnieciskai vai komerciālai izmantošanai paredzētas ēkas noma un apakšnoma

Lietā C-9/20

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Finanzgericht Hamburg* (Hamburgas Finanšu tiesa, Vācija) iesniedza ar 2019. gada 10. decembra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2020. gada 10. janvārī, tiesvedībā

***Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136***

pret

***Finanzamt Hamburg-Oberalster,***

TIESA (piektā palāta)

šādā sastāvā: ceturtās palātas priekšsēdētājs K. Likurgs [*C. Lycourgos*], kas pilda piektās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši I. Jarukaitis [*I. Jarukaitis*] (referents) un M. Ilešičs [*M. Ilešič*],

ģenerālvokāts: J. Tančevs [*E. Tanchev*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136* vārdā – *M. Gerber, Steuerberater,*
- Vācijas valdības vārdā – sākotnēji *J. Möller* un *S. Eisenberg*, vēlāk – *J. Möller*, pārstāvji,
- Zviedrijas valdības vārdā – *O. Simonsson*, kā arī *C. Meyer-Seitz, M. Salborn Hodgson, H. Shev, H. Eklinder* un *R. Shahsavan Eriksson*, pārstāvji,

\* Tiesvedības valoda – vācu.

– Eiropas Komisijas vārdā – sākotnēji *R. Pethke* un *N. Gossement*, vēlāk – *R. Pethke*, pārstāvji,  
noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2021. gada 9. septembra tiesas sēdē,  
pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes Direktīvu 2010/45/ES (2010. gada 13. jūlijs) (OV 2010, L 189, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”), 167. panta interpretāciju.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136* (turpmāk tekstā – “*Kollaustraße*”) un *Finanzamt Hamburg-Oberalster* (Hamburgas-Oberalštes Finanšu pārvalde, Vācija; turpmāk tekstā – “nodokļu administrācija”) par tā brīža noteikšanu, kad rodas tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitīšanu.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Savienības tiesības*

- 3 PVN direktīvas 24. apsvērumā ir noteikts:

“Būtu jāaskaņo jēdzieni “nodokļa iekasējamības gadījums” un “nodokļa iekasējamība”, lai kopējā PVN sistēma un tās turpmākie grozījumi stātos spēkā vienlaikus visās dalībvalstīs.”

- 4 Direktīvas 2010/45 4. apsvērumā ir paredzēts:

“Lai palīdzētu maziem un vidējiem uzņēmumiem, kam ir grūtības samaksāt PVN kompetentajai iestādei, pirms tie saņēmuši maksājumu no pircējiem vai pakalpojumu saņēmējiem, būtu jānodrošina iespēja dalībvalstīm atļaut ieģrāmatot PVN, izmantojot naudas līdzekļu uzskaites shēmu, kas ļauj piegādātājam samaksāt PVN kompetentajai iestādei, kad tas ir saņēmis maksājumu par piegādi, un kas nosaka piegādātāja tiesības veikt atskaitīšanu, samaksājot par piegādi. Tam būtu jāļauj dalībvalstīm ieviest fakultatīvu naudas līdzekļu uzskaites shēmu, kam nav negatīvas ietekmes uz PVN ieņēmumu naudas plūsmu.”

- 5 PVN direktīvas VI sadaļā “Nodokļa iekasējamības gadījums un nodokļa iekasējamība” ir četras nodaļas. Šīs sadaļas 2. nodaļas “Preču piegāde un pakalpojumu sniegšana” 63. pantā ir noteikts:

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

- 6 Minētās direktīvas 66. pantā ir precizēts:

“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;

[..].”

7 PVN direktīvas X sadaļa “Atskaitīšana” ietver piecas nodaļas. Šīs sadaļas 1. nodaļā “Atskaitīšanas tiesību rašanās un darbības joma” tostarp ir ietverts šīs direktīvas 167., 167.a un 168. pants.

8 PVN direktīvas 167. pantā ir noteikts:

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

9 Saskaņā ar šīs direktīvas 167.a pantu:

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

[..].”

10 Minētās direktīvas 168. pantā ir noteikts:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..].”

11 PVN direktīvas X sadaļas 4. nodaļā “Noteikumi par atskaitīšanas tiesību īstenošanu” tostarp ir ietverts šīs direktīvas 178. un 179. pants.

12 PVN direktīvas 178. panta a) punktā ir noteikts:

“Lai izmantotu atskaitīšanas tiesības, nodokļa maksātājam jāizpilda šādi nosacījumi:

a) 168. panta a) punktā paredzētajai atskaitīšanai attiecībā uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu – jā saglabā rēķins, kas sagatavots saskaņā ar XI sadaļas 3. nodaļas 3. līdz 6. iedaļu.”

13 Saskaņā ar šīs direktīvas 179. pantu:

“Nodokļa maksātājs veic atskaitīšanu no kopējās PVN summas, kas jāmaksā par attiecīgo taksācijas periodu, atņemot kopējo PVN summu, par kuru tajā pašā laikposmā saskaņā ar 178. panta noteikumiem radušās un īstenotas atskaitīšanas tiesības.

[..].”

- 14 Minētās direktīvas XI sadaļā “Nodokļa maksātāju un dažu to personu pienākumi, kas nav nodokļa maksātājas” ir astoņas nodaļas, tostarp 3. nodaļa “Rēķinu piesūtīšana”. Šīs nodaļas 4. iedaļas “Rēķinu saturs” 226. pantā ir precizēts:

“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 [pirmās daļas] b) punktu, un atskaitīšanas tiesības rodas laikā, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams – atsauce “naudas līdzekļu uzskaitē”;

[..].”

### **Vācijas tiesības**

- 15 2005. gada 21. februāra *Umsatzsteuergesetz* (Apgrozījuma nodokļa likums; *BGBI.* 2005 I, 386. lpp.), redakcijā, kas piemērojama pamatlietā (turpmāk tekstā – “*UStG*”), 13. pantā “Nodokļa iekasējamība” ir noteikts:

“(1) Nodoklis kļūst iekasējams:

1. par piegādēm un citiem pakalpojumiem:

- a) ja nodoklis tiek aprēķināts atbilstoši atlīdzībai, par ko ir notikusi vienošanās (16. panta 1. punkta pirmais teikums), – dienā, kad beidzas iepriekšējas deklarēšanas periods, kurā ir sniegti pakalpojumi. Tas attiecas arī uz pakalpojumu sniegšanu pa daļām. Tā ir tad, ja par konkrētām ekonomiski sadalāma pakalpojuma daļām atlīdzība tiek saskaņota atsevišķi. Ja finansiālā atlīdzība vai tās daļa tiek saņemta pirms pakalpojuma pilnīgas vai daļējas sniegšanas, ar to saistītais nodoklis ir iekasējams dienā, kad beidzas iepriekšējas deklarēšanas periods, kurā ir saņemta atlīdzība vai tās daļa;

- b) ja nodoklis tiek aprēķināts atbilstoši saņemtajai finansiālai atlīdzībai (20. pants) – iepriekšējas deklarēšanas perioda beigās, kurā atlīdzība tika saņemta,

[..].”

- 16 Šī likuma 15. pantā “Priekšnodokļa atskaitīšana” ir paredzēts:

“(1) Uzņēmējs var atskaitīt šādas priekšnodokļa summas:

1. saskaņā ar likumu maksājamu nodokli par preču piegādēm un citiem pakalpojumiem, ko tā uzņēmumam ir sniedzis cits nodokļa maksātājs. Priekšnodokļa atskaitīšanas priekšnoteikums ir tāds, ka uzņēmēja rīcībā ir jābūt saskaņā ar 14. un 14.a pantu izrakstītam rēķinam.

[..].”

17 Minētā likuma 16. pantā “Nodokļa aprēķins, taksācijas periods un atsevišķa aplikšana ar nodokli” ir noteikts:

“(1) Nodoklis, ja vien nav piemērojams 20. pants, ir jāaprēķina pēc līguma noteiktās finansiālās atlīdzības. Taksācijas periods ir kalendārais gads. [..]

(2) No saskaņā ar 1. punktu aprēķinātā nodokļa ir jāatskaita taksācijas periodā maksājamā un saskaņā ar 15. pantu atskaitāmā priekšnodokļa summa.”

18 *UStG* 20. pantā “Nodokļa aprēķins atkarībā no saņemtās finansiālās atlīdzības” ir precizēts:

“Pēc pieprasījuma nodokļu administrācija var atļaut uzņēmējam,

1. kura kopējais apgrozījums (19. panta 3. punkts) iepriekšējā kalendārajā gadā nav pārsniedzis 500 000 EUR vai

2. kurš saskaņā ar *Abgabenordnung* [(Nodokļu kodekss)] 148. pantu ir atbrīvots no pienākuma veikt uzskaiti un regulāri sagatavot pārskatus, pamatojoties uz ikgadējo inventarizāciju, vai

3. ja viņš veic darījumus, darbojoties kā brīvās profesijas pārstāvis *Einkommensteuergesetz* [(Likums par ienākuma nodokli)] 18. panta 1. punkta 1. apakšpunkta izpratnē,

aprēķināt nodokli nevis atbilstoši finansiālajai atlīdzībai, par ko ir notikusi vienošanās (16. panta 1. punkta pirmais teikums), bet gan atbilstoši saņemtajai finansiālajai atlīdzībai.

[..]”

### **Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi**

19 *Kollaustraße*, sabiedrība, kas dibināta saskaņā ar civiltiesībām, rūpnieciskiem un komerciāliem mērķiem iznomāja zemesgabalu, kuru tā pati nomāja.

20 *Kollaustraße*, kā arī tās iznomātājs bija likumīgi atteikušies no šo nomas darījumu atbrīvojuma un līdz ar to izvēlējās tos aplikēt ar PVN. Saskaņā ar *UStG* 20. pantu nodokļu administrācija tiem atļāva aprēķināt PVN, pamatojoties uz saņemto finansiālo atlīdzību, citiem vārdiem – saskaņā ar naudas līdzekļu uzskaites metodi, nevis atkarībā no līguma noteiktās finansiālās atlīdzības. Saistībā ar nomas līgumu *Kollaustraße* bija derīgs pastāvīgs rēķins.

21 Sākot ar 2004. gadu, daļa *Kollaustraße* nomas maksājumu tika atlikta. Tādējādi 2013.–2016. taksācijas gadā tā samaksāja nomas maksas daļu par 2009.–2012. gadu. Tai 2016. gadā iznomātājs arī dzēsa parādu.

22 Visi veiktie maksājumi ietvēra 19 % PVN, un *Kollaustraße* īstenoja tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu neatkarīgi no nomas perioda, kuram atbilda maksājumi iepriekšējas deklarēšanas periodā vai kalendārajā gadā, kurā tika veikts maksājums.

23 Pārbaudes laikā nodokļu administrācija uzskatīja, ka tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu ir radušās līdz ar darījuma veikšanas brīdi, šajā gadījumā – zemesgabala ikmēneša iznomāšanu, un tāpēc attiecīgi bija jānorāda saistībā ar atbilstošo taksācijas periodu.

- 24 Līdz ar to tika izdoti paziņojumi par nodokli par 2011.–2015. taksācijas gadu, kā arī pagaidu paziņojums par nodokli par 2016. taksācijas gadu. Šajos paziņojumos atskaitāmais nodoklis tika aprēķināts, pamatojoties uz līguma noteikto nomas maksu attiecībā uz katru gadu, un tas radīja nodokļu uzrēķinu par kopējo summu 18 409,67 EUR par 2013.–2016. taksācijas gadu.
- 25 Tajā ir precizēts, ka paziņojumi par nodokli par iepriekšējiem taksācijas gadiem nav grozīti, jo attiecībā uz nodokļa samaksu ir iestājies noilgums. PVN, kas bija iekļauts 2013. un 2014. gadā maksātajās nomas maksās un kas atbilda 2009. un 2010. gada nomas laikposmiem, *Kollaustraße* uzskaitē netika iekļauts kā priekšnodoklis, jo nodokļu administrācija uzskatīja, ka uz atskaitīšanas tiesībām bija jāatsaucas saistībā ar 2009. un 2010. taksācijas gadu.
- 26 2017. gada 3. jūlijā *Kollaustraße* iesniedza sūdzību par paziņojumiem par nodokli, kas izdoti par 2013.–2016. taksācijas gadu, un šī sūdzība 2017. gada 8. novembrī tika noraidīta. Tad *Kollaustraße* 2017. gada 28. novembrī cēla prasību *Finanzgericht Hamburg* (Hamburgas Finanšu tiesa, Vācija), kurā tā atsauca uz PVN direktīvas pārkāpumu, apgalvojot, ka tad, ja preču piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs aprēķina nodokli, kas kļūst iekasējams atbilstoši saņemtajai finansiālajai atlīdzībai, piegādes vai pakalpojuma saņēmēja tiesības atskaitīt nodokli rodas tikai finansiālas atlīdzības samaksas brīdī.
- 27 Tā kā iesniedzējtiesai ir jānosaka, vai tad, kad preču piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs aprēķina PVN atbilstoši saņemtajai finansiālajai atlīdzībai, tiesības uz PVN atskaitīšanu rodas piegādes vai pakalpojuma sniegšanas brīdī vai tikai tad, kad tiek saņemta finansiāla atlīdzība, iesniedzējtiesa šaubās par to, vai ar Savienības tiesībām ir saderīgs Vācijas tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru uz tiesībām atskaitīt nodokli vienmēr ir jāatsaucas jau līdz ar piegādes vai pakalpojuma sniegšanas brīdi.
- 28 Tā norāda, ka saskaņā ar Vācijas tiesisko regulējumu tiesības uz nodokļa atskaitīšanu rodas, veicot preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, un tas notiek neatkarīgi no brīža, kad nodoklis kļūst iekasējams no piegādātāja vai pakalpojumu sniedzēja, un nav nozīmes tam, vai piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs nodokli aprēķina, ņemot vērā līgumā noteikto finansiālo atlīdzību vai saņemto finansiālo atlīdzību. Šajā ziņā tā norāda, ka Vācijas likumdevējs nav izmantojis PVN direktīvas 167.a pantā dalībvalstīm piešķirto iespēju un tādēļ Vācijas tiesībās preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas saņēmēja tiesības uz nodokļa atskaitīšanu rodas līdz ar piegādes vai pakalpojuma sniegšanas brīdi pat tad, ja piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs ir nodokļa maksātājs, kam uzliek nodokli, ņemot vērā saņemto finansiālo atlīdzību.
- 29 Tomēr iesniedzējtiesai ir šaubas par Vācijas tiesību saderību ar Savienības tiesībām, ņemot vērā PVN direktīvas 167. pantu, saskaņā ar kuru tiesības uz nodokļa atskaitīšanu rodas tikai brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.
- 30 Tā norāda, ka varētu uzskatīt – Vācijas tiesības ir pretrunā šī 167. panta stingrai piemērošanai, jo, lai gan valsts likumdevējs ir izmantojis dalībvalstīm doto iespēju paredzēt, ka nodoklis no dažiem nodokļa maksātājiem kļūst iekasējams tikai tad, kad tiek saņemta samaksa, tas paredz, ka tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu pat šajā gadījumā rodas, tiklīdz ir veikta piegāde vai sniegts pakalpojums, tādējādi pārraujot saikni starp nodokļa iekasējamību un tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu.

- 31 Iesniedzējtiesa uzskata, ka šādu PVN direktīvas 167. panta stingru piemērošanu apstiprina šīs direktīvas 226. panta 7.a punkts, kurš nav transponēts valsts tiesībās. Tā norāda, ka, lai gan Vācijas Federatīvā Republika nav transponējusi šo 226. panta 7.a punktu, doktrīnā tiek apgalvots, ka no tā izriet, ka saikne starp nodokļa iekasējamību un minētās direktīvas 167. pantā paredzētajām atskaitīšanas tiesībām turpmāk ir obligāta.
- 32 Un otrādi, tās ieskatā, varētu tikt uzskatīts, ka Vācijas tiesības ir saderīgas ar Savienības tiesībām, ja PVN direktīvas 167. pantā nav ietverta imperatīva norma, bet tajā ir ietverta tikai “vadošā ideja”. Šāda interpretācija izrietot no Eiropas Savienības Padomes un Eiropas Komisijas paziņojuma, kurš pārņemts sagatavošanas darbu protokolā attiecībā uz Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.) 17. panta 1. punktu, kura formulējums tika pārņemts PVN direktīvas 167. pantā. Saskaņā ar šo paziņojumu dalībvalstis varot atkāpties no šajā 17. panta 1. punktā paredzētā principa, ja preču piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs tiek aplūkots ar nodokli atbilstoši iekasētajiem ieņēmumiem.
- 33 Gadījumā, ja dalībvalsts varētu atkāpties no PVN direktīvas 167. panta, iesniedzējtiesa jautā arī par to, vai nodokļa maksātājs šādos gadījumos katrā ziņā var atsaukties uz atskaitīšanas tiesībām taksācijas gadā, kurā tiesības uz nodokļa atskaitīšanu būtu radušās atbilstoši stingrai šī panta piemērošanai, ja viņam vairs nav iespējas uz to atsaukties attiecībā uz agrāku taksācijas gadu, kam saskaņā ar valsts tiesībām ir nozīme.
- 34 Šajā ziņā iesniedzējtiesa norāda, ka saskaņā ar Vācijas tiesībām nodokļa maksātājs, kas nav veicis priekšnodokļa atskaitīšanu, nevar izmantot savas atskaitīšanas tiesības attiecībā uz vēlāku taksācijas gadu. Tā norāda, ka tādējādi tiesības uz nodokļa atskaitīšanu nevar tikt īstenotas, ja nodokļa nomaksas termiņa beigu dēļ uz priekšnodokli vairs nevar atsaukties ar atpakaļejošu spēku, kā tas ir tās izskatāmajā lietā. Tomēr tā uzskata, ka PVN direktīvas 167. pantā šādā gadījumā varētu būt paredzēts atšķirīgs vērtējums. Ņemot vērā atskaitīšanas tiesību būtisko nozīmi un lai nodrošinātu PVN neitralitāti, tā uzskata, ka varētu būt nepieciešams ļaut nodokļa maksātājam atskaitīt priekšnodokli taksācijas periodā, kas izriet no šī panta piemērošanas, pat ja valsts tiesībās ir paredzēta atkāpe no tā.
- 35 Šajos apstākļos *Finanzgericht Hamburg* (Hamburgas Finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai [PVN direktīvas] 167. pantam ir pretrunā valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu rodas līdz ar darījuma veikšanas brīdi arī tad, ja saskaņā ar valsts tiesībām nodoklis kļūst iekasējams no piegādātāja vai pakalpojumu sniedzēja tikai finansiālās atlīdzības saņemšanas brīdī un ja šī atlīdzība vēl nav tikusi samaksāta?
- 2) Ja uz pirmo jautājumu tiek atbildēts noliedzoši: vai [PVN direktīvas] 167. pantam ir pretrunā valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu nevar tikt izmantotas attiecībā uz taksācijas periodu, kurā finansiālā atlīdzība ir tikusi samaksāta, ja nodoklis kļūst iekasējams no piegādātāja vai pakalpojumu sniedzēja tikai finansiālās atlīdzības saņemšanas brīdī, pakalpojums ir ticis sniegts jau iepriekšējā taksācijas periodā un saskaņā ar valsts tiesībām tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu par šo iepriekšējo taksācijas periodu noilguma dēļ vairs nevar tikt izmantotas?”

## Par prejudiciālajiem jautājumiem

### Par pirmo jautājumu

- 36 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 167. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēts, ka tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu rodas līdz ar darījuma veikšanu gadījumā, ja saskaņā ar valsts tiesībās paredzētu atkāpi, kas izdarīta saskaņā ar šīs direktīvas 66. panta pirmās daļas b) punktu, nodoklis kļūst iekasējams no preču piegādātāja vai pakalpojumu sniedzēja tikai finansiālās atlīdzības saņemšanas brīdī un ja tā vēl nav samaksāta.
- 37 Šī tiesa precizē, ka saskaņā ar *UStG* 15. panta 1. punkta 1. apakšpunkta pirmo teikumu atskaitīšanas tiesības rodas, tiklīdz ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana, neņemot vērā brīdi, kad nodoklis kļūst iekasējams no preču piegādātāja vai pakalpojumu sniedzēja. It īpaši nav nozīmes tam, vai šis piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs aprēķina nodokli saskaņā ar *UStG* 16. panta 1. punkta pirmo teikumu atkarībā no līgumā paredzētās finansiālās atlīdzības vai to aprēķina, piemērojot *UStG* 20. pantu, atkarībā no saņemtās finansiālās atlīdzības.
- 38 Vispirms ir jāizskata iesniedzējtiesas jautājumi par interpretāciju, kura izriet no Padomes un Komisijas paziņojuma, kas ietverts Direktīvas 77/388 17. panta 1. punkta sagatavošanas darbu protokolā, saskaņā ar kuru PVN direktīvas 167. pantā ir minēta tikai vadošā ideja, nevis imperatīva norma. Šajā ziņā ir jāatgādina, ka šāds paziņojums nevar tikt izmantots, interpretējot atvasināto tiesību normu, ja, kā tas ir pamatlietā, paziņojuma saturs nav nekādā veidā izteikts attiecīgās tiesību normas tekstā un līdz ar to tam nav juridiska spēka (spriedums, 1991. gada 26. februāris, *Antonissen*, C-292/89, EU:C:1991:80, 18. punkts).
- 39 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, interpretējot Savienības tiesību normu, ir jāņem vērā ne tikai tās teksts, bet arī tās konteksts un tiesiskā regulējuma, kurā šī norma ir ietverta, izvirzītie mērķi (spriedums, 2021. gada 27. janvāris, *De Ruiter*, C-361/19, EU:C:2021:71, 39. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 40 Pirmkārt, PVN direktīvas 167. panta formulējums ir skaidrs un nepārprotams, kā ģenerālvokāts ir norādījis secinājumā 49. punktā. Šajā pantā ir izteikts vispārīgs noteikums, saskaņā ar kuru tiesību uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu rašanās preču vai pakalpojumu saņēmējam tiek noteikta brīdī, kad attiecīgais PVN kļūst iekasējams no preču piegādātāja vai pakalpojumu sniedzēja.
- 41 Otrkārt, attiecībā uz šīs tiesību normas kontekstu ir jāatgādina, ka saskaņā ar PVN direktīvas 63. pantu nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams brīdī, kad ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana.
- 42 Tomēr PVN direktīvas 66. panta pirmās daļas b) punktā ir noteikts, ka dalībvalstis, atkāpjoties tostarp no šī 63. panta, var paredzēt, ka attiecībā uz konkrētiem darījumiem vai dažu kategoriju nodokļa maksātājiem nodoklis kļūst iekasējams vēlākais, saņemot maksājumu.
- 43 Tā kā šī ir atkāpe no PVN direktīvas 63. pantā minētā noteikuma, direktīvas 66. pants ir jāinterpretē šauri (spriedums, 2013. gada 16. maijs, *TNT Express Worldwide (Poland)*, C-169/12, EU:C:2013:314, 24. punkts un tajā minētā judikatūra).



- 44 Lai gan fakts, ka Savienības likumdevējs ir ievērojami paplašinājis pieļaujamās atkāpes tvērumu, ļauj pieņemt, ka tam ir bijis nodoms atstāt dalībvalstīm lielu rīcības brīvību, tas tomēr neļauj uzskatīt, ka dalībvalstij piemīt novērtējuma brīvība noteikt, ka nodoklis kļūst iekasējams brīdī, kas atšķiras no tiem, kuri ir paredzēti PVN direktīvas 66. panta pirmās daļas a)–c) punktā (spriedums, 2013. gada 16. maijs, *TNT Express Worldwide (Poland)*, C-169/12, EU:C:2013:314, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 45 Lai PVN direktīvas 66. panta pirmās daļas b) punktu būtu iespējams interpretēt saskaņoti ar šīs direktīvas 167. pantu, kurā ir paredzēts, ka atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad nodoklis kļūst iekasējams, ir jāsecina, ka tad, ja, piemērojot šī 66. panta pirmās daļas b) punktu, nodoklis kļūst iekasējams vēlākais tad, kad tiek saņemta samaksa, arī atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad šāda samaksa tiek saņemta.
- 46 Treškārt, šo secinājumu apstiprina arī PVN direktīvā izvirzītais mērķis. Proti, pirmām kārtām, ir jānorāda, ka ar šo direktīvu ir izveidota kopējā PVN sistēma, kas tostarp ir balstīta uz vienotu ar nodokli apliekamo darījumu definīciju. It īpaši minētās direktīvas 24. apsvērumā ir precizēts, ka būtu jāsaņemto jēdzieni “nodokļa iekasējamības gadījums” un “nodokļa iekasējamība”, lai kopējā PVN sistēma un tās turpmākie grozījumi stātos spēkā vienlaikus. Tādējādi Savienības likumdevējam ir bijis nodoms maksimāli saskaņot nodokļa maksāšanas pienākuma rašanās datumu visās dalībvalstīs, lai nodrošinātu šī nodokļa vienveidīgu iekasēšanu (spriedums, 2019. gada 2. maijs, *Budimex*, C-224/18, EU:C:2019:347, 21. un 22. punkts).
- 47 Otrām kārtām, ir jāatgādina, ka tiesības uz PVN atskaitīšanu ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips un principā nav ierobežojamas, un tās ir izmantojamas nekavējoties attiecībā uz visiem nodokļa maksātāja ar darījumiem saistītajiem priekšnodokļiem (spriedums, 2018. gada 21. novembris, *Vădan*, C-664/16, EU:C:2018:933, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 48 Šīs sistēmas mērķis ir pilnībā mazināt uzņēmējam maksājamā vai samaksātā PVN nastu visas saimnieciskās darbības laikā. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina pilnīgu neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem, ja vien tām principā ir piemērojams PVN (spriedums, 2018. gada 21. novembris, *Vădan*, C-664/16, EU:C:2018:933, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 49 Šajā ziņā ir jānorāda, ka šī sprieduma 45. punktā minētais secinājums pieļauj šiem principiem atbilstošu piemērošanu, ja nodokļa maksātājs var iegūt tiesības uz PVN atskaitīšanu no brīža, kad nodoklis kļūst iekasējams no preču piegādātāja vai pakalpojumu sniedzēja.
- 50 Šo secinājumu neatspēko Vācijas valdības izvirzītais arguments, saskaņā ar kuru, tā kā tā nav izmantojusi PVN direktīvas 167.a pantā piedāvāto iespēju, saskaņā ar saistību starp šīs direktīvas 63. un 167. pantu atskaitīšanas tiesības rodas, tiklīdz tiek veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana, neatkarīgi no tā, ka noteiktu nodokļa maksātāju gadījumā nodoklis kļūst iekasējams samaksas saņemšanas laikā.
- 51 Kā ģenerālvokāts ir norādījis secinājumu 51. punktā, ja Savienības likumdevējs būtu vēlējies, lai atskaitīšanas tiesības nemainīgi rastos preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas brīdī, tas būtu varējis sasaistīt atskaitīšanas tiesību rašanos ar nodokļa iekasējamības gadījumu, kuru neietekmē īpašie noteikumi, kas ietverti PVN direktīvas 64.–67. pantā, nevis ar brīdī, kad PVN kļūst iekasējams, uz kuru attiecas šie noteikumi.

- 52 Šī sprieduma 45. punktā ietvertu secinājumu nevar atspēkot arī Vācijas valdības izvirzītais arguments, saskaņā ar kuru PVN direktīvas 167.a pantam līdzās šīs direktīvas 167. pantam nebūtu autonomas piemērošanas jomas, ja tiesības uz nodokļa atskaitīšanu rastos, saņemot maksājumu, gadījumos, uz kuriem attiecas minētās direktīvas 66. panta pirmās daļas b) punkts.
- 53 Ir jāatgādina, ka šis 167.a pants PVN direktīvā tika iekļauts, lai ļautu dalībvalstīm ieviest atkāpi attiecībā uz datumu, kurā nodokļa maksātāji, kas deklarē PVN, var īstenot atskaitīšanas tiesības saskaņā ar naudas plūsmas uzskaites izvēles sistēmu, kas ir paredzēta, lai atvieglotu mazajiem uzņēmumiem nodokļu samaksu (spriedums, 2013. gada 16. maijs, *TNT Express Worldwide (Poland)*, C-169/12, EU:C:2013:314, 34. punkts).
- 54 Proti, šajā 167.a pantā ir noteikts, ka dalībvalstis var paredzēt, ka saskaņā ar izvēles sistēmu nodokļa maksātāji, kuriem PVN kļūst iekasējams vienīgi saskaņā ar 66. panta pirmās daļas b) punktu, atliek savu atskaitīšanas tiesību izmantošanu līdz brīdim, kad PVN par tiem piegādātajām precēm un sniegtajiem pakalpojumiem ir samaksāts preču piegādātājam vai pakalpojumu sniedzējam.
- 55 Tādējādi minētais 167.a pants ļauj aizkavēt nodokļa maksājumu, kuriem PVN kļūst iekasējams vienīgi saskaņā ar PVN direktīvas 66. panta pirmās daļas b) punktu, tiesības uz nodokļa atskaitīšanu līdz brīdim, kad maksājums tiek veikts to preču piegādātājiem vai pakalpojumu sniedzējiem.
- 56 Šajā ziņā ir jāuzsver, kā tas izriet no Direktīvas 2010/45 4. apsvēruma, ka PVN direktīvā šis 167.a pants tika iekļauts, lai palīdzētu maziem un vidējiem uzņēmumiem, kuriem ir grūtības maksāt PVN kompetentajai iestādei, pirms tos samaksājuši to klienti, un lai ļautu dalībvalstīm ieviest fakultatīvu naudas līdzekļu uzskaites sistēmu, kam nebūs negatīvas ietekmes uz PVN ieņēmumu naudas plūsmu.
- 57 Tādējādi PVN direktīvas 167.a pants iekļaujas fakultatīvā režīmā, kuru dalībvalstis var paredzēt un kura piemērošana pati par sevi iekļaujas jau šīs direktīvas 66. panta pirmās daļas b) punktā paredzētajā atkāpē. Tātad tikai minētajā 167.a pantā paredzētajos apstākļos ir iespējams pārraut saikni starp nodokļa iekasējamību no preču piegādātāja vai pakalpojumu sniedzēja un nodokļa maksātāja tiesībām nekavējoties atskaitīt PVN priekšnodokli.
- 58 Šajā ziņā, kā secinājumu 66. punktā būtībā ir norādījis ģenerāladvokāts, PVN direktīvas 167.a panta piemērošanas joma ir daudz šaurāka par šīs direktīvas 66. panta pirmās daļas b) punkta piemērošanas jomu, jo šis pēdējais minētais pants sākotnēji nebija pieņemts ar mērķi ieviest naudas līdzekļu uzskaites režīmu mazajiem un vidējiem uzņēmumiem un neparedzēja nedz apgrozījuma maksimālo apmēru, nedz to, ka attiecīgajiem nodokļu maksātājiem noteiktajai atkāpei ir jābūt fakultatīvai.
- 59 Līdz ar to ir jākonstatē, ka minētais 167.a pants attiecas uz īpašu un ļoti ierobežotu atkāpi, ar kuru nevar tikt atspēkots šī sprieduma 45. punktā ietvertais secinājums.
- 60 Šajā gadījumā, pirmkārt, ir jānorāda, ka Vācijas Federatīvā Republika ir izmantojusi PVN direktīvas 66. panta pirmās daļas b) punktā paredzēto iespēju. Proti, no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka Vācijas likumdevējs ir īstenojis tam saskaņā ar šo tiesību normu piešķirto iespēju, *UStG* 13. panta 1. punkta 1. apakšpunkta b) punktā paredzot, ka attiecībā uz

piegādēm un citiem pakalpojumiem nodoklis, ja tas tiek aprēķināts, ņemot vērā saņemto finansiālo atlīdzību, kļūst iekasējams, beidzoties iepriekšējas deklarēšanas periodam, kurā šī atlīdzība tika saņemta.

- 61 Otrkārt, attiecībā uz to, vai pamatlietā aplūkotie darījumi un nodokļa maksātāji ietilpst attiecīgi PVN direktīvas 66. panta pirmās daļas b) punktā paredzētajos “darījumos” vai “nodokļa maksātāju kategorijās”, no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka nodokļu administrācija atbilstoši *UStG* 20. pantam ir atļāvusi *Kollaustraße* un tās iznomātājam aprēķināt PVN nevis atkarībā no līgumā paredzētās finansiālās atlīdzības, bet gan atkarībā no saņemtās finansiālās atlīdzības. Līdz ar to, neskarot pārbaudes, kas ir jāveic iesniedzējtiesai, tie piederēja pie nodokļa maksātājiem, kuriem PVN kļūst iekasējams vēlākais, saņemot samaksu PVN direktīvas 66. panta pirmās daļas b) punkta izpratnē.
- 62 Tādējādi, neskarot pārbaudes, kas ir jāveic iesniedzējtiesai attiecībā uz valsts atkāpes piemērošanas nosacījumiem saskaņā ar PVN direktīvas 66. panta pirmās daļas b) punktu un šīs direktīvas 167. pantu, šķiet, ka *Kollaustraße* atskaitīšanas tiesības radās brīdī, kad tās iznomātājs saņēma samaksu.
- 63 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 167. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēts, ka tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu rodas no darījuma veikšanas brīža, ja saskaņā ar valsts atkāpi atbilstoši šīs direktīvas 66. panta pirmās daļas b) punktam nodoklis kļūst iekasējams no preču piegādātāja vai pakalpojumu sniedzēja tikai brīdī, kad tiek saņemta finansiālā atlīdzība, un ja šī atlīdzība vēl nav samaksāta.

### ***Par otro jautājumu***

- 64 Ņemot vērā uz pirmo jautājumu sniegto atbildi, uz otro jautājumu nav jāatbild.

### **Par tiesāšanās izdevumiem**

- 65 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektā palāta) nospriež:

**Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes Direktīvu 2010/45/ES (2010. gada 13. jūlijs), 167. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēts, ka tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu rodas no darījuma veikšanas brīža, ja saskaņā ar valsts atkāpi atbilstoši Direktīvas 2006/112, redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Direktīvu 2010/45, 66. panta pirmās daļas b) punktam nodoklis kļūst iekasējams no preču piegādātāja vai pakalpojumu sniedzēja tikai brīdī, kad tiek saņemta finansiālā atlīdzība, un ja šī atlīdzība vēl nav samaksāta.**

[Paraksti]