

Pagaidu versija

ENERĢLADVOKĀTA JEVĢENIJA TANĒVA [EVĢENI TANCHEV]

SECINĀJUMI,

sniegti 2021. gada 9. septembrī (1)

Lieta C-9/20

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

pret

Finanzamt Hamburg-Oberalster

(Finanzgericht Hamburg (Hamburgas Finanšu tiesa, Vācijas) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu – 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 nolikumu 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. Konkrēti, nodokļa maksātājs, kas saņem 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 direktīvas (2) 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. Iesniedzītāja šajā ziņā ir iesniegusi divus prejudiciālus jautājumus. Kā to lūdz Tiesa, es šajos secinājumos aprobežojos ar pirmo uzdotā jautājuma izskatīšanu, kurš attiecas uz PVN direktīvas 167. panta interpretāciju.

I. Piemērojamie tiesību akti

A. Savienības tiesības

1. PVN direktīva

4. PVN direktīvas 63. pants ir formulēts šādi:

“Nodokļa iekasjums gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasjams 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 maksājumiem nodoklis kļūst iekasjams kādā no šādiem termiņiem:

[..]

b) visā, saņemot maksājumu;

[..].”

6. PVN direktīvas 167. pantā ir paredzēts:

“Atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis kļūst iekasjams.”

7. Atbilstoši PVN direktīvas 167.a pantam:

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

[..].”

8. PVN direktīvas 226. pantā ir norādīts šādi:

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

[..]

7a) ja PVN kļūst iekasjams tad, kad saņemts maksājums saskaņā ar 66. panta b) punktu, un atskaitēšanas tiesības rodas laikā, kad atskaitēmais nodoklis kļūst iekasjams – atsaucē “naudas līdzekļu uzskaitē”;

[..].”

B. Vācijas tiesības

Šajos secinājumos, lai aprakstītu piemērojamos Vācijas tiesību aktus, es atsaucos uz līguma sniegtajiem prejudiciāliem nolikumiem 11. punktu.

II. Fakti, tiesvedība un uzdotie jautājumi

9. *Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136* (prastāja pamatlietā; turpmāk tekstā – “GK”) ir Vācijas sabiedrība, kas dibināta saskaņā ar civiltiesībām un kas apgrozījumu radīja, iznomājot komercpašumu dažādiem nomniekiem attiecīgajos gados. GK savukārt bija nomājusi šo pašumu no iznomātāja. Ne GK, ne tās iznomātāja neizmantoja iespēju atbrīvot no PVN šādu iznomāšanas darījumu 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 rīcības nosaukums par nomu, ko tā maksāja savai iznomātājai.

10. Kopš 2004. gada GK nomas maksājumi tika daļēji atlikti. Tas nozīmēja, ka GK veica maksājumus par pašuma 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 šā nomas maksa nekad netika samaksāta.

11. Minētajos maksājumos bija attiecīgi ietverts PVN 19 % apmērā. GK savas tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu – neatkarīgi no nomas perioda, par kuru maksājumi bija jāveic, – vienmēr izmantoja periodā pirms paziņošanas vai attiecīgi kalendārā 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 vajadzībā izmantoja naudas līdzekļu uzskaites metodi (tā saukto *Ist-Versteuerung*), GK atskaitēšanas tiesības joprojām radās piegādes brīdī, proti, brīdī, kad nekustamais pašums 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. Iepriekšjiem taksācijas gadiem, uz kuriem *Finanzamt* attiecināja PVN priekšnodokļa atskaitījumu, PVN paziņojumu izdošanas laiks daļēji bija iestājes 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 priekšmaksu par 2013.–2016. gadu. 2017. gada 8. novembrī iebildumi tika noraidīti. Pēc tam GK 2017. gada 28. novembrī cēla prasību iesniegt tiesā. Šajā sakarā GK apgalvoja, ka apstrīdētie paziņojumi ir pretrunā PVN direktīvai. Pēc GK teiktā, *Finanzamt* viedoklis, atbilstoši kuram tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu vienmēr rodas jau darījuma veikšanas brīdī, ir nepareizs. Ja pakalpojumu sniedzējs savus nodokļus aprēķina atkarībā no saņemtais atlīdzības, pakalpojumu saņēmēja tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu drīzāk rodas tikai brīdī, kad pakalpojumu saņēmējs ir samaksājis atlīdzību. Tāpēc GK pareizi savas tiesības uz priekšnodokli esot deklarējusi tikai maksājuma veikšanas gadā.

14. Līgumā sniegtā prejudiciāla nolikuma iesniegtā jautājuma norāda, ka saskaņā ar valsts tiesību aktiem atbilstoši iesniegtajās interpretācijai atskaitēšanas tiesības rodas piegādes saņēmējam brīdī, kad rodas apgrozījums, neatkarīgi no tā, vai piegādātājs PVN uzskaites vajadzībā izmanto naudas līdzekļu uzskaites metodi (3). Tas nozīmē, ka *Finanzamt* nostāja šajā jautājumā saskaņā ar valsts tiesību aktiem būtu pareiza. Tomēr iesniegtā jautājuma nav droša par to, vai valsts noteikumi nav pretrunā noteiktiem PVN direktīvas noteikumiem.

15. Šādos apstākļos iesniegtā jautājuma nolikuma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Vai Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 167. pantam ir pretrunā valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu rodas jau darījuma veikšanas brīdī ar to, ja nodoklis kāst iekasjams no piegādātāja vai pakalpojumu sniedzēja saskaņā ar valsts tiesību aktiem 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

pretrun? valsts tiesiskais regulējums, saska?? ar kuru ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu nevar tikt izmantotas attiec?b? uz taks?cijas periodu, kur? atl?dz?ba ir tikusi samaks?ta, ja nodoklis k??st iekas?jams no pieg?d?t?ja vai pakalpojumu sniedz?ja tikai atl?dz?bas sa?emšanas br?d?, pakalpojums ir ticis sniegts jau iepriekš?j? taks?cijas period? un ties?bas uz priekšnodokli par šo iepriekš?jo taks?cijas periodu saska?? ar valsts ties?b?m noilguma d?? vairs nevar tikt izmantotas?”

16. Rakstveida apsv?rumus ir iesniegusi *Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136*, V?cijas un Zviedrijas vald?bas, k? ar? Eiropas Komisija. Netika l?gts r?kot tiesas s?di, un t? ar? netika r?kota.

17. K? min?ts šo secin?jumu 3. punkt?, šajos secin?jumos aprobežošos ar pirm? no šiem abiem jaut?jumiem izskat?šanu.

III. V?rt?jums

A. Ievada apsv?rumi

18. Ir skaidrs, ka GK ir izpild?jusi materi?l?s pras?bas saist?b? ar attiec?g? priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanas ties?b?m. Ir skaidrs ar?, ka GK ar t?s iznom?t?ju bija der?gs past?v?gs r??ins nomas l?guma veid? un t?d?j?di š? form?l? pras?ba par attiec?gajiem atskait?jumiem bija apmierin?ta. Lietas dal?bnieku str?ds pamatliet? attiecas uz ?sto br?di, kad GK var izmantot ties?bas uz šiem atskait?jumiem.

19. Tom?r praks? attiec?b? uz GK *Finanzamt* poz?cija noz?m?tu šo atskait?jumu da?as faktisku zaud?šanu, jo par dažiem gadiem, attiec?b? uz kuriem *Finanzamt* uzst?j, ka atskait?jumi b?tu j?veic, tagad ir iest?jies noilgums.

20. Iesniedz?jtiesas interpret?cijas gr?t?bas un V?cijas un Zviedrijas vald?bu izvirz?tie argumenti attiecas uz diviem atš?ir?giem jaut?jumiem.

21. Pirmk?rt, iesniedz?jtiesai nav skaidrs, vai pats par sevi PVN direkt?vas 167. pants ir saistošs noteikums, kas dal?bvalst?m ir j?iev?ro, ?stenojot PVN direkt?vu, vai ar? tas tikai izsaka “pamatideju”, ka dal?bvalstis var atk?pties no PVN direkt?vas ieviešanas. K? iesp?jamu atbalstu šim apgalvojumam iesniedz?jtiesa sniedz atsauci uz pazi?ojumu, kas Padomes protokol? iek?auts attiec?b? uz normu, kas bija sp?k? pirms PVN direkt?vas 167. panta š?s direkt?vas pie?emšanas laik? – Sest?s PVN direkt?vas 17. panta 1. punktu.

22. Otrk?rt, V?cijas un Zviedrijas vald?bas p?c b?t?bas apgalvo, ka PVN direkt?vas 167. panta atsauce uz “br?di, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams”, ir j?saprot k? atsauce uz br?di, kad atskait?mais nodoklis b?tu k?uvis iekas?jams saska?? ar PVN direkt?vas 63. pantu, ja netiek piem?rota neviena atk?pe, t?d?j?di it ?paši ne?emot v?r? valsts atk?pes ietekmi saska?? ar min?t?s direkt?vas 66. panta b) punktu.

23. Vispirms piev?rs?šos šaub?m, kuras iesniedz?jtiesa ir paudusi attiec?b? uz PVN direkt?vas 167. panta saistošo raksturu. ?emot v?r? lietas faktus un izvirz?tos argumentus, it ?paši V?cijas un Zviedrijas vald?bu argumentus, uzskatu, ka ir lietder?gi ?si apskat?t PVN rež?mu, kas izriet?tu no skaidras un nep?rprotamas 167. panta formul?juma vienk?ršas piem?rošanas nodok?a maks?t?jam, kurš sa?em pakalpojumus no cita nodok?a maks?t?ja, kas veic PVN uzskaiti saska?? ar naudas l?dzek?u uzskaites metodi PVN uzskaites vajadz?b?m atbilstoši valsts atk?pei saska?? ar 66. panta b) punktu, piem?ram, V?cijas *Ist?Besteuerung*, par kuru ir runa pamatliet?; p?c tam piev?rs?šos dažiem argumentiem, ko izvirz?ja V?cijas un Zviedrijas vald?bas, un paskaidrošu, k?p?c šie argumenti, manupr?t, nav p?rliecinoši.

B. PVN direktīvas 167. panta saistošais raksturs

24. Līgumā sniegt prejudiciālu nolikumu iesniedzētāja pauž viedokli, ka Vācijas PVN noteikumi ir pretrunā šaurai PVN direktīvas 167. panta piemērošanai veidā, kā šis pants ir formulēts (4).

25. Iesniedzētāja tomēr norāda, ka attiecīgā Vācijas tiesību akti par PVN varētu būt saderīgi ar Savienības tiesību m, ja PVN direktīvas 167. panta gadījumā runa nav par obligātu prasību, bet gan tikai par “pamatideju”, un tādēļ jāpauž jautājums, vai Padomes protokolā iekļauto paziņojumu par Sesto PVN direktīvas (5) 17. panta 1. punktu varētu izmantot, lai pamatotu šo PVN direktīvas 167. panta interpretāciju (6). Padome un Komisija šajā paziņojumā norāda, ka dalībvalstis var atkāpties no 17. panta 1. punkta vispārīgā noteikuma, ja piegādātājs tiek aplikts ar nodokšiem, pamatojoties uz viena iezīmumiem (7).

26. Iesniedzētāja šajā ziņā atsaucas uz Tiesas 2008. gada 19. jūnija spriedumu Komisija/Luksemburga (8), kurā Tiesa atzina, ka uz Padomes un Komisijas paziņojumu, kas ierakstīts Padomes protokolā laikā, kad tika pieņemta Direktīva 96/71/EK (9), var atsaukties kā uz šīs direktīvas noteikuma interpretācijas pamatojumu, taču tajā ir arī norādīts, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru uz šādiem paziņojumiem parasti nevar atsaukties, ja to saturs nav izpausts attiecīgā noteikuma tekstā (10). Ne Vācijas, ne Zviedrijas valdība savos apsvērumos nav mēģinājusi atsaukties uz argumentu, ka PVN direktīvas 167. pants 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 iesniedzētāja skaidri piemin, Padomes protokolā par 167. a pantu tika iekļauts arī viens Padomes un Komisijas paziņojums saistībā ar minētā noteikuma pieņemšanu Direktīvā 2010/45/ES (11). Šis paziņojums ir formulēts šādi: “Padome un Komisija norāda, ka dalībvalstis var atkāpties no principa, kas noteikts Direktīvas 2006/112/EK 167. pants, ja preču vai pakalpojumu piegādātājs tiek aplikts ar nodokšiem, pamatojoties uz viena iezīmumiem.” (12)

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

29. Tiesa vairākkārt ir pievērsusies Padomes protokolā ierakstīto paziņojumu interpretācijas vērēbai sekundāro tiesību aktu pieņemšanas laikā. Tiesa jau 1988. gada 23. februāra spriedumā Komisija/Itālija (13) 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) nolikma, ka “[paziņojumu, kas tika ierakstīts Padomes protokolā attiecīgās regulas pieņemšanas laikā,] nevar izmantot, lai interpretētu sekundāro tiesību normu, ja [...] attiecīgā noteikuma formulējums nav atsaucies uz paziņojuma saturu”, un ka šim paziņojumam “tād [nebija] juridiskas nozīmes”.

31. Lietas *Antonissen* standarts paziņojumu izmantošanai Padomes protokola 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 nodokšu sistēma, kas piemērojama dažādu dalībvalstu mētesu iezīmumiem un meitasu iezīmumiem (15), atbildība par bojātiem ražojumiem (16), obligātā civiltiesiskā atbildības apdrošināšana attiecībā uz mehāniskajiem transportlīdzekšiem (17) un kopīgi noteikumi tiešā atbalsta shēmām lauksaimniekiem, tostarp saskaņā ar kopīgo

lauksaimniecības politiku (18), kā arī attiecībā uz dažādu PVN direktīvu interpretāciju (19). 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. punkts, ne PVN direktīvas 167. pants nav ne mazākā mērā atsaucies 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 noteikumu ietvertā izteiciena interpretāciju. Šis 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. punkts nav atsaucies uz paziņojumu, saskaņā ar kuru, šī, spriedums lietā Luksemburga būtu pretrunā Tiesas judikatūrai lietā *Antonissen*. Tomēr atšķirībā no sprieduma *Antonissen* lietā Luksemburga apšaubītais paziņojums sniedza mēģinājumu skaidrojumu par konkrētā izteiciena precīzo nozīmi. Tā mērķis nebija *mainīt* attiecīgā noteikuma saturu vai izteicienu izmantoto vārdu nozīmi. Tāpat, kā norādīja ģenerāladvokāte V. Trstenjaka [V. Trstenjak] secinājumos lietā Komisija/Luksemburga, 10. paziņojums nebija pretrunā sabiedriskās kārtības jēdzienam, bet drīzāk palīdzēja noteikt atbilstošo saturu tādā veidā, kas bija saskaņā ar Tiesas judikatūru (20).

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 atbilstoši jāpieņem noteiktus "darba nosacījumus", kuri atšķiras no tiem, kas izklāstīti Direktīvas 96/71 3. panta 1. punktā. Attiecīgais paziņojums apstiprināja uzskatu, ka dalībvalstīm ir šaurāka robežba nekā interpretācijai, ko piedāvāja Luksemburga. Kā secinājumos lietā Luksemburga norādīja ģenerāladvokāte V. Trstenjaka, Luksemburgas valdība kā Padome pārstāvētas dalībvalsts konstitucionālais pārstāvībs nevarēja noliegt, ka tā zina par 10. paziņojumu. Tādējādi 10. paziņojuma nepublicēšana Eiropas [Savienības] Oficiālajā Vēstnesī nemazināja tā juridisko nozīmi lietā pret šo dalībvalsti.

36. Turpretim šajā lietā apgalvojums, uz kuru iesniedzējtiesa atsaucas līgumā sniegtā prejudiciāla nolikuma, ir tieši pretrunā PVN direktīvas 167. panta vienkrāšajam formulējumam, tāpat kā paziņojums, kas iekļauts Padomes protokolā par 167.a pantu, saistībā ar šo 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 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 paāties uz tiesību aktu saturu."

37. Iesniedzējtiesa arī līgumā sniegtā prejudiciāla nolikuma 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 punktā (24).

38. Manuprāt, ir vismaz ģetri nopietni iemesli, kādā 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 interpretājamā noteikuma pieņemšanas laikā. Šā vienlaicīguma prasība acīmredzami nav izpildīta nevienā no abiem paziņojumiem, ciktī 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 pārceļts uz tam sekojošo noteikumu, kad tika pieņemta PVN direktīva (25). 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 pēdējos gadus pirms PVN direktīvas pieņemšanas. Tāpat Padomes protokolā ierakstītais paziņojums par PVN direktīvas 167.a pantu laikā, kad tika pieņemta Rīcību piespēšanas direktīva, ar 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 rīcībā 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 piegādātājs piegādātājs, kas PVN uzskaites vajadzībām izmanto naudas līdzekļu uzskaites metodi. 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 šo noteikuma formulējumu (26).

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 līgumu sniegtā prejudiciālā nolikuma GK iznomātāja bija līgusi Vācijas nodokļu iestādēm atļautu izmantot naudas līdzekļu uzskaites metodi PVN vajadzībām. Attiecīgi PVN bija jāmaksā iznomātājam par nomas maksu, kas saņemta no GK, brīdī, kad iznomātāja saņem šo maksājumu.

45. Saskaņā ar 167. panta vienkāršo formulējumu GK atskaitēšanas tiesības attiecīgi rastos tajā pašā laikā, proti, brīdī, kad GK samaksā un iznomātāja saņem 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 uzkrēšanas 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 iekasājams maksājuma

br?d?. Šim nol?kam nav noz?mes maks?jam? PVN uzskaites metodei, ko izmanto pre?u vai pakalpojumu sa??m?js (27).

D. Galvenie lietas dal?bnieku Tiesai sniegtie apsv?rumi

1. **PVN direkt?vas 63. pant? ir noteikts priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanas br?dis**

47. V?cijas vald?ba rakstveida apsv?rumos, kas iesniegti Tiesai, apgalvo, ka uz pirmo prejudici?lo jaut?jumu ir j?atbild noliedzoši.

48. Pamatojot šo nost?ju, V?cijas vald?ba pauž viedokli, ka PVN direkt?vas 63. pant? ir noteikts pamatprincips, saska?? ar kuru PVN k??st iekas?jams br?d?, kad tiek pieg?d?tas preces vai sniegti pakalpojumi. 167. pant? savuk?rt atskait?šanas ties?bas tiek saist?tas ar šo br?di. T?d?j?di nodoklis k??st iekas?jams un atskait?šanas ties?bas rodas vien? un taj? paš? br?d?. V?cijas vald?ba uzskata, ka tas t? ne vienm?r ir, ja dal?bvalsts izmanto iesp?ju saska?? ar PVN direkt?vas 66. panta b) punktu atk?pties no pamatprincipa, kas noteikts š?s direkt?vas 63. pant?, ieviešot naudas l?dzek?u uzskaites rež?mu, piem?ram, V?cij? – t? saukto *Ist?Versteuerung*. Š?dos apst?k?os pakalpojumu sa??m?jam joproj?m var b?t ties?bas uz PVN atskait?šanu, pamatojoties uz uzkr?šanas metodi PVN uzskaites vajadz?b?m (proti, pieg?des br?d? vai, ?paši V?cij?, izmantojot t? saukto *Soll?Versteuerung* rež?mu), pat ja šie pakalpojumi ir sa?emti no pakalpojumu sniedz?ja, kuram tiek uzlikti nodok?i saska?? ar V?cijas *Ist?Versteuerung* rež?mu, k? tas ir GK gad?jum?.

49. Šaj? zi?? j?nor?da, ka V?cijas vald?bas PVN direkt?vas 167. panta interpret?cija ir tieš? pretrun? š?s normas skaidrajam formul?jumam. PVN direkt?vas 167. pants saista atskait?šanas br?di (priekšnodok?a gad?jum? – attiec?b? uz pre?u vai pakalpojumu sa??m?ju) ar br?di, kad attiec?gais PVN k??st iekas?jams (pieg?d?t?jam). Šis br?dis ir ?paši defin?ts PVN direkt?vas 62. panta 2. punkt? k? br?dis, kad “nodok?u iest?dei saska?? ar ties?bu aktiem rodas ties?bas no attiec?g? br?ža piepras?t nodokli no personas, kura ir atbild?ga par PVN nomaksu, neatkar?gi no t?, ka nomaksas laiku var atlikt”. T?d?j?di PVN direkt?vas 167. pant? ir izteikts visp?r?gs noteikums un visp?r?js princips, saska?? ar kuru sa??m?ja veikt? priekšnodok?a atskait?šana tiek saska?ota, pamatojoties uz dar?jumu, ar br?di, kad maks?jama PVN k??st iekas?jams pieg?d?t?jam. Šaj? zi?? 167. pant? netiek dota priekšroka PVN direkt?vas 63. pant? izkl?st?tajam principam sal?dzin?jum? ar š?s direkt?vas 64.–66. pant? paredz?tajiem groz?jumiem, iz??mumiem vai atk?p?m.

50. PVN direkt?vas 63. pant? ir paredz?ts ne tikai visp?r?gs noteikums (iev?rojot direkt?vas 64.–66. pant? noteikt?s izmai?as, iz??mumus un atk?pes), kad PVN “k??st iekas?jams”. Taj? ar? ir paredz?ts visp?r?gs noteikums, kad iest?jas “nodok?a iekas?jam?bas gad?jums”, kas PVN direkt?vas 62. panta 1. punkt? defin?ts k? “notikums, iest?joties kuram ir izpild?ti juridiskie nosac?jumi, lai nodoklis k??tu iekas?jams”. Saska?? ar PVN direkt?vas 63. pantu gan “nodok?a iekas?jam?bas gad?jums”, gan br?dis, kad PVN “k??st iekas?jams”, ir tad, “kad faktiski ir veikta pre?u pieg?de vai pakalpojumu sniegšana”. Ar PVN direkt?vas 64.–66. pantu netiek main?ts br?dis, kad notiek ar nodokli apliekamais notikums, turpretim uz br?di, kad PVN k??st iekas?jams, attiecas š?s izmai?as, iz??mumi un atk?pes.

51. Man ar? j?nor?da – ja Savien?bas likumdev?js b?tu paredz?jis, ka atskait?šanas ties?bas vienm?r rodas pieg?des br?d?, k?, š?iet, apgalvo V?cijas vald?ba, tas atskait?šanas ties?bu br?di b?tu var?jis saist?t nevis ar br?di, kad PVN k??st iekas?jams, uz ko attiecas šie noteikumi, bet ar notikumu, kas apliekams ar nodokli, un tas nav groz?ts ar PVN direkt?vas 64.–66. panta ?pašajiem noteikumiem.

52. Tādējādi no PVN direktīvas 167. panta skaidrā formulējuma izriet, ka gadījumā, ja brīdis, kad maksājams PVN kļūst iekasājams piegādātājam, tiek noteikts saskaņā ar PVN direktīvas 64., 65. vai 66. pantu, pakalpojumu saņēmējam attiecīgi tajā brīdā rodas atskaitēšanas 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 pārdomājamo noteikumu PVN "kļūst iekasājams" 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 pievēršs situācijām, kad saņēmējs veica avansa maksājumu piegādātājam par preču piegādi, kas nekad tika ar netika veikta. Tiesa spriedumā *Kollroß* un *Wirtl* atgādināja, ka "saskaņā ar [PVN direktīvas] 167. pantu tiesības uz PVN kļūst priekšnodokļa atskaitēšanu rodas brīdā, kad nodoklis kļūst iekasājams", un nosprieda, ka tad, ja tiek izpildīti noteikti PVN direktīvas 65. panta nosacījumi, rodas atskaitēšanas tiesības un nodokļa maksātājs, kurš veicis šo avansa maksājumu, šajā brīdā var pamatoti ņemot minētās tiesības (30).

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, "neemot vērā tās sistēmisko kontekstu, var nonākt pie iepriekš 44. un nākamajos punktos paustās izpratnes, ka atskaitēšanas tiesības rodas brīdā, kad attiecīgais PVN kļūst iekasājams piegādātājam, ar gadījumu, ja piegādātājs ir izvēlējies naudas līdzekļu uzskaites metodi saskaņā ar Vācijas *Ist* *Versteuerung* režīmu, proti, maksājuma veikšanas brīdā. Tomēr Vācijas valdība apgalvo, ka tās viedokli atbalsta 167. un nākamā panta sistēmiskais konteksts un it īpaši tās 167.a pants. Tāsi 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 atskaitēšanas tiesības saskaņā ar PVN direktīvas 167. pantu, lasot to kopā ar šīs direktīvas 66. panta b) punktu, rastos maksājuma veikšanas brīdā 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 kļūdainš. Faktuāli nav pareizi uzskatīt, ka PVN direktīvas 167.a pants zaudētu savu saturu vai piemērošanas jomu, ja šīs direktīvas 167. pants tiktu saprasts tādejādi, kā ir noteikts ar šīs normas skaidro formulu. Tādējādi man šķiet, ka Vācijas valdības arguments ir balstīts uz kļūdainu pieņēmumu.

57. PVN direktīvas 167. pants saista preču vai pakalpojumu saņēmēja atskaitēšanas tiesības ar brīdi, 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 atskaitēšanu rodas brīdā, kad piegādātājs saņem maksājumu (sakrīt ar brīdi, kad attiecīgo preču vai pakalpojumu saņēmējs veic maksājumu). Vispārīgi 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 uzskaitētu maksājamo PVN, ar

izmanto šo uzskaites metodi, veicot priekšnodokļa atskaitījumu par saņemtajām precēm vai pakalpojumiem. Tādējādi 167.a pantā ir paredzēta konsekventa attieksme pret attiecīgo nodokļa maksātāju.

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

Lai arī tas nemaina NM A atskaitēšanas tiesību brīdī 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 atskaitēšanas tiesības līdz maksājuma veikšanai, tas *maina* atskaitēšanas tiesību brīdī attiecībā uz priekšnodokli par pakalpojumiem, ko sniedz NM C. Šie atskaitējumi tiks atlikti līdz maksājuma veikšanai.

60. Līdz ar to ir faktiski nepareizi uzskatīt, ka to apgalvo Vācijas valdība, ka PVN direktīvas 167.a pants zaudētu tās saturu, ja 167. pants tiktu uztverts tā, ka to paredz tās 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 dažāmi dalībvalstīm bija atļauts atkāpties no šīs direktīvas 167. panta. Vācijas valdība šajā ziņā min Padomes Lēmumu 2007/133/EK (31), ar kuru Padome saskaņā ar 395. panta 1. punktu pilnvaroja Igauniju, Slovēniju, Zviedriju un Apvienoto Karalisti piemērot noteiktas vienkrāsotas naudas uzskaites shēmas. Vācijas valdība norāda, ka šā atkāpes iespēja tika attiecināta uz visām dalībvalstīm ar Rīcību piesaistīšanas direktīvas pieņemšanu, pievienojot PVN direktīvai 167.a pantu. Vācijas valdība arī apgalvo, ka gadījumā, ja PVN direktīvas 167. pants paredzētu atskaitēšanas tiesības rastos maksājuma brīdī, nebūtu vajadzīgas ne iepriekšējās individuālas atļaujas, ne PVN direktīvas 167.a panta pievienošana.

63. Es nepiekrītu Vācijas valdības nostājai, kas, manuprāt, neatbilst likumam. PVN direktīvas 167. pants ir paredzēts, ka atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasājams, 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 noteikt citā brīdī (piemēram, 66. panta a) punkts un 66. panta c) punkts).

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 atskaitējumi var rasties darījumiem, kuros atskaitāmais nodoklis kļūst iekasājams piegādes laikā (saskaņā ar PVN direktīvas 63. pantu) vai maksājuma veikšanas laikā

(atbilstoši valsts atkarpei saska?? ar PVN direkt?vas 66. panta b) punktu vai ar? ?aj? zi??, lai gan tas nav tieši saist?ts ar ?o lietu, – k? min?ts ?s direkt?vas 65. pant?).

65. PVN direkt?vas 167.a panta pie?emšana un iepriekš?j?s individu?l?s at?aujas attiec?b? uz naudas l?dzek?u uzskaites sh?m?m to main?ja tikai atsevi??os ierobežotos gad?jumos. Š?s iepriekš?j?s naudas l?dzek?u uzskaites sh?mas, kas attiec?s tikai uz maz?kiem uz??mumiem, kuru gada apgroz?jums nep?rsniedza noteiktos griestus, bija izv?les sh?mas, uz kur?m uz??mums, kas atbilst konkr?taj?m pras?b?m, var?ja pretend?t. Š? sist?ma tika p?rcelta uz PVN direkt?vas 167.a pantu, kur? ir ar? izv?les pras?ba un gada apgroz?juma griesti. T?d?j?di PVN direkt?vas 167.a pants aptver tikai ierobežotu da?u no t?, uz ko attiecas PVN direkt?vas 66. panta b) punkts.

66. PVN direkt?vas 66. panta b) punkts, kas ir Sest?s PVN direkt?vas 10. panta 2. punkta treš?s da?as p?ctecis, ?auj dal?bvalst?m veikt atkarpes attiec?b? uz “konkr?tiem dar?jumiem” vai “dažu kategoriju nodok?a maks?t?jiem”. Šis noteikums ir daudz plaš?ks nek? PVN direkt?vas 167.a pants, un s?kotn?ji tas netika pie?emts, ?emot v?r? naudas l?dzek?u uzskaites metodi maziem uz??mumiem. Agroz?juma griesti nav paredz?ti, un nav noteikts, ka attiec?gajiem nodok?a maks?t?jiem atkarpei j?b?t “neoblig?tai”. Kategoriju “konkr?ti dar?jumi” attiec?g? dal?bvalsts var defin?t pat tik plaši, ka t? ietver visus pakalpojumus (32).

67. V?cijas vald?ba apgalvo, ka PVN direkt?vas 226. panta 7.a punkts papildina ?s direkt?vas 167.a pant? at?autos naudas l?dzek?u uzskaites rež?mus, paplašinot r??inos pras?to inform?ciju, lai padar?tu šos naudas l?dzek?u uzskaites rež?mus praktiski iesp?jamus.

68. Šis arguments man neš?iet p?rliecinošs.

69. Pirmk?rt, PVN direkt?vas 226. panta 7.a punkt? nav atsauces uz ?s direkt?vas 167.a pantu, bet t? viet? taj? ir atsauce uz ?s direkt?vas 66. panta b) punktu.

70. Otrk?rt, nodok?a maks?t?js, kura atskait?šanas ties?bas tiek atliktas izv?les naudas uzskaites sist?mas ietvaros saska?? ar valsts atkarpi atbilstoši PVN direkt?vas 167.a pantam, zina, ka tas t? ir. Šis nodok?a maks?t?js ir izv?l?jies rež?mu un – pret?ji nodok?a maks?t?jam, kas nav to izdar?jis, – nav atkar?gs no inform?cijas sa?emšanas par dar?juma PVN uzskaites rež?mu, jo šim nodok?a maks?t?jam neatkar?gi no veida, k? pieg?d?t?js r?kojas ar ?o dar?jumu, ir at?auts izmantot savas atskait?šanas ties?bas tikai tad, kad “PVN par vi?am pieg?d?taj?m prec?m un sniegtajiem pakalpojumiem ir samaks?ts vi?a pieg?d?t?jam”. Šis br?dis, protams, ir zin?ms nodok?a maks?t?jam, jo viš? ir maks?juma veic?js.

71. Šo secin?jumu 59. punkt? min?taj? piem?r? NM A, uz kuru neattiecas rež?ms saska?? ar valsts atkarpi atbilstoši PVN direkt?vas 167.a pantam, nevar zin?t, kad izmantot savas atskait?šanas ties?bas, ja viš? nezina, k? ?aj? dar?jum? r?kojas pieg?d?t?js. Šis jaut?jums ir tieši tas, uz ko attiecas 226. panta 7.a punkts.

72. Pirms 226. panta 7.a punkta st?šanās spēkā var?ja izvirz?t argumentu, ka, t? k? pre?u un pakalpojumu sa??m?js bieži vien nevar?tu zin?t noteiktai pre?u pieg?dei vai pakalpojumu sniegšanai piem?rojamo maks?jam? PVN rež?mu pieg?d?t?ja l?men?, sa??m?jam b?tu j??auj veikt atskait?jumu pieg?des br?d?. Š?iet, ka V?cijas *Ist?Versteuerung* rež?mam var?tu b?t t?ds rezult?ts.

73. Šis arguments, kas, ?iet, ir bijis pamats vismaz viena v?cu doktr?nas autora paustajam viedoklim, ka PVN direkt?vas 167. pants bija tikai “pamatideja” (33), man neš?iet p?rliecinošs. Direkt?vas 66. panta b) punkts nodrošina dal?bvalst?m iesp?ju atkarpties, ko t?s var izv?l?ties izmantot, ja t?s to v?las. Tas nav pien?kums.

74. Ja dalībvalsts izvēlas izmantot šo iespēju, tai ir pienākums to darīt tā, lai tās nodokļa maksājumi varētu tikt izpildīti savus pienākumus un izmantot savas tiesības saskaņā ar PVN direktīvu. Fakts, ka Valsts, izvēloties atkāpi saskaņā ar PVN direktīvas 66. panta b) punktu, ir izvēlējies ieviest režīmu, kas Valstij nodokļa maksājumiem rada praktiskas problēmas saistībā ar atbilstību, nevar novest pie tā, ka 167. panta skaidrais formulējums – “atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitīmais nodoklis kļūst iekasjams” – kļūst par nesaistošu pamatideju vai attiecas uz kaut ko citu, nevis uz brīdi, kad atskaitīmais nodoklis kļūst iekasjams.

75. Piebilstu, ka saskaņā ar PVN direktīvas 66. panta b) punktu var paredzēt daudzus atkāpes veidus, kas nerada problēmas, kuras tas acīmredzami ir Valstij naudas līdzekļu uzskaites sistēmas gadījumā. Piemēram, Itālijas atkāpe, par kuru tika izskatīta lieta *Italitica*, aptver 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, ar 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, kļūst ir pamatliet, radīsies preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas brīdī, nevis (parasti vēlāk) brīdī, kad piegādātājs, kas izmanto naudas līdzekļu uzskaites metodi, saņem samaksu. Zviedrijas valdība šajā ziņā paši atsaucas uz izvēlumu no 2009. gada 28. janvāra paskaidrojuma raksta Komisijas “Priekšlikumam Padomes direktīvai, ar ko groza Direktīvu 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu attiecībā uz rēķinu piesūtīšanas noteikumiem”, saskaņā ar kuru, ja piegādātājs iegrūmato PVN, saņemot maksājumu, “šo piegāžu saņēmējam tomēr būtu jāauj nekavējoties izmantot tiesības veikt nodokļa atskaitījumu”.

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 noma pakalpojumu saņēmēja no sava iznomātāja, kas izmanto naudas līdzekļu uzskaites metodi –, būtu jāizmaiņm atskaitīt priekšnodokli brīdī, kad tiek piegādātas preces vai sniegti pakalpojumi. Šīs ierosinātās izmaiņas priekšlikumā tika iekļautas kā jauns 167.a panta 1. punkts šādā redakcijā:

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

80. Netieši 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 radīs brīdī, kad atskaitīmais nodoklis kļuva iekasjams, kā noteikts PVN direktīvas 167.

pant?, proti, maksājuma brīd?

81. Turklāt ierosinātais formulējums tika izstrādāts kā atbilde daļēbvalstīm attiecībā no 167. pantā noteiktās saiknes starp brīdi, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasājams (piegādātājam), un brīdi, kad rodas attiecīgās atskaitēšanas tiesības (piegādes saņēmājam). Ierosinātajā direktīvā un ar to saistītajā paskaidrojuma rakstā tādējādi tika netieši ieviesta nostāja, ka pat pirms ierosinātā 167.a panta 1. punkta ieviešanas galvenais noteikums joprojām būtu – ja nav valsts atkāpes, pamatojoties uz šo noteikumu –, ka atskaitēšanas tiesības radīsies brīdā, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasājams.

82. Ierosinātais 167.a panta 1. punkts nekad netika ieviests. Tomēr Padomes protokolā tika iekļauts paziņojums par vēlīk ieviešamo 167.a panta versiju. Es jau iepriekš šo secinājumu 31. un nākamajos punktos esmu pievēršis 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 ieviests, un, otrkārt, tāpēc, ka viedoklis, ko Komisija pauž attiecībā uz piemērojamajiem tiesību aktiem pirms ierosinātajām izmaiņām, ir pretī tam, ko Zviedrijas valdība cenšas aizstāvēt.

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

“Grozījums skar arī detalizētā PVN rādītā ietveramos datus, nosakot, ka piegādātājam rādītā jāuzrāda nodokļa iekasājams datums. *Pašlaik, kad šādas prasības nav, saņēmēja noteiktos gadījumos nevar zināt, kurā brīdā ir iespējams izmantot tiesības veikt atskaitējumu.*” (Mans izcēlums.)

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

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

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

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

86. Šim paskaidrojuma raksta paziņojumam nebūtu jāgas, ja atskaitēšanas tiesības vienmēr rastos piegādes brīdā. Piegādes laiks preču vai pakalpojumu saņēmājam parasti ir zināms, taču saņēmējs to, kā tā piegādātājs uzskaita darījumu – ar naudas līdzekļu uzskaites metodi vai uzkrēšanas 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 saņēmājam.

87. Vēlīk ieviešamie grozījumi galu galā ievieš citu virzienu. Tā vietā, lai pieprasītu paziņojumu par datumu, kurā PVN kļūst iekasājams (nepieciešams preču saņēmājam, lai zinātu priekšnodokļa samaksātā PVN atskaitēšanas brīdi, kā noteikts PVN direktīvas 167. pantā), un piegādes datumu, kurā PVN kļūst iekasājams pēc maksājuma saņemšanas, ja piegādes datums ir agrāks (nepieciešams, ja attiecīgā daļēbvalsts būtu izmantojusi tiesības attiecībā saskaņā ar ierosināto 167.a panta 1. punktu, kas netika ieviests), Savienības likumdevējs 226. panta 7. punkta versijā, kas tika ieviesta, pieprasa minēt datumu, kurā piegāde tika veikta vai pabeigta (nepieciešama darījumiem, kad atskaitēšanas tiesību iestāšanās laiks ir noteikts 167. pantā, lasot

to kop? ar 63. pantu), vai datumu, kur? tika veikts avansa maks?jums (nepieciešams dar?jumiem, kuros atskait?šanas ties?bu iest?šan?s laiku reglament? 167. pants, lasot to kop? ar 65. pantu), cikt?l šo datumu var noteikt un tas atš?iras no r??ina izsniegšanas datuma.

88. Saist?b? ar 226. panta 7.a punktu, k? tas faktiski pie?emts, ir nepieciešams piemin?t “naudas l?dzek?u uzskaiti”, ja maks?jamais PVN k??st iekas?jams pieg?d?t?jam br?d?, kad pieg?d?t?js sa?em maks?jumu. Š? inform?cija ir b?tiska r??ina sa??m?jam, jo t? inform? r??ina sa??m?ju par attiec?gaj?m pieg?d?m, k?di noteikumi attiecas uz pieg?d?t?ju attiec?b? uz šo pieg?di – naudas l?dzek?u vai uzkr?jumu uzskaiti – ,un t?d?j?di ?auj pieg?des sa??m?jam noteikt, kur? br?d? rodas t? atskait?šanas ties?bas attiec?b? uz saist?to priekšnodokli. Bez š?s inform?cijas pieg?des sa??m?js nezin?tu, kad pareizi izmantot savas ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu.

89. T?p?c es neuzskatu, ka Zviedrijas vald?bas min?tie sagatavošanas darbi atbalsta t?s nost?ju.

E. Nosl?guma piez?mes

90. K? p?d?jo punktu v?los min?t, ka ir lietder?gi apl?kot juridiskos argumentus un uz br?di koncentr?ties uz attieksmi pret attiec?go nodok?a maks?t?ju, ?emot v?r? š?s personas viedokli. K? min?ts šo secin?jumu 44. un n?kamajos punktos, PVN direkt?vas vienk?ršais formul?jums noteic, ka GK k? nodok?a maks?t?jai un k? nomas pakalpojumu sa??m?jai ir j?atskaita priekšnodoklis par šiem nomas pakalpojumiem br?d?, kad PVN (k? maks?jamais PVN) k??st iekas?jams iznom?t?jai. GK, zinot, ka t?s iznom?t?ja PVN uzskaiti izmantoja naudas l?dzek?u uzskaites metodi, tieši š?di ar? r?koj?s.

91. Tiesas lietas materi?li neliecina pat ne par vismaz?ko m??in?jumu nodrošin?t *jebk?du* labumu, nemaz nerun?jot par jebk?du nepamatotu labumu GK. Ties? nav par?d?juš?s aps?dz?bas kr?pšan?. Gluži pret?ji, atskait?juma veikšana agr?kaj? br?d?, k? to prasa *Finanzamt* nost?ja, rad?tu iev?rojamu naudas pl?smas labumu GK, kait?jot nodok?u iest?d?m.

92. Attiec?gais nodok?a maks?t?js ir sekojis PVN direkt?vas burtam. T?d?j?di nodok?a maks?t?js nav nodrošin?jis PVN priekšroc?bas.

93. Pamatojoties uz visu iepriekš min?to, es neredzu nevienu argumentu, kas pamatotu interpret?ciju, kura atš?iras no PVN direkt?vas formul?juma vienk?rš?s noz?mes.

IV. Secin?jumi

94. ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, iesaku Tiesai uz *Finanzgericht Hamburg* (Hamburgas Finanšu tiesa, V?cija) uzdoto pirmo jaut?jumu atbild?t š?di:

Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 167. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas aizliedz valsts tiesisko regul?jumu, saska?? ar kuru ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu rodas jau dar?juma veikšanas br?d? ar? tad, ja – saska?? ar valsts atk?pi atbilstoši š?s direkt?vas 66. panta b) punktam – nodoklis k??st iekas?jams no pieg?d?t?ja vai pakalpojumu sniedz?ja saska?? ar valsts ties?b?m tikai atl?dz?bas sa?emšanas br?d? un atl?dz?ba v?l nav tikusi samaks?ta.

1 Ori?in?lvaloda – ang?u.

2 Padomes Direkt?va 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kur? groz?jumi izdar?ti ar Padomes Direkt?vu 2010/45/ES (2010. gada 13. j?lijs) (OV 2010, L 189, 1. lpp.) (turpm?k tekst? – “PVN

direktīva”).

3 Līguma sniegt prejudiciālu nolikumu 14. un 18. punkts.

4 Līguma sniegt prejudiciālu nolikumu 20. punkta priekšpārbaudes 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 atbilstoši publicēta Frye – Rau/Dürnwächter, UStG, § 20 Anm. 47.1, 1. zemsvertras 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.).

10 Iesniedzējtiesa šādi atsaucas uz spriedumiem, 1988. gada 23. februāris, Komisija/Irlija (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 rādītāju piesūtīšanas noteikumiem (OV 2010, L 189, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Rādītāju piesūtīšanas 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).

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.

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 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu, 26. punkts.

25 Šim paziņojumam vienlīdz nebūtu nozīmes tādā vien, ka tas neatbilst šo secinājumu 30. punktā minētajiem lietās *Antonissen* kritērijiem. Sestās PVN direktīvas 17. panta 1. punktā nav atsaucies 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.

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 secinājumu 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).

28 C?107/13, EU:C:2014:151.

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

30 Turpat, 37. un 38. punkts. PVN direktīvas 65. pants kā izņēmums no 63. panta ir jāinterpretē šauri, un to nevar piemērot, ja avansa maksājuma veikšanas brīdā nav skaidrs, vai piegāde notiks. Turpat, 39.–41. punkts. Šajā ziņā skat. spriedumu *FIRIN*, 37.–39. un 42. punkts.

31 Padomes Lēmums (2007. gada 30. janvāris), ar ko Igaunijai, Slovākijai, Zviedrijai un Apvienotajai Karalistei atļauj piemērot tādā pašā 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.

32 Šajā nozīmā skat. spriedumu, 1995. gada 26. oktobris, *Italitica* (C?144/94, EU:C:1995:355, 14.–21. punkts un šā sprieduma rezolūcijas daļas 1) punkts). Saskaņā ar Francijas valdības apsvērumiem tiesas šādā 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.

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