

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2022. gada 10. februārī (*)

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

Lietā C-9/20

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu 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. Likurģs [*C. Lycourgos*], kas pilda piektās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši I. Jarukaitis [*I. Jarukaitis*] (referents) un M. Ilešis [*M. Ileši*],

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

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

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136* vārdā – M. Gerber, *Steuerberater*,
- Vācijas valdības vārdā – sēkotnāji J. Möller un S. Eisenberg, vāļķ – J. Möller, pārstāji,
- Zviedrijas valdības vārdā – O. Simonsson, ķā ar C. Meyer-Seitz, M. Salborn Hodgson, H. Shev, H. Eklinder un R. Shahsavan Eriksson, pārstāji,
- Eiropas Komisijas vārdā – sēkotnāji R. Pethke un N. Gossement, vāļķ – R. Pethke, pārstāji,

noklausģjusies ģenerālvokģta secinģjumus 2021. gada 9. septembra tiesas sģdģ,

pasludina šo spriedumu.

Sprīdums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu 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 līgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136* (turpmāk tekstā – “*Kollaustraße*”) un *Finanzamt Hamburg-Oberalster* (Hamburgas Oberālštates Finanšu pārvalde, Vācija; turpmāk tekstā – “nodokļu administrācija”) par tās brīža noteikšanu, kad rodas tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitēšanu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 24. apsvērumā ir noteikts:

“Būtu jānosaka, o jādziņi “nodokļa iekasējamās gadījums” un “nodokļa iekasējamā”, lai kopējā PVN sistēmā 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 saņem maksājumu no pircējiem vai pakalpojumu saņēmējiem, būtu jānodrošina dalībvalstīs atļaut iegrāmatot PVN, izmantojot naudas līdzekļu uzskaites shēmu, kas ļauj piegādātjam samaksāt PVN kompetentajai iestādei, kad tas ir saņemis maksājumu par piegādi, un kas nosaka piegādātāja tiesības veikt atskaitēšanu, samaksājot par piegādi. Tam būtu jāļauj dalībvalstīs ieviest fakultatīvu naudas līdzekļu uzskaites shēmu, kam nav negatīvas ietekmes uz PVN ieņēmumu naudas plūsmu.”

5 PVN direktīvas VI sadaļā “Nodokļa iekasējamās gadījums un nodokļa iekasējamā” ir ietras nodaļas. Šīs sadaļas 2. nodaļas “Preču piegāde un pakalpojumu sniegšana” 63. pantā ir noteikts:

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

6 Minētās direktīvas 66. pants ir precizēts:

“Atkļūstoties no 63., 64. un 65. panta, dalībvalstīs var paredzēt, ka attiecībā uz konkrētiem darījumiem vai dažām kategorijām nodokļa maksātājiem nodoklis kļūst iekasējams kādā no šādiem termiņiem:

[..]

b) vīlākais, saņemot maksājumu;

[..].”

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

8 PVN direkt?vas 167. pant? ir noteikts:

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

9 Saska?? ar ??s direkt?vas 167.a pantu:

“Dal?bvalstis var paredz?t, ka saska?? ar izv?les sh?mu nodok?a maks?t?js, kuram PVN k??st iekas?jams vien?gi saska?? ar 66. panta [pirm?s da?as] b) punktu, atliek savu atskait?šanas ties?bu izmantošanu l?dz br?dim, kad PVN par vi?am pieg?d?taj?m prec?m un sniegtajiem pakalpojumiem ir samaks?ts vi?a pieg?d?t?jam.

[..]”

10 Min?t?s direkt?vas 168. pant? ir noteikts:

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

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

[..].”

11 PVN direkt?vas X sada?as 4. noda?? “Noteikumi par atskait?šanas ties?bu ?stenošanu” tostarp ir ietverts ??s direkt?vas 178. un 179. pants.

12 PVN direkt?vas 178. panta a) punkt? ir noteikts:

“Lai izmantotu atskait?šanas ties?bas, nodok?a maks?t?jam j?izpilda ??di nosac?jumi:

a) 168. panta a) punkt? paredz?tajai atskait?šanai attiec?b? uz pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu – j?saglab? r??ins, kas sagatavots saska?? ar XI sada?as 3. noda?as 3. l?dz 6. ieda?u.”

13 Saska?? ar ??s direkt?vas 179. pantu:

“Nodok?a maks?t?js veic atskait?šanu no kop?j?s PVN summas, kas j?maks? par attiec?go taks?cijas periodu, at?emot kop?jo PVN summu, par kuru taj? pa?? laikposm? saska?? ar 178. panta noteikumiem raduš?s un ?stenotas atskait?šanas ties?bas.

[..]”

14 Min?t?s direkt?vas XI sada?? “Nodok?a maks?t?ju un dažu to personu pien?kumi, kas nav nodok?a maks?t?jas” ir asto?as noda?as, tostarp 3. noda?a “R??inu pies?t?šana”. ??s noda?as 4. ieda?as “R??inu saturs” 226. pant? ir preciz?ts:

“Neskarot šaj? direkt?v? paredz?tos ?pašos noteikumus, saska?? ar 220. un 221. pantu izsniegtos r??inos PVN vajadz?b?m oblig?ti j?nor?da ??das zi?as:

[..]

7a) ja PVN k??st iekas?jams tad, kad sa?emts maks?jums saska?? ar 66. panta [pirm?s da?as] b) punktu, un atskait?šanas ties?bas rodas laik?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams –

atsauce "naudas l?dzek?u uzskaitē";

[..]."

V?cijas ties?bas

15 2005. gada 21. febru?ra *Umsatzsteuergesetz* (Apgroz?juma nodok?a likums; *BGBI.* 2005 I, 386. lpp.), redakcij?, kas piem?rojama pamatliet? (turpm?k tekst? – "UStG"), 13. pant? "Nodok?a iekas?jam?ba" ir noteikts:

"(1) Nodoklis k??st iekas?jams:

1. par pieg?d?m un citiem pakalpojumiem:

a) ja nodoklis tiek apr??in?ts atbilstoši atl?dz?bai, par ko ir notikusi vienošan?s (16. panta 1. punkta pirmais teikums), – dien?, kad beidzas iepriekš?jas deklar?šanas periods, kur? ir sniegti pakalpojumi. Tas attiecas ar? uz pakalpojumu sniegšanu pa da??m. T? ir tad, ja par konkr?t?m ekonomiski sadal?ma pakalpojuma da??m atl?dz?ba tiek saska?ota atseviš?i. Ja finansi?l? atl?dz?ba vai t?s da?a tiek sa?emta pirms pakalpojuma piln?gas vai da??jas sniegšanas, ar to saist?tais nodoklis ir iekas?jams dien?, kad beidzas iepriekš?jas deklar?šanas periods, kur? ir sa?emta atl?dz?ba vai t?s da?a;

b) ja nodoklis tiek apr??in?ts atbilstoši sa?emtajai finansi?lai atl?dz?bai (20. pants) – iepriekš?jas deklar?šanas perioda beig?s, kur? atl?dz?ba tika sa?emta,

[..]."

16 Š? likuma 15. pant? "Priekšnodok?a atskait?šana" ir paredz?ts:

"(1) Uz??m?js var atskait?t š?das priekšnodok?a summas:

1. saska?? ar likumu maks?jamu nodokli par pre?u pieg?d?m un citiem pakalpojumiem, ko t? uz??mumam ir sniedzis cits nodok?a maks?t?js. Priekšnodok?a atskait?šanas priekšnoteikums ir t?ds, ka uz??m?ja r?c?b? ir j?b?t saska?? ar 14. un 14.a pantu izrakst?tam r??inam.

[..]"

17 Min?t? likuma 16. pant? "Nodok?a apr??ins, taks?cijas periods un atseviš?a aplikšana ar nodokli" ir noteikts:

"(1) Nodoklis, ja vien nav piem?rojams 20. pants, ir j?apr??ina p?c l?guma noteikt?s finansi?ls atl?dz?bas. Taks?cijas periods ir kalend?rais gads. [..]

(2) No saska?? ar 1. punktu apr??in?t? nodok?a ir j?atskaita taks?cijas period? maks?jam? un saska?? ar 15. pantu atskait?m? priekšnodok?a summa."

18 UStG 20. pant? "Nodok?a apr??ins atkar?b? no sa?emt?s finansi?ls atl?dz?bas" ir preciz?ts:

"P?c piepras?juma nodok?u administr?cija var at?aut uz??m?jam,

1. kura kop?jais apgroz?jums (19. panta 3. punkts) iepriekš?j? kalend?raj? gad? nav p?rsniedzis 500 000 EUR vai

2. kurš saska?? ar *Abgabenordnung* [(Nodok?u kodekss)] 148. pantu ir atbr?vots no

pienākuma veikt uzskaiti un regulāri sagatavot pārskatus, pamatojoties uz ikgadējo inventarizāciju, vai

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

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

[..]”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

19 *Kollaustraße*, sabiedrība, kas dibināta saskaņā ar civiltiesību, rīcnieciskiem 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 atzina PVN, pamatojoties uz saņemto finansiālo atbildību, citiem vārdiem – saskaņā ar naudas līdzekļu uzskaites metodi, nevis atkarībā no līguma noteiktās finansiālās atbildības. Saistībā ar nomas līgumu *Kollaustraße* bija derīgs pastāvīgs rīcīns.

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 dzīsa parādu.

22 Visi veiktie maksājumi ietvēra 19 % PVN, un *Kollaustraße* stenoja tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu neatkarīgi no nomas perioda, kuram atbilda maksājumi iepriekšējās deklarācijas periodā vai kalendārā gadā, kurā tika veikts maksājums.

23 Pārbaudes laikā nodokļu administrācija uzskatīja, ka tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu 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 atskaitēmais 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 iekāpts 2013. un 2014. gadā maksājās nomas maksas un kas atbilda 2009. un 2010. gada nomas laikposmiem, *Kollaustraße* uzskatīja netika iekāpts kā priekšnodoklis, jo nodokļu administrācija uzskatīja, ka uz atskaitēšanas tiesību 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 šo sūdzību 2017. gada 8. novembrī tika noraidīta. Tad *Kollaustraße* 2017. gada 28. novembrī cēla prasību *Finanzgericht Hamburg* (Hamburgas Finanšu tiesa, Vācija), kurā tika atsaucās uz PVN direktīvas pārskatpumu, apgalvojot, ka tad, ja preču piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs aprēķina nodokli, kas kāst iekasjams atbilstoši saņemtajai finansiālajai atbildībai, piegādes vai pakalpojuma saņēmēja tiesības atskaitēt nodokli rodas tikai finansiālās atbildības samaksas brīdī.

27 T? k? iesniedz?jtiesai ir j?nosaka, vai tad, kad pre?u pieg?d?t?js vai pakalpojumu sniedz?js apr??ina PVN atbilstoši sa?emtajai finansi?lajai atl?dz?bai, ties?bas uz PVN atskait?šanu rodas pieg?des vai pakalpojuma sniegšanas br?d? vai tikai tad, kad tiek sa?emta finansi?la atl?dz?ba, iesniedz?jtiesa šaub?s par to, vai ar Savien?bas ties?b?m ir sader?gs V?cijas tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru uz ties?b?m atskait?t nodokli vienm?r ir j?atsaucas jau l?dz ar pieg?des vai pakalpojuma sniegšanas br?di.

28 T? nor?da, ka saska?? ar V?cijas tiesisko regul?jumu ties?bas uz nodok?a atskait?šanu rodas, veicot pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, un tas notiek neatkar?gi no br?ža, kad nodoklis k??st iekas?jams no pieg?d?t?ja vai pakalpojumu sniedz?ja, un nav noz?mes tam, vai pieg?d?t?js vai pakalpojumu sniedz?js nodokli apr??ina, ?emot v?r? l?gum? noteikto finansi?lo atl?dz?bu vai sa?emto finansi?lo atl?dz?bu. Šaj? zi?? t? nor?da, ka V?cijas likumdev?js nav izmantojis PVN direkt?vas 167.a pant? dal?bvalst?m pieš?irto iesp?ju un t?d?? V?cijas ties?b?s pre?u pieg?des vai pakalpojumu sniegšanas sa??m?ja ties?bas uz nodok?a atskait?šanu rodas l?dz ar pieg?des vai pakalpojuma sniegšanas br?di pat tad, ja pieg?d?t?js vai pakalpojumu sniedz?js ir nodok?a maks?t?js, kam uzliek nodokli, ?emot v?r? sa?emto finansi?lo atl?dz?bu.

29 Tom?r iesniedz?jtiesai ir šaubas par V?cijas ties?bu sader?bu ar Savien?bas ties?b?m, ?emot v?r? PVN direkt?vas 167. pantu, saska?? ar kuru ties?bas uz nodok?a atskait?šanu rodas tikai br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams.

30 T? nor?da, ka var?tu uzskat?t – V?cijas ties?bas ir pretrun? š? 167. panta stingrai piem?rošanai, jo, lai gan valsts likumdev?js ir izmantojis dal?bvalst?m doto iesp?ju paredz?t, ka nodoklis no dažiem nodok?a maks?t?jiem k??st iekas?jams tikai tad, kad tiek sa?emta samaksa, tas paredz, ka ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu pat šaj? gad?jum? rodas, tikl?dz ir veikta pieg?de vai sniegts pakalpojums, t?d?j?di p?rraujot saikni starp nodok?a iekas?jam?bu un ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu.

31 Iesniedz?jtiesa uzskata, ka š?du PVN direkt?vas 167. panta stingru piem?rošanu apstiprina š?s direkt?vas 226. panta 7.a punkts, kurš nav transpon?ts valsts ties?b?s. T? nor?da, ka, lai gan V?cijas Federat?v? Republika nav transpon?jusi šo 226. panta 7.a punktu, doktr?n? tiek apgalvots, ka no t? izriet, ka saikne starp nodok?a iekas?jam?bu un min?t?s direkt?vas 167. pant? paredz?taj?m atskait?šanas ties?b?m turpm?k ir oblig?ta.

32 Un otr?di, t?s ieskat?, var?tu tikt uzskat?ts, ka V?cijas ties?bas ir sader?gas ar Savien?bas ties?b?m, ja PVN direkt?vas 167. pant? nav ietverta imperat?va norma, bet taj? ir ietverta tikai “vadoš? ideja”. Š?da interpret?cija izrietot no Eiropas Savien?bas Padomes un Eiropas Komisijas pazi?ojuma, kurš p?r?emts sagatavošanas darbu protokol? attiec?b? uz Padomes Sest?s direkt?vas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV 1977, L 145, 1. lpp.) 17. panta 1. punktu, kura formul?jums tika p?r?emts PVN direkt?vas 167. pant?. Saska?? ar šo pazi?ojumu dal?bvalstis varot atk?pties no šaj? 17. panta 1. punkt? paredz?t? principa, ja pre?u pieg?d?t?js vai pakalpojumu sniedz?js tiek aplikts ar nodokli atbilstoši iekas?tajiem ie??mumiem.

33 Gad?jum?, ja dal?bvalsts var?tu atk?pties no PVN direkt?vas 167. panta, iesniedz?jtiesa jaut? ar? par to, vai nodok?a maks?t?js š?dos gad?jumos katr? zi?? var atsaukties uz atskait?šanas ties?b?m taks?cijas gad?, kur? ties?bas uz nodok?a atskait?šanu b?tu raduš?s atbilstoši stingrai š? panta piem?rošanai, ja vi?am vairs nav iesp?jas uz to atsaukties attiec?b? uz agr?ku taks?cijas gadu, kam saska?? ar valsts ties?b?m ir noz?me.

34 Šaj? zi?? iesniedz?jtiesa nor?da, ka saska?? ar V?cijas ties?b?m nodok?a maks?t?js, kas

nav veicis priekšnodokļa atskaitēšanu, nevar izmantot savas atskaitēšanas tiesības attiecībā uz vāļķu taksācijas gadu. Tā norāda, ka tādējādi tiesības uz nodokļa atskaitēšanu nevar tikt īstenotas, ja nodokļa nomaksas termiņa beigu dēļ uz priekšnodokli vairs nevar atsaukties ar atpakaļejošu spēku, kā tas ir tās izskatīmajā lietā. Tomēr tā uzskata, ka PVN direktīvas 167. pantā šāds gadījums varētu būt paredzēts atšķirīgos vārtījumus. Ēmot vārā atskaitēšanas tiesību būtisko nozīmi un lai nodrošinātu PVN neitralitāti, tā uzskata, ka varētu būt nepieciešams āaut nodokļa maksātājam atskaitēt priekšnodokli taksācijas periodā, kas izriet no šā panta piemērošanas, pat ja valsts tiesības ir paredzēta atkāpe no tā.

35 Šājos apstākļos *Finanzgericht Hamburg* (Hamburgas Finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādas prejudiciālas jautājumus:

“1) Vai [PVN direktīvas] 167. pantam ir pretrunā valsts tiesiskais regulējums, saskaā ar kuru tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu rodas lēdz ar darījuma veikšanas brīdī arā tad, ja saskaā ar valsts tiesbā m nodoklis kāst iekasājams no piegādātāja vai pakalpojumu sniedzāja tikai finansiāls atlēdzības saēmšanas brīdā un ja šā atlēdzība vāļ nav tikusi samaksāta?

2) Ja uz pirmo jautājumu tiek atbildēts noliedzoši: vai [PVN direktīvas] 167. pantam ir pretrunā valsts tiesiskais regulējums, saskaā ar kuru tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu nevar tikt izmantotas attiecībā uz taksācijas periodu, kurā finansiāls atlēdzības ir tikusi samaksāta, ja nodoklis kāst iekasājams no piegādātāja vai pakalpojumu sniedzāja tikai finansiāls atlēdzības saēmšanas brīdā, pakalpojums ir ticis sniegts jau iepriekšā taksācijas periodā un saskaā ar valsts tiesbā m tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu par šo iepriekšā taksācijas periodu noilguma dēļ vairs nevar tikt izmantotas?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

36 Ar pirmo jautājumu iesniedzātiesa bā tā bā jautā, vai PVN direktīvas 167. pants ir jāinterpretā tādējādi, ka tam ir pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēts, ka tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu rodas lēdz ar darījuma veikšanu gadījumā, ja saskaā ar valsts tiesbā s paredzātu atkāpi, kas izdarāta saskaā ar šās direktīvas 66. panta pirmās daāas b) punktu, nodoklis kāst iekasājams no preāu piegādātāja vai pakalpojumu sniedzāja tikai finansiāls atlēdzības saēmšanas brīdā un ja tā vāļ nav samaksāta.

37 Šā tiesa precizā, ka saskaā ar *UStG* 15. panta 1. punkta 1. apakšpunkta pirmo teikumu atskaitēšanas tiesības rodas, tiklēdz ir veikta preāu piegāde vai pakalpojumu sniegšana, neēmot vārā brīdī, kad nodoklis kāst iekasājams no preāu piegādātāja vai pakalpojumu sniedzāja. It āpaši nav nozāmes tam, vai šis piegādātājs vai pakalpojumu sniedzājs aprāāina nodokli saskaā ar *UStG* 16. panta 1. punkta pirmo teikumu atkārbā no lāgumā paredzētās finansiāls atlēdzības vai to aprāāina, piemērojot *UStG* 20. pantu, atkārbā no saēmtās finansiāls atlēdzības.

38 Vispirms ir jāizskata iesniedzātiesas jautājumi par interpretāciju, kura izriet no Padomes un Komisijas paziāojuma, kas ietverts Direktīvas 77/388 17. panta 1. punkta sagatavošanas darbu protokolā, saskaā ar kuru PVN direktīvas 167. pantā ir mināta tikai vadošā ideja, nevis imperatāva norma. Šajā ziāā ir jāatgādina, ka šāds paziāojums nevar tikt izmantots, interpretājot atvasināto tiesību normu, ja, kā tas ir pamatlietā, paziāojuma saturs nav nekāds veids izteikts attiecāgās tiesību normas tekstā un lēdz ar to tam nav juridiska spēka (spriedums, 1991. gada 26. februāris, *Antonissen*, C-292/89, EU:C:1991:80, 18. punkts).

39 Saskaā ar Tiesas pastāvāgo judikatāru, interpretājot Savienības tiesību normu, ir jāēem vārā ne tikai tās teksts, bet arā tās konteksts un tiesiskā regulājuma, kurā šā norma ir ietverta,

izvirz?tie m?r?i (spriedums, 2021. gada 27. janv?ris, *De Ruiter*, C?361/19, EU:C:2021:71, 39. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

40 Pirmk?rt, PVN direkt?vas 167. panta formul?jums ir skaidrs un nep?rprotams, k? ?ener?ladvok?ts ir nor?d?jis secin?jumu 49. punkt?. Šaj? pant? ir izteikts visp?r?gs noteikums, saska?? ar kuru ties?bu uz PVN priekšnodok?a atskait?šanu rašan?s pre?u vai pakalpojumu sa??m?jam tiek noteikta br?d?, kad attiec?gais PVN k??st iekas?jams no pre?u pieg?d?t?ja vai pakalpojumu sniedz?ja.

41 Otrk?rt, attiec?b? uz š?s ties?bu normas kontekstu ir j?atg?dina, ka saska?? ar PVN direkt?vas 63. pantu nodok?a iekas?jam?bas gad?jums iest?jas un nodoklis k??st iekas?jams br?d?, kad ir veikta pre?u pieg?de vai pakalpojumu sniegšana.

42 Tom?r PVN direkt?vas 66. panta pirm?s da?as b) punkt? ir noteikts, ka dal?bvalstis, atk?pjoties tostarp no š? 63. panta, var paredz?t, ka attiec?b? uz konkr?tiem dar?jumiem vai dažu kategoriju nodok?a maks?t?jiem nodoklis k??st iekas?jams v?l?kais, sa?emot maks?jumu.

43 T? k? š? ir atk?pe no PVN direkt?vas 63. pant? min?t? noteikuma, direkt?vas 66. pants ir j?interpret? šauri (spriedums, 2013. gada 16. maijs, *TNT Express Worldwide (Poland)*, C?169/12, EU:C:2013:314, 24. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

44 Lai gan fakts, ka Savien?bas likumdev?js ir iev?rojami paplašin?jis pie?aujam?s atk?pes tv?rumu, ?auj pie?emt, ka tam ir bijis nodoms atst?t dal?bvalst?m lielu r?c?bas br?v?bu, tas tom?r ne?auj uzskat?t, ka dal?bvalstij piem?t nov?rt?juma br?v?ba noteikt, ka nodoklis k??st iekas?jams br?d?, kas atš?iras no tiem, kuri ir paredz?ti PVN direkt?vas 66. panta pirm?s da?as a)–c) punkt? (spriedums, 2013. gada 16. maijs, *TNT Express Worldwide (Poland)*, C?169/12, EU:C:2013:314, 25. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

45 Lai PVN direkt?vas 66. panta pirm?s da?as b) punktu b?tu iesp?jams interpret?t saska?oti ar š?s direkt?vas 167. pantu, kur? ir paredz?ts, ka atskait?šanas ties?bas rodas br?d?, kad nodoklis k??st iekas?jams, ir j?secina, ka tad, ja, piem?rojot š? 66. panta pirm?s da?as b) punktu, nodoklis k??st iekas?jams v?l?kais tad, kad tiek sa?emta samaksa, ar? atskait?šanas ties?bas rodas br?d?, kad š?da samaksa tiek sa?emta.

46 Trešk?rt, šo secin?jumu apstiprina ar? PVN direkt?v? izvirz?tais m?r?is. Proti, pirm?m k?rt?m, ir j?nor?da, ka ar šo direkt?vu ir izveidota kop?j? PVN sist?ma, kas tostarp ir balst?ta uz vienotu ar nodokli apliekamo dar?jumu defin?ciju. It ?paši min?t?s direkt?vas 24. apsv?rum? ir preciz?ts, ka b?tu j?saska?o j?dzieni “nodok?a iekas?jam?bas gad?jums” un “nodok?a iekas?jam?ba”, lai kop?j? PVN sist?ma un t?s turpm?kie groz?jumi st?tos sp?k? vienlaikus. T?d?j?di Savien?bas likumdev?jam ir bijis nodoms maksim?li saska?ot nodok?a maks?šanas pien?kuma rašan?s datumu vis?s dal?bvalst?s, lai nodrošin?tu š? nodok?a vienveid?gu iekas?šanu (spriedums, 2019. gada 2. maijs, *Budimex*, C?224/18, EU:C:2019:347, 21. un 22. punkts).

47 Otr?m k?rt?m, ir j?atg?dina, ka ties?bas uz PVN atskait?šanu ir kop?j?s PVN sist?mas pamatprincips un princip? nav ierobežojamas, un t?s ir izmantojamas nekav?joties attiec?b? uz visiem nodok?a maks?t?ja ar dar?jumiem saist?tajiem priekšnodok?iem (spriedums, 2018. gada 21. novembris, *V?dan*, C?664/16, EU:C:2018:933, 37. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

48 Š?s sist?mas m?r?is ir piln?b? mazin?t uz??m?jam maks?jam? vai samaks?t? PVN nastu visas saimniecisk?s darb?bas laik?. T?d?j?di kop?j? PVN sist?ma nodrošina piln?gu neitralit?ti attiec?b? uz nodok?a piem?rošanu vis?m saimnieciskaj?m darb?b?m neatkar?gi no šo darb?bu m?r?iem vai rezult?tiem, ja vien t?m princip? ir piem?rojams PVN (spriedums, 2018. gada 21.

novembris, V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, 38. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

49 Šaj? zi?? ir j?nor?da, ka š? sprieduma 45. punkt? min?tais secin?jums pie?auj šiem principiem atbilstošu piem?rošanu, ja nodok?a maks?t?js var ieg?t ties?bas uz PVN atskait?šanu no br?ža, kad nodoklis k??st iekas?jams no pre?u pieg?d?t?ja vai pakalpojumu sniedz?ja.

50 Šo secin?jumu neatsp?ko V?cijas vald?bas izvirz?tais arguments, saska?? ar kuru, t? k? t? nav izmantojusi PVN direkt?vas 167.a pant? pied?v?to iesp?ju, saska?? ar saist?bu starp š?s direkt?vas 63. un 167. pantu atskait?šanas ties?bas rodas, tikl?dz tiek veikta pre?u pieg?de vai pakalpojumu sniegšana, neatkar?gi no t?, ka noteiktu nodok?a maks?t?ju gad?jum? nodoklis k??st iekas?jams samaksas sa?emšanas laik?.

51 K? ?ener?ladvok?ts ir nor?d?jis secin?jumu 51. punkt?, ja Savien?bas likumdev?js b?tu v?l?jies, lai atskait?šanas ties?bas nemain?gi rastos pre?u pieg?des vai pakalpojumu sniegšanas br?d?, tas b?tu var?jis sasaist?t atskait?šanas ties?bu rašanos ar nodok?a iekas?jam?bas gad?jumu, kuru neietekm? ?pašie noteikumi, kas ietverti PVN direkt?vas 64.–67. pant?, nevis ar br?di, kad PVN k??st iekas?jams, uz kuru attiecas šie noteikumi.

52 Š? sprieduma 45. punkt? ietverto secin?jumu nevar atsp?kot ar? V?cijas vald?bas izvirz?tais arguments, saska?? ar kuru PVN direkt?vas 167.a pantam l?dz?s š?s direkt?vas 167. pantam neb?tu autonomas piem?rošanas jomas, ja ties?bas uz nodok?a atskait?šanu rastos, sa?emot maks?jumu, gad?jumos, uz kuriem attiecas min?t?s direkt?vas 66. panta pirm?s da?as b) punkts.

53 Ir j?atg?dina, ka šis 167.a pants PVN direkt?v? tika iek?auts, lai ?autu dal?bvalst?m ieviest atk?pi attiec?b? uz datumu, kur? nodok?a maks?t?ji, kas deklar? PVN, var ?stenot atskait?šanas ties?bas saska?? ar naudas pl?smas uzskaites izv?les sist?mu, kas ir paredz?ta, lai atvieglotu mazajiem uz??mumiem nodok?u samaksu (spriedums, 2013. gada 16. maijs, *TNT Express Worldwide (Poland)*, C?169/12, EU:C:2013:314, 34. punkts).

54 Proti, šaj? 167.a pant? ir noteikts, ka dal?bvalstis var paredz?t, ka saska?? ar izv?les sist?mu nodok?a maks?t?ji, kuriem PVN k??st iekas?jams vien?gi saska?? ar 66. panta pirm?s da?as b) punktu, atliek savu atskait?šanas ties?bu izmantošanu l?dz br?dim, kad PVN par tiem pieg?d?taj?m prec?m un sniegtajiem pakalpojumiem ir samaks?ts pre?u pieg?d?t?jam vai pakalpojumu sniedz?jam.

55 T?d?j?di min?tais 167.a pants ?auj aizkav?t nodok?a maks?t?ju, kuriem PVN k??st iekas?jams vien?gi saska?? ar PVN direkt?vas 66. panta pirm?s da?as b) punktu, ties?bas uz nodok?a atskait?šanu l?dz br?dim, kad maks?jums tiek veikts to pre?u pieg?d?t?jiem vai pakalpojumu sniedz?jiem.

56 Šaj? zi?? ir j?uzsver, k? tas izriet no Direkt?vas 2010/45 4. apsv?ruma, ka PVN direkt?v? šis 167.a pants tika iek?auts, lai pal?dz?tu maziem un vid?jiem uz??mumiem, kuriem ir gr?t?bas maks?t PVN kompetentajai iest?dei, pirms tos samaks?juši to klienti, un lai ?autu dal?bvalst?m ieviest fakultat?vu naudas l?dzek?u uzskaites sist?mu, kam neb?s negat?vas ietekmes uz PVN ie??mumu naudas pl?smu.

57 T?d?j?di PVN direkt?vas 167.a pants iek?aujas fakultat?v? rež?m?, kuru dal?bvalstis var paredz?t un kura piem?rošana pati par sevi iek?aujas jau š?s direkt?vas 66. panta pirm?s da?as b) punkt? paredz?taj? atk?p?. T?gad tikai min?taj? 167.a pant? paredz?tajos apst?k?os ir iesp?jams p?rraut saikni starp nodok?a iekas?jam?bu no pre?u pieg?d?t?ja vai pakalpojumu sniedz?ja un nodok?a maks?t?ja ties?b?m nekav?joties atskait?t PVN priekšnodokli.

58 Šaj? zi??, k? secin?jumu 66. punkt? b?t?b? ir nor?d?jis ?ener?ladvok?ts, PVN direkt?vas 167.a panta piem?rošanas joma ir daudz šaur?ka par š?s direkt?vas 66. panta pirm?s da?as b) punkta piem?rošanas jomu, jo šis p?d?jais min?tais pants s?kotn?ji nebija pie?emts ar m?r?i ieviest naudas l?dzek?u uzskaites rež?mu mazajiem un vid?jiem uz??mumiem un neparedz?ja nedz apgroz?juma maksimuma apm?ru, nedz to, ka attiec?gajiem nodok?u maks?t?jiem noteiktajai atk?pei ir j?b?t fakultat?vai.

59 L?dz ar to ir j?konstat?, ka min?tais 167.a pants attiecas uz ?pašu un ?oti ierobežotu atk?pi, ar kuru nevar tikt atsp?kots š? sprieduma 45. punkt? ietvertais secin?jums.

60 Šaj? gad?jum?, pirmk?rt, ir j?nor?da, ka V?cijas Federat?v? Republika ir izmantojusi PVN direkt?vas 66. panta pirm?s da?as b) punkt? paredz?to iesp?ju. Proti, no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka V?cijas likumdev?js ir ?stenojis tam saska?? ar šo ties?bu normu pieš?irto iesp?ju, *UStG* 13. panta 1. punkta 1. apakšpunkta b) punkt? paredzot, ka attiec?b? uz pieg?d?m un citiem pakalpojumiem nodoklis, ja tas tiek apr??in?ts, ?emot v?r? sa?emto finansi?lo atl?dz?bu, k??st iekas?jams, beidzoties iepriekš?jas deklar?šanas periodam, kur? š? atl?dz?ba tika sa?emta.

61 Otrk?rt, attiec?b? uz to, vai pamatliet? apl?kotie dar?jumi un nodok?a maks?t?ji ietilpst attiec?gi PVN direkt?vas 66. panta pirm?s da?as b) punkt? paredz?tajos "dar?jumos" vai "nodok?a maks?t?ju kategorij?s", no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka nodok?u administr?cija atbilstoši *UStG* 20. pantam ir at??vusi *Kollaustraße* un t?s iznom?t?jam apr??in?t PVN nevis atkar?b? no l?gum? paredz?t?s finansi?l?s atl?dz?bas, bet gan atkar?b? no sa?emt?s finansi?l?s atl?dz?bas. L?dz ar to, neskarot p?rbaudes, kas ir j?veic iesniedz?jtiesai, tie pieder?ja pie nodok?a maks?t?jiem, kuriem PVN k??st iekas?jams v?l?kais, sa?emot samaksu PVN direkt?vas 66. panta pirm?s da?as b) punkta izpratn?.

62 T?d?j?di, neskarot p?rbaudes, kas ir j?veic iesniedz?jtiesai attiec?b? uz valsts atk?pes piem?rošanas nosac?jumiem saska?? ar PVN direkt?vas 66. panta pirm?s da?as b) punktu un š?s direkt?vas 167. pantu, š?iet, ka *Kollaustraße* atskait?šanas ties?bas rad?s br?d?, kad t?s iznom?t?js sa??ma samaksu.

63 ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, uz pirmo jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 167. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, kur? ir paredz?ts, ka ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu rodas no dar?juma veikšanas br?ža, ja saska?? ar valsts atk?pi atbilstoši š?s direkt?vas 66. panta pirm?s da?as b) punktam nodoklis k??st iekas?jams no pre?u pieg?d?t?ja vai pakalpojumu sniedz?ja tikai br?d?, kad tiek sa?emta finansi?l? atl?dz?ba, un ja š? atl?dz?ba v?l nav samaks?ta.

Par otro jaut?jumu

64 ?emot v?r? uz pirmo jaut?jumu sniegto atbildi, uz otro jaut?jumu nav j?atbild.

Par ties?šan?s izdevumiem

65 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (piekt? pal?ta) nospriež:

Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu, redakcij? ar groz?jumiem, kas izdar?ti ar Padomes Direkt?vu 2010/45/ES (2010. gada 13. j?lijs), 167. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, kur? ir paredz?ts, ka ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu

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 iekasājams no preču piegādātāja vai pakalpojumu sniedzēja tikai brīdī, kad tiek saņemta finansiālā atlīdzība, un ja šā atlīdzība vēl nav samaksāta.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – vācu.