

Lieta C-9/20

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu

Iesniegšanas datums:

2020. gada 10. janvāris

Iesniedzējtiesa:

Finanzgericht Hamburg (Vācija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2019. gada 10. decembris

Prasītāja:

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

Atbildētāja:

Finanzamt Hamburg-Oberalster

***Finanzgericht Hamburg* [Hamburgas Finanšu tiesas]**

lēmums

lietā

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

[..] Hamburga

- prasītāja –

[..]

pret

Finanzamt Hamburg-Oberalster [Hamburgas-Oberalsteres Finanšu pārvaldi]

[..]

- atbildētāja –

par apgrozījuma nodokli no 2013. līdz 2015. gadam
apgrozījuma priekšnodokli par 2016. gadu

Finanzgericht Hamburg, [...] 2019. gada 10. decembrī [...]

[...] [oriģ. 2. lpp.]

nolēma:

I. atbilstoši Līguma par Eiropas Savienības darbību (LESD) 267. pantam uzdot Eiropas Savienības Tiesai šādus jautājumus prejudiciālā nolēmuma sniegšanai:

1) Vai Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 167. pantam ir pretrunā valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu rodas jau darījuma veikšanas brīdī arī tad, ja nodoklis kļūst iekasējams no piegādātāja vai pakalpojumu sniedzēja saskaņā ar valsts tiesībām tikai atlīdzības saņemšanas brīdī un atlīdzība vēl nav tikusi samaksāta?

2) Ja uz pirmo jautājumu tiek atbildēts noliedzīgi: vai Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 167. pantam ir pretrunā valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu nevar tikt izmantotas attiecībā uz taksācijas periodu, kurā atlīdzība ir tikusi samaksāta, ja nodoklis kļūst iekasējams no piegādātāja vai pakalpojumu sniedzēja tikai atlīdzības saņemšanas brīdī, pakalpojums ir ticis sniegts jau iepriekšējā taksācijas periodā un tiesības uz priekšnodokli par šo iepriekšējo taksācijas periodu saskaņā ar valsts tiesībām noilguma dēļ vairs nevar tikt izmantotas?

II. Tiesvedība tiek apturēta līdz Eiropas Savienības Tiesas lēmuma pieņemšanai. [oriģ. 3. lpp.]

INFORMĀCIJA PAR TIESĪBU AIZSARDZĪBAS LĪDZEKĻIEM

[...] [oriģ. 4. lpp.]

A. Fakti un lietas priekšmets

- 1 Lietas dalībnieces nav vienprātis par to, vai pakalpojuma saņēmēja tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu saskaņā ar Vācijas *Umsatzsteuergesetz* [Apgrozījuma nodokļa likuma] (turpmāk tekstā – “*UStG*”) 15. panta 1. punkta pirmā teikuma 1) apakšpunktu rodas jau pakalpojuma sniegšanas brīdī vai tikai atlīdzības samaksas brīdī, ja pakalpojumu sniedzējs apgrozījuma nodokli aprēķina atkarībā no saņemtās atlīdzības (t.s. *Ist-Versteuerer*).
- 2 Prasītāja, atbilstoši civiltiesībām dibināta sabiedrība, strīda pamatā esošajos gados slēdza darījumus, iznomājot komerciāliem mērķiem paredzētu zemesgabalu.

Prasītāja pati šo zemesgabalu nomāja. Gan prasītāja, gan tās iznomātāja neizmantoja iespēju atbrīvot no nodokļa šādus iznomāšanas darījumus un tāpēc izvēlējās apgrozījuma nodokļa piemērošanu. Abiem subjektiem finanšu pārvalde atbilstoši *USrG* 20. pantam bija piešķīrusi tiesības aprēķināt nodokli nevis saskaņā ar nolīgto atlīdzību, bet gan saskaņā ar saņemto atlīdzību. Ar nomas līgumu prasītājai bija derīgs pastāvīgs rēķins.

- 3 Sākot ar 2004. gadu prasītājas nomas maksājumi tika daļēji atlikti. Minētā sekas bija tādas, ka prasītāja strīda pamatā esošajos gados, proti, no 2013. līdz 2016. gadam, veica maksājumus par zemesgabala nodošanu no 2009. līdz 2012. gadam. Sīkāk maksājumus var iedalīt šādi:

2013. gads:	22 382,00 EUR	2009. gada nomas periods
	<u>16 898,00 EUR</u>	
	39 280,00 EUR	2010. gada nomas periods
2014. gads:	14 075,98 EUR	2010. gada nomas periods
	<u>25 204,02 EUR</u>	
	39 280,00 EUR	2011. gada nomas periods
2015. gads:	5769,30 EUR	2011. gada nomas periods
	<u>1370,70 EUR</u>	
	7140,00 EUR	2012. gada nomas periods
2016. gads:	<u>7140,00 EUR</u>	2012. gada nomas periods
	7140,00 EUR	

[oriģ. 5. lpp.]

- 4 Turklāt iznomātāja 2016. gadā dzēsa prasītājas atlikušo parādu 22 462,62 EUR apmērā.
- 5 Minētajos maksājumos bija attiecīgi ietverts apgrozījuma nodoklis 19 % apmērā. Prasītāja savas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu – neatkarīgi no nomas perioda, par kuru maksājumi bija jāveic – vienmēr izmantoja pirmspaziņošanas periodā vai attiecīgi kalendārajā gadā, kurā maksājums tika veikts.
- 6 Veicot apgrozījuma nodokļa pārbaudi, šī rīcība tika apstrīdēta. Pārbaudes veicēja uzskatīja, ka tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu radās jau ar darījuma veikšanas brīdi, šajā gadījumā – ikmēneša zemesgabala nodošanu, un tāpēc attiecīgi bija jāizmanto saistībā ar attiecīgo periodu. Ņemot vērā minēto, 2017. gada 15. jūnijā tika pieņemti attiecīgi lēmumi par apgrozījuma nodokli par 2011.–2015. gadu, kā arī attiecīgi lēmumi par apgrozījuma priekšnodokli par 2016. gadu. Tajos priekšnodoklis vairs netika aprēķināts, ņemot vērā katrā gadā veiktos maksājumus, bet gan ņemot vērā par katru gadu nolīgto nomas maksu.

Atbilstoši tiem attiecībā uz strīda pamatā esošajiem gadiem bija konstatējamas šādas ar nodokļiem saistītas sekas:

- 2013. gads: mazāks priekšnodoklis vai attiecīgi PVN 6271,60 EUR apmērā
 - 2014. gads: mazāks priekšnodoklis vai attiecīgi PVN 6271,60 EUR apmērā
 - 2015. gads: mazāks priekšnodoklis vai attiecīgi PVN 1140,00 EUR apmērā
 - 2016. gads: mazāks priekšnodoklis vai attiecīgi PVN 4726,47 EUR apmērā
- 7 Par 2011. un 2012. gadu nodoklis tika samazināts par 2759,79 EUR vai attiecīgi 2665,32 EUR, jo šajos gados no jauna radies nomas maksas atlikums attiecīgi pārsniedza par iepriekšējiem gadiem veiktos maksājumus. Tāpēc lēmumi par 2011. un 2012. gadu nav lietas priekšmets.
- 8 Lēmumi par gadiem pirms 2011. gada netika grozīti, jo šajā ziņā jau bija iestājies nodokļa uzlikšanas noilgums. Arī šie lēmumi nav lietas priekšmets. Līdz ar to apgrozījuma nodoklis, kas bija ietverts 2013. un 2014. gada nomas maksājumos par 2009. un 2010. gada nomas periodu, prasītājas gadījumā nav ticis ņemts vērā kā priekšnodoklis. **[oriģ. 6. lpp.]** 2009. un 2010. gadā prasītāja nedeklarēja šo priekšnodokli. Saistībā ar 2013. un 2014. gadu atbildētāja to neatzīst, jo tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu esot radušās jau 2009. vai attiecīgi 2010. gadā un tās esot bijis jāizmanto jau toreiz.
- 9 Par 2017. gada 15. jūnija lēmumiem par apgrozījuma nodokli vai attiecīgi apgrozījuma priekšnodokli par 2013.–2016. gadu prasītāja 2017. gada 3. jūlijā cēla iebildumu. Iebildumi 2017. gada 8. novembrī tika noraidīti. Par to prasītāja 2017. gada 28. novembrī cēla prasību.
- 10 Prasītāja norāda, ka pārsūdzētie lēmumi ir pretrunā Direktīvai 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”). Atbilstoši tai atbildētājas viedoklis, atbilstoši kuram tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu vienmēr rodas jau darījuma veikšanas brīdī, neesot pamatots. Ja pakalpojumu sniedzējs savus nodokļus aprēķinot atkarībā no saņemtās atlīdzības, pakalpojumu saņēmēja tiesības uz priekšnodokli drīzāk rodoties tikai tad, kad pakalpojumu saņēmējs ir samaksājis atlīdzību. Tāpēc prasītāja pareizi savas tiesības uz priekšnodokli esot deklarējusi tikai maksājuma veikšanas gadā.

B. Atbilstošās tiesību normas

I. Valsts tiesības

- 11 Piemērojamās Vācijas *UStG* tiesību normas ir formulētas šādi:

13. § Nodokļa rašanās

(1) Nodoklis ir jāmaksā

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 taksācijas 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 **[oriģ. 7. lpp.]** atlīdzība vai tās daļa tiek saņemta pirms pakalpojuma pilnīgas vai daļējas sniegšanas, ar to saistītais nodoklis ir iekasējams dienā, kad beidzas taksācijas periods, kurā ir saņemta atlīdzība vai tās daļa;

b)

ja nodoklis tiek aprēķināts atbilstoši saņemtajai atlīdzībai (20. pants) – dienā, kad beidzas taksācijas periods, kurā ir saņemta atlīdzība, [..].

15. § Priekšnodokļa atskaitīšana

(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 uzņēmējs. Priekšnodokļa atskaitīšanas priekšnoteikums ir tāds, ka uzņēmēja rīcībā ir jābūt saskaņā ar 14. un 14.a pantu izrakstītam rēķinam. [..]

16. § Nodokļa aprēķins, taksācijas periods un atsevišķa aplikšana ar nodokli

(1) Nodoklis, ciktāl nav jāpiemēro 20. pants, ir jāaprēķina pēc nolīgtās atlīdzības. Taksācijas periods ir kalendārais gads. [..]

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

20. § Nodokļa aprēķins atkarībā no saņemtās atlīdzības

Pēc pieprasījuma finanšu pārvalde 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* [Noteikumu par nodokļiem] 148. pantu ir atbrīvots no pienākuma veikt uzskaiti un regulāri sagatavot pārskatus, pamatojoties uz ikgadējiem inventāra sarakstiem, vai

3.

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

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

II. Savienības tiesības

12 Iesniedzējtiesas ieskatā pamatlietā nozīme ir turpinājumā izklāstītajām PVN direktīvas tiesību normām: **[orig. 8. lpp.]**

63. pants

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

66. pants

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;

[..]

167. pants

Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.

167.a pants

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

[..]

179. pants

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.

[..]

180. pants

Dalībvalstis nodokļa maksātājam var ļaut veikt atskaitīšanu, kuru tas nav veicis saskaņā ar 178. un 179. pantu.

226. pants

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

[..]

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

[..]

C. Prejudiciālo jautājumu pamatojums

I Pirmais prejudiciālais jautājums

- 13 Pirmā jautājuma mērķis ir noskaidrot, vai tiesības uz priekšnodokli atbilstoši PVN direktīvas 167. pantam bez izņēmumiem vienmēr rodas tikai tad, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams, vai arī dalībvalstis – kā uzskata atbildētāja – drīkst atkāpties no šī principa, ja valsts tiesībās ir ticis izmantots PVN direktīvas 66. panta b) punktā ietvertais fakultatīvais tiesiskais regulējums un tāpēc saskaņā ar valsts tiesībām nodoklis kļūst iekasējams no pakalpojumu sniedzēja tikai atlīdzības saņemšanas brīdī.

1. Juridiskais vērtējums saskaņā ar valsts tiesībām

- 14 Saskaņā ar valsts tiesībām atbildētājas viedoklis ir pareizs. Atbilstoši *UStG* 15. panta 1. punkta pirmā teikuma 1) apakšpunktam tiesības uz priekšnodokli rodas brīdī, kad ir notikusi piegāde vai ir ticis sniegts cits pakalpojums.
- 15 Šajā kopsakarā nav nozīmes tam, kad nodoklis kļūst iekasējams no pakalpojumu sniedzēja. It īpaši nav nozīmes tam, vai pakalpojumu sniedzējs apgrozījuma

nodokli aprēķina atbilstoši *UStG* 16. panta 1. punkta pirmajam teikumam atkarībā no nolīgtais atlīdzības (*Soll-Versteuerer*) vai atbilstoši *UStG* 20. pantam atkarībā no saņemtās atlīdzības (*Ist-Versteuerer*). Nodoklis kļūst iekasējams no pakalpojumu sniedzēja *UStG* 20. pantā minētajos gadījumos (*Ist-Versteuerer*) atbilstoši *UStG* 13. panta 1. punkta b) apakšpunktam gan tikai tad, kad pakalpojumu sniedzējs saņem atlīdzību. Taču *UStG* 20. pantam nav nekādas ietekmes uz brīdi, kad priekšnodokli atskaita pakalpojumu saņēmējs [...] **[oriģ. 10. lpp.]** [...].

- 16 Nekas cits neizriet no fakta, ka no *UStG* 15. panta 1. punkta pirmā teikuma 1) apakšpunkta izrietošās tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu attiecas tikai uz “saskaņā ar likumu maksājamo nodokli”. No minētā neizriet, ka priekšnoteikums, lai priekšnodoklis kļūtu iekasējams, ir tāds, ka nodoklis jau ir kļuvis iekasējams no pakalpojumu sniedzēja. Ar šo paziņojumu būtībā tiek paskaidrots, ka ir jābūt konstatējamam saskaņā ar *UStG* ar nodokli apliekamam darījumam, par kuru ir jāmaksā nodoklis, un nepareizi norādīts nodoklis nedod tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu [...].
- 17 Lai pakalpojumu saņēmējs varētu atskaitīt priekšnodokli, nav nozīmes arī tam, vai viņam pašam nodoklis tiek uzlikts atkarībā no nolīgtais vai saņemtās atlīdzības. Vācijas likumdevējs nav izmantojis PVN direktīvas 167.a pantā paredzēto iespēju padarīt priekšnodokļa atskaitīšanu *Ist-Versteuerern* gadījumā atkarīgu no atlīdzības samaksas.
- 18 Tāpēc saskaņā ar valsts tiesībām pakalpojumu saņēmējam ir tiesības atskaitīt priekšnodokli jau darījuma veikšanas brīdī arī tad, ja pakalpojumu sniedzējs ir *Ist-Versteuerer* un tas vēl nav saņēmis atlīdzību. Pakalpojumu saņēmējam rodas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, lai gan pakalpojumu sniedzējam attiecīgais apgrozījuma nodoklis vēl nav jāmaksā.

2. Šaubas par Savienības tiesību interpretāciju

- 19 No PVN direktīvas 167. panta varētu izrietēt atšķirīgs vērtējums. Saskaņā ar šo tiesību normu pakalpojumu saņēmēja tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu rodas tikai brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.
- 20 a) Saskaņā ar PVN direktīvas 66. panta b) punktu dalībvalstis var paredzēt, ka nodoklis attiecībā uz konkrētiem nodokļu maksātājiem kļūst iekasējams tikai atlīdzības **[oriģ. 11. lpp.]** saņemšanas brīdī. Šo iespēju valsts likumdevējs ir izmantojis *UStG* 13. panta 1. punkta b) apakšpunktā. Taču arī šajos gadījumos priekšnodoklis kļūst iekasējams saskaņā ar valsts tiesībām jau tad, kad piegāde ir tikusi veikta vai ir ticis sniegts cits pakalpojums. Tāpēc, veicot precīzu piemērošanu, PVN direktīvas 167. pantam ir pretrunā valsts tiesības, jo tiek sarauta PVN direktīvas 167. pantā reglamentētā saikne starp nodokļa un priekšnodokļa iekasējamību [...]. Tiesa par šo problēmu – ciktāl secināms – vēl nav izteikusi viedokli (tā netiek iztirzāta Tiesas spriedumā, 2013. gada 16. maijs, C-169/12, 33. un nākamie punkti).

- 21 Par labu stingrai PVN direktīvas 167. panta piemērošanai līdz ar viennozīmīgo tiesību normas formulējumu varētu liecināt arī jaunais PVN direktīvas 226. panta 7a) punkts, kas ir ticis ieviests ar Direktīvu 2010/45/ES (2010. gada 13. jūlijs), ar ko Direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu groza attiecībā uz rēķinu piesūtīšanas noteikumiem (OV L 189, 1. lpp. – t.s. Rēķinu piesūtīšanas direktīva). Atbilstoši tam rēķinā ir jānorāda atsauce “naudas līdzekļu uzskaitē”, ja nodoklis kļūst iekasējams saskaņā ar 66. panta b) punktu un atskaitīšanas tiesības rodas laikā, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams. Ar šo papildu informāciju rēķinā saņēmējs tiek informēts, ka pakalpojumu sniedzējs maksā nodokli atkarībā no saņemtās atlīdzības un var, ņemot vērā priekšnodokļa atskaitīšanu, no minētā izdarīt secinājumus. Tiesību doktrīnā tiek pārstāvēts viedoklis, ka no PVN direktīvas 226. panta 7a) punkta izriet, ka PVN direktīvas 167. pantā reglamentētajam kopsakaram starp nodokļa un priekšnodokļa iekasējamību ir obligāts raksturs [..].
- 22 Direktīva 2010/45/ES būtu bijusi jātransponē valsts tiesībās līdz 2012. gada 31. decembrim; tomēr Vācijas likumdevējs PVN direktīvas 226. panta 7a) punktu nav transponējis. Ņemot vērā valsts tiesību normas, minētais šķiet loģisks; atbilstoši tām rēķina saņēmējam nav nepieciešama informācija par to, vai rēķina izsniedzējam ir jāmaksā nodoklis atkarībā no saņemtās atlīdzības, jo minētais neietekmē priekšnodokļa atskaitīšanu. **[oriģ. 12. lpp.]**
- 23 b) Tikmēr tiesību normas saskaņā ar valsts tiesībām atbilst PVN direktīvas 167. pantam, ja PVN direktīvas 167. panta gadījumā runa nav par obligātu prasību, bet gan tikai par “pamatideju” [..].
- 24 Par to, ka PVN direktīvas 167. panta gadījumā runa ir tikai par pamatideju, varētu liecināt Padomes un Komisijas protokolā ietvertais paziņojums par Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem (OV L 145, 1. lpp.), 17. panta 1. punktu [..]. Direktīvas 77/388/EEK 17. panta 1. punkta gadījumā runa ir par formulējuma ziņā identisko PVN direktīvas 167. panta priekšgājēju tiesību normu. Saskaņā ar protokolā ietvērto paziņojumu dalībvalstis var atkāpties no direktīvas 17. panta 1. punktā paredzētā principa, ja piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs maksā nodokli atkarībā no viņa ienākumiem [..].
- 25 Taču jautājums, vai šis protokolā ietvertais paziņojums var tikt izmantots, interpretējot PVN direktīvu, ir strīdīgs. Protokolos ietvertie paziņojumi gan principā var tikt izmantoti, interpretējot Eiropas Savienības tiesību aktus (skat., piemēram, Tiesas spriedumu, 2008. gada 19. jūnijs, C-319/06, 32. punkts). Taču saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas judikatūru tas tā nav, ja protokolā ietvertā paziņojuma saturs neatspoguļojas attiecīgā tiesiskā regulējuma formulējumā (Tiesas spriedumi, 1988. gada 23. februāris, 429/85, 9. punkts; 1991. gada 26. februāris, C-292/89, 18. punkts; 1997. gada 29. maijs, C-329/95, 23. punkts; 1998. gada 3. decembris, C-368/96, 26. punkts).

- 26 Atbilstoši minētajam nozīme ir tam, vai protokolā ietvertā paziņojuma saturs atspoguļojas PVN direktīvas tiesību normās. PVN direktīvas 167. panta formulējumā nav paredzēts ierobežojums, kāds ir secināms no protokolā ietvertā paziņojuma. Tomēr protokolā ietvertais paziņojums varētu **[oriģ. 13. lpp.]** atspoguļoties jaunajā tiesību normā PVN direktīvas 226. panta 7a) punktā. Šīs tiesību normas piemērojamība atbilstoši tās formulējumam ir atkarīga no diviem priekšnoteikumiem. Pirmkārt, nodoklim ir jāklūst iekasējamam tad, kad saņemts maksājums saskaņā ar 66. panta b) punktu. Otrkārt, atskaitīšanas tiesībām ir jārodas laikā, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams. Ar otro priekšnoteikumu tādējādi tiek atkārtots PVN direktīvas 167. panta formulējums. Ja PVN direktīvas 167. pants būtu jāpiemēro stingri un bez izņēmumiem, šis otrais priekšnoteikums būtu pilnīgi lieks. Tāpēc no PVN direktīvas 167. panta un 226. panta 7a) punkta mijiedarbības izriet sistēmisks pamatojums, kas liecina par to, ka PVN direktīvas 167. panta gadījumā nav runa par stingru prasību, bet gan par pamatideju, no kuras dalībvalstis var atkāpties.

3. Nozīme lēmuma pieņemšanā

- 27 Prejudiciālajam jautājumam ir nozīme lēmuma pieņemšanā. [...] [*omissis*: izklāsts]

II Otrais prejudiciālais jautājums

- 28 Otrais jautājums tiek uzdots tikai gadījumā, ja dalībvalstis iepriekš aprakstītajā veidā var atkāpties no PVN direktīvas 167. pantā ietvertā tiesiskā regulējuma. Tās mērķis ir noskaidrot, vai uzņēmums tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu šādos gadījumos katrā ziņā tad var izmantot arī taksācijas periodā, kad tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu būtu radušās, stingri ņemot vērā PVN direktīvas 167. pantu **[oriģ. 14. lpp.]**, ja deklarēšana saskaņā ar valsts tiesībām pareizajā iepriekšējā taksācijas periodā vairs nav iespējama.

1. Juridiskais vērtējums saskaņā ar valsts tiesībām

- 29 Ja uzņēmums nav izmantojis priekšnodokļa atskaitīšanu, saskaņā ar valsts tiesībām nav iespējams tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu izmantot vēlākā taksācijas periodā. Ja priekšnodokļa deklarēšana ar atpakaļejošu spēku – kā pamatlietā nodokļa uzlikšanas noilguma dēļ – vairs nav iespējama, tiesības vairs nevar tikt izmantotas.
- 30 Atbilstoši *USiG* 16. panta 2. punkta pirmajam teikumam priekšnodokļa atskaitījumi ir jāveic taksācijas periodā, kad tie rodas. Saskaņā ar minēto priekšnodokļa atskaitījumi ir jāveic taksācijas periodā, kad ir konstatējami tiesību priekšnoteikumi [...]. Vēlākā taksācijas periodā priekšnodoklis vairs nevar tikt atskaitīts [...]. Ja uzņēmums neizmanto priekšnodokļa atskaitīšanu attiecīgajā taksācijas periodā, tas to var darīt vēlāk, ja nodokļa uzlikšana attiecībā uz šo taksācijas periodu var tikt grozīta [...]. Taču nodokļa uzlikšanas grozīšana katrā

ziņā vairs nav pieļaujama tad, ja attiecībā uz šo periodu jau ir iestājies nodokļa uzlikšanas noilgums.

2. Šaubas par Savienības tiesību interpretāciju

- 31 PVN direktīvas 167. pants varētu likt izdarīt citu vērtējumu gadījumos, kad atbilstoši valsts tiesībām tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu rašanās brīdis atšķirībā no PVN direktīvas 167. panta ir noteikts iepriekšējā taksācijas periodā, tiesības šajā taksācijas periodā nav tikušas **[oriģ. 15. lpp.]** izmantotas un vēlāka izmantošana – kā situācijā pamatlietā – saskaņā ar valsts tiesībām ir izslēgta.
- 32 Saskaņā ar tiesu judikatūru tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu gadījumā runa ir par kopējās PVN sistēmas pamatprincipu, kura mērķis ir PVN neitralitātes nodrošināšana. Tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumu ir neatņemama PVN mehānisma sastāvdaļa un principā tās nevar tikt ierobežotas (Tiesas spriedumi, 2016. gada 15. septembris, C-516/14, 37. un nākamie punkti; 2018. gada 21. marts, C-533/16, 37. un nākamie punkti; 2018. gada 21. novembris, C-664/16, 37. un 38. punkts).
- 33 Atbilstoši PVN direktīvas 179. pantam tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu arī saskaņā ar Savienības tiesībām principā ir jāizmanto attiecībā uz taksācijas periodu, kurā tās ir radušās (Tiesas spriedums, 2008. gada 8. maijs, C-95/07, 40. un nākamie punkti). Dalībvalstis gan atbilstoši PVN direktīvas 180. pantam var ļaut veikt atskaitīšanu, kura nav tikusi veikta saskaņā ar PVN direktīvas 179. pantu; taču Vācijas likumdevējs šo iespēju nav izmantojis.
- 34 Tomēr tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu pamatnozīme varētu likt dot iespēju uzņēmumam deklarēt priekšnodokli tādos apstākļos kā pamatlietā izklāstītie arī tad attiecībā uz taksācijas periodu, kas noteikts saskaņā ar PVN direktīvas 167. pantu, ja valsts tiesības atšķiras no PVN direktīvas 167. panta. Tas varētu būt obligāti katrā ziņā gadījumos, kad saskaņā ar valsts tiesībām attiecīgajā taksācijas periodā deklarēšana vairs nav iespējama, lai arī šajā gadījumā nodrošinātu PVN sistēmas neitralitāti. Tas tādēļ, ka šajā situācijā – uzņēmumam pašai par sevi labvēlīgai – atkāpei no PVN direktīvas 167. panta ir to skarošas negatīvas sekas.

3. Nozīme lēmuma pieņemšanā

- 35 Otrajam prejudiciālajam jautājumam ir nozīme lēmuma pieņemšanā, ja uz pirmo jautājumu tiek atbildēts noliedzoši un dalībvalstis PVN direktīvas 66. panta b) punktā izklāstītajos gadījumos aprakstītajā **[oriģ. 16. lpp.]** veidā drīkst atkāpties no PVN direktīvas 167. panta. [...] [*omissis*: izklāsts]

D. Valsts tiesību procesuālie jautājumi

- 36 [...]

37 [..]

38 [..] **[orig. 17. lpp.]** [..]

39 [..]

DARBBA VERSIJA