

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2018. gada 31. maijā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Preču piegāde – 65. pants – 167. pants – Avansa maksājums par preces iegādi, pēc kura prece nav piegādāta – Piegādātāja juridisko pārstāvju notiesāšana kriminālietē par krāpšanu – Piegādātāja maksātnespēja – Priekšnodokļa atskaitēšana – Nosacījumi – 185. un 186. pants – Valsts nodokļu iestādes veikta koriģēšana – Nosacījumi

Apvienotās lietas C-660/16 un C-661/16

par diviem līgumiem sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) iesniedza ar lūgumiem, kas pieņemti 2016. gada 21. septembrī un kas Tiesā reģistrēti 2016. gada 21. decembrī, tiesvedības

Finanzamt Dachau

pret

Achim Kollroß (C-660/16)

un

Finanzamt Göppingen

pret

Erich Wirtl (C-661/16).

TIESA (piektā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs Ž. L. da Krušs Vilasa [*J. L. da Cruz Vilaça*], tiesneši E. Levits (referents), E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*], M. Bergere [*M. Berger*] un F. Biltšens [*F. Biltgen*],

ģenerālvokāls: N. Vāls [*N. Wahl*],

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

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *A. Kollroß* vērā – *F. Russ, Steuerberater*,
- Vācijas valdības vērā – *T. Henze* un *R. Kanitz*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vērā – *M. Wasmeier* un *L. Lozano Palacios*, pārstāvji,

noklausījies enerģadlvokļa secinājumus 2018. gada 30. janvārā tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgumi sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) 63., 65., 167., 185. un 186. pantu.

2 Šie līgumi tika iesniegti saistībā ar tiesvedību starp, pirmkārt, *Achim Kollroß* un *Finanzamt Dachau* (Dahavas Finanšu pārvalde, Vācija) un, otrkārt, *Erich Wirtl* un *Finanzamt Göppingen* (Gepingenes Finanšu pārvalde, Vācija) par šo pārvalžu atteikumu piešķirt minētajām privātpersonām tās pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitījumu, kas samaksāts priekšnodokļa veidā un attiecas uz avansiem, kas samaksāti par koenerģijas staciju piegādi, kuras beigās netika piegādātas.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Direktīvas 2006/112 63. pants ir noteikts:

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

4 Šīs direktīvas 65. pants ir paredzēts:

“Ja maksājums izdarāms uz kontu pirms preču piegādes vai pakalpojuma sniegšanas, nodoklis kļūst iekasgāms līdz ar maksājuma saņemšanu un par saņemto summu.”

5 Atbilstoši minētās direktīvas 90. panta 1. punktam:

“Anulāšanas, atteikuma vai pilnības vai daļas nemaksāšanas gadījumā, vai arī ja cenu samazina pēc tam, kad notikusi piegāde, saskaņā ar dalībvalstu paredzētajiem noteikumiem attiecīgi samazina summu, kurai uzliek nodokli.”

6 Šīs pašas direktīvas 167. pants ir izteikts šādā redakcijā:

“Atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasgāms.”

7 Direktīvas 2006/112 168. pants ir paredzēts:

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

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

[..].”

8 Šīs direktīvas 178. pants ir izteikts šādā redakcijā:

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

a) 168. panta a) punktā paredzētajai atskaitēšanai attiecībā uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu – jāsaglabā rēķini, kas sagatavots saskaņā ar XI sadaļas 3. nodaļas 3. līdz 6. iedaļu; [..].”

9 Minutis direktīvas 184. pants ir formulēts šādi:

“Sākotnējo atskaitēšanu koriģē, ja atskaitēšana ir lielāka vai mazāka par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības.”

10 Šīs pašas direktīvas 185. pants ir paredzēts:

“1. Koriģēšanu veic jo īpaši, ja pēc PVN atmaksēšanas mainās sastāvdaļas, kas izmantotas, lai noteiktu atskaitēmo summu, piemēram, ja ir anulēti pirkumi vai saņemti cenu samazinājumi.

2. Atkāpjoties no 1. punkta, nekoriģē darījumus, kas paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, vai pienācīgi pierādītos vai apstiprinātos pašuma iznīcināšanas, zuduma vai zādzības gadījumos, kā arī darījumus, kas attiecas uz preču izmantošanu, lai sniegtu mazas vērtības dāvanas vai dotu paraugus, kā minēts 16. pantā.

Tomēr dalībvalstis var prasīt, lai koriģē darījumus, kas paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, vai zādzības gadījumos.”

11 Direktīvas 2006/112 186. pants ir noteikts:

“Dalībvalstis paredz sāki izstrādātus noteikumus 184. un 185. panta piemērošanai.”

Vērtības tiesības

12 *Umsatzsteuergesetz* (Apgrozējuma nodokļa likums), redakcijā, kas ir piemērojama pamatlīetu faktiem (turpmāk tekstā – “*UStG*”), 13. panta “Priekšnodokļa iekasējuma” 1. punktā ir noteikts:

Nodoklis kļūst iekasējams:

1. attiecībā uz preču piegādi un citiem pakalpojumiem,

a) aprēķinot nodokli saskaņā ar nolikto atlīdzību (16. panta 1. punkta pirmais teikums), iepriekšējās deklarēšanas laikposmā, kurā pakalpojumi ir sniegti, beigās. Tas attiecas arī uz pakalpojumu sniegšanu pa daļēm. [..] Ja atlīdzība vai daļa no tās tiek saņemta, pirms ir sniegts pakalpojums vai daļa no tās, ar to saistītais nodoklis kļūst iekasējams, beidzoties iepriekšējās deklarēšanas laikposmam, kurā atlīdzība vai daļa no tās ir saņemta.

[..].”

13 *UStG* 14.c pants “Nodokļa kļūdaina vai nepamatota norādīšana” ir paredzēts:

“(1) Ja uz??m?js r??in? par pre?u pieg?di vai citu pakalpojumu ir atseviš?i nor?d?jis nodok?a summu, kas ir liel?ka par summu, k?da atbilstoši šim likumam ir j?maks? par min?to dar?jumu (nodok?a k??daina nor?d?šana), tad tam ir j?samaks? ar? atlikus? summa. Ja uz??m?js pakalpojuma sa??m?jam kori?? nodok?a summu, tad p?c analo?ijas ir piem?rojams 17. panta 1. punkts.

[..]

(2) Ikvienai personai, kura r??in? atseviš?i nor?da nodok?a summu, lai gan tai nav ties?bu to nor?d?t (nodok?a nepamatota nor?d?šana), ir j?samaks? min?t? summa. T?pat ir gad?jum?, ja persona sagatavo apr??inu, k? dar?tu uz??m?js, kurš sniedz pakalpojumu, un atseviš?i nor?da nodok?a summu, lai gan š? persona nav uz??m?js vai neveic pre?u pieg?di vai nesniedz citu pakalpojumu. Nodok?a summa, kas maks?jama atbilstoši pirmajam un otrajam teikumam, var tikt kori??ta, ja tas nesar nodok?u ie??mumus. Kori??šana nesar nodok?u ie??mumus, ja r??ina sa??m?js neveic priekšnodok?a atskait?šanu vai ja atskait?tais priekšnodoklis ir atmaks?ts nodok?u iest?dei. Maks?jam?s nodok?a summas kori??šana ir j?l?dz nodok?u administr?cijai atseviš?i un rakstveid? un ir j?veic p?c š?s administr?cijas apstiprin?juma, p?c analo?ijas piem?rojot 17. panta 1. punktu par attiec?go taks?cijas periodu, kur? ir izpild?ti ceturtaj? teikum? min?tie nosac?jumi.”

14 Š? likuma 15. panta “Priekšnodok?a atskait?šana” 1. punkt? ir noteikts:

“Uz??m?js ir ties?gs atskait?t š?dus priekšnodok?us:

1. saska?? ar likumu maks?jumu nodokli par pre?u pieg?d?m un citiem pakalpojumiem, ko t? uz??mumam ir sniedzis cits uz??m?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. Ja atseviš?i nor?d?t? nodok?a summa attiecas uz t?diem dar?jumiem, par kuriem ir samaks?ts, bet kuri v?l nav izpild?ti, tad t? ir atskait?ma br?d?, kad sast?d?ts fakt?rr??ins un veikts maks?jums;

[..].”

15 Min?t? likuma 17. pants ir izteikts š?d? redakcij?:

“(1) Ja ir groz?ta ar nodokli apliekama dar?juma nodok?a b?ze 1. panta 1. punkta 1. apakšpunkta izpratn?, uz??m?jam, kurš ir ?stenojis šo dar?jumu, attiec?gi ir j?kori?? par to maks?jam? nodok?a summa. T?pat uz??m?jam, kurš ir š? dar?juma adres?ts, ir j?kori?? atskait?m? priekšnodok?a summa. [..]

(2) 1. punktu piem?ro *mutatis mutandis* gad?jumos, kad:

1. atl?dz?ba, par kuru ir notikusi vienošan?s, par ar nodokli apliekamu pieg?di, citu pakalpojumu vai ar nodokli apliekamu ieg?di Kopienas iekšien? ir k?uvusi par neiekas?jumu. Ja atl?dz?ba tiek sa?emta v?l?k, nodok?a summa un priekšnodok?a atskait?šana ir j?kori?? no jauna;

2. par pieg?di vai citu pakalpojumu, par kuru ir notikusi vienošan?s, ir samaks?ta atl?dz?ba, ta?u pieg?de nav veikta vai cits pakalpojums nav sniegts;

[..].”

Pamatlietas un prejudici?lie jaut?jumi

16 2010. gada 10. aprīlī A. Kollroß pasūtīja G?mbH (turpmāk tekstā – “GA”) koenerģijas staciju. GA apstiprināja pasūtījumu 2010. gada 12. aprīlī un par piegādes priekšmetu izsniedza pirmsrīcinu par 30 000 EUR, kurā atsevišķi bija norādīta maksājuma PVN summa 5700 EUR apmērā. Vienlaikus A. Kollroß reģistrācijas nolikuma deklarēja profesionālo darbību atjaunojamo energoresursu enerģijas ražošanai un 2010. gada 19. aprīlī pārskaitīja pieprasīto avansa maksājumu GA. 2010. gada 15. jūlijā GA izrakstīja otrā rīcinu par avansa maksājumu, kurā bija norādīts uz 2010. gada 19. aprīlī veikto maksājumu. Piegādes diena vēl nebija noteikta.

17 Iekārta netika piegādāta. Pret GA tika sūkta maksātnespējas procedūra, kas pēc tam tika izbeigta, jo nebija pietiekamu aktīvu. Personas, kuras rīkojis GA uzdevums, tika notiesātas krimināli par krāpšanu organizētā grupā, veicot profesionālo darbību 88 epizodēs, kā arī par apzinātu novešanu līdz bankrotam, radot zaudējumus koenerģijas staciju pircējiem. Savukārt no lēmuma līgta prejudiciālu nolikumu neizriet, ka būtu notikusi krāpšana nodokļu jomā.

18 A. Kollroß lūdz par 2010. gada maksājumu atskaitīt priekšnodokli par viā veikto avansa maksājumu. Dahavas Finanšu pārvalde atteica viām tiesībām veikt šo atskaitījumu; par šo lēmumu A. Kollroß iesniedza sūdzību, kas tika noraidīta, un pēc tam cēla prasību *Finanzgericht München* (Minhenes Finanšu tiesa, Vācija).

19 Minētā tiesa viā prasību apmierināja. Par pirmajā instancē pieņemto spriedumu tika iesniegta *Revision* [kasācijas] sūdzība, kura ir iesniegta iesniedzējtiesas – *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) – piektajai palīgtai.

20 Šī tiesa uzskata, ka A. Kollroß atbilst Direktīvas 2006/112 168. panta a) punktā paredzētajiem vispārīgajiem nosacījumiem, lai varētu pretendēt uz PVN kā priekšnodokļa atskaitīšanu par avansa maksājumu.

21 Konkrēti, minētā tiesa atsaucas uz 2014. gada 13. marta sprieduma *FIRIN* (C-107/13, EU:C:2014:151) 39. punktu, no kura izrietot, ka nodokļa iekasējamā Direktīvas 2006/112 65. panta izpratnē nozīmē, ka nodokļa iekasējamā gadījuma iestāšanās – tādā pakāpējuma sniegšana – nav nedroša.

22 Iesniedzējtiesa vēl las noskaidrot, uz kādu viedokli ir jābalstās, izvērtējot šo nosacījumu. Pēc šīs tiesas uzskatiem, tēri objektīva izpratnē, kas būtu neatkarīga no nodokļa maksātāja, kurš veic avansa maksājumu, viedokļa, būtu pārāk liels slogs komersantam.

23 Turklāt iesniedzējtiesa vēl las noskaidrot, vai ar Savienības tiesbūm saistītu apsvērumu dēļ pārējā apstākā, kādos A. Kollroß ir veicis avansa maksājumu, liedz atskaitīt priekšnodokli vai attiecīgā gadījumā rada koriģēšanas pienākumu. Šī tiesa tostarp šaubās, vai 2014. gada 13. marta spriedums *FIRIN* (C-107/13, EU:C:2014:151) ir piemērojams attiecībā uz atskaitīšanas iespējām un koriģēšanas pienākumu saskaā ar Direktīvas 2006/112 noteikto sistēmu.

24 Šajā ziā minētā tiesa norāda, ka tē jau ir interpretējusi šo Tiesas spriedumu šauri, tēdējādi, ka koriģēšana šajos abos gadījumos nozīmē jot avansa maksājuma atmaksēšanu. Tiesa tostarp minētā sprieduma 52. un 58. punktā esot nospriedusi, ka tikai tad, ja notiek šāda atmaksēšana, avansa maksājuma saņēmējam esot jākoriģē maksājuma nodoklis. Minētā tiesa tēpēc uzskata, ka nodokļa maksātājs, kurš ir samaksājis avansa maksājumu, drīkst koriģēt atskaitījumu tikai tad, ja tiek atmaksāts avansa maksājums.

25 Runājot par nodokļu iestādēm noteikto pienākumu atmaksāt nodokli, ja nav iespējams to

atg?t no avansa maks?juma sa??m?ja, iesniedz?jtiesa uzskata, ka tai iesniegtaj? liet? ir iesp?jams p?r?emt atzi?u, kas izriet no 2007. gada 15. marta sprieduma *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C?35/05, EU:C:2007:167). T?tad t?ds nodok?a maks?t?js, k?ds ir *A. Kollroß*, var?tu pretend?t uz PVN atmaks?šanu par to š? nodok?a da?u, kas attiecas uz veikto avansa maks?jumu, ja avansa maks?juma sa??m?ja veikta nodok?a atmaks?šana var?tu tikt uzskat?ta par neiesp?jamu vai p?rm?r?gi sarež??tu.

26 Š?dos apst?k?os *Bundesfinanzhof* (Feder?l? finanšu tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai pakalpojumu sniegšanas drošumam izvirz?m?s pras?bas k? priekšnoteikums priekšnodok?a atskait?šanai par avansa maks?jumu 2014. gada 13. marta sprieduma *FIRIN* (C?107/13, EU:C:2014:151) [...] izpratn? ir t?ri objekt?vas, vai ar? t?s ir j?nosaka, raugoties no avansa maks?juma veic?ja viedok?a, atbilstoši vi?a apst?k?u uztverei?

2) Vai dal?bvalst?m, ?emot v?r?, ka atbilstoši Direkt?vas [2006/112] 167. pantam nodoklis k??st iekas?jams un ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu rodas vien? un taj? paš? br?d?, un ?emot v?r? min?t?s direkt?vas 185. panta 2. punkta otraj? da?? un 186. pant? t?m paredz?t?s reglament?još?s pilnvaras, ir ties?bas gan nodok?a, gan priekšnodok?a atskait?šanas kori??šanu padar?t vien?d? m?r? atkar?gu no avansa maks?juma atmaksas?

3) Vai attiec?b? uz avansa maks?juma veic?ju kompetentajai nodok?u p?rvaldei ir j?atmaks? avansa maks?juma veic?jam pievienot?s v?rt?bas nodoklis, ja vi?š no avansa maks?juma sa??m?ja nav sa??mis atpaka? avansa maks?jumu? Ja tas t? ir, vai tam ir j?notiek nodok?a noteikšanas proced?r? vai šaj? zi?? pietiek ar ?pašu nodok?a noteikšanas proced?ru, ?emot v?r? taisn?guma apsv?rumus?”

Lieta C?661/16

27 Lai veiktu profesion?lo darb?bu elektroener?ijas ražošanai, *E. Wirtl* 2010. gada 3. august? pas?t?ja *Gesellschaft zur Förderung erneuerbarer Energien mbH* (turpm?k tekst? – “GB”) ko?ener?cijas staciju par cenu 30 000 EUR, kam pieskait?ti 5700 EUR, kas atbilst PVN; to *a priori* bija paredz?ts pieg?d?t ?etrpadsmit ned??u laik? p?c šo summu sa?emšanas. 2010. gada 27. august? *E. Wirtl* ar bankas p?rskait?jumu veica 2010. gada 6. august? k? priekšapmaksu piepras?to summu 35 700 EUR apm?r? un sa??ma no GB ar 2010. gada 28. augustu dat?tu r??inu par ko?ener?cijas stacijas pieg?di.

28 2010. gada 25. oktobr? *E. Wirtl*, veicot priekšnodok?a atskait?jumu 5700 EUR apm?r? par š?s ko?ener?cijas stacijas ieg?di, iesniedza iepriekš?ju PVN deklar?ciju par 2010. gada augustu. Vi?š ar? nor?d?ja Gepingenes Finanšu p?rvaldei, ka ir paredz?jis šo preci iz?r?t GB.

29 Tom?r min?t? ko?ener?cijas stacija t? ar? netika pieg?d?ta. 2011. gad? pret GB tika s?kta maks?tnesp?jas proced?ra, un vienpadsmit aps?dz?tie, kuri darboj?s grup? GB, tika noties?ti krimin?lliet? par kr?pšanu organiz?t? grup?, veicot profesion?lo darb?bu 88 epizod?s.

30 Gepingenes Finanšu p?rvalde noraid?ja PVN gada deklar?ciju par 2010. taks?cijas gadu, kur? *E. Wirtl* bija atskait?jis 5700 EUR k? priekšnodokli, kas samaks?ts avansa maks?juma veid? par ko?ener?cijas staciju, ko p?rdeva GB.

31 *E. Wirtl* iesniegt? s?dz?ba par šo atzinumu tika noraid?ta, bet *Finanzgericht Baden-Württemberg* (B?denes-Virtembergas Finanšu tiesa, V?cija) ar 2014. gada 19. septembra spriedumu apmierin?ja pras?bu attiec?b? uz šo noraidošo l?mumu.

32 Iesniedzējtiesas – *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) – vienpadsmitā palāta, kurai ir iesniegta *Revision* [kasācijas] sūdzība par minēto spriedumu, uzskata, ka kritērijs par nodokļa iekasējamās gadījuma iestāšanās drošumu ir jāsaprot objektīvi. Valsts kases tiesības iekasēt maksājamo nodokli no avansa maksājuma saņēmēja principā nevar būt atkarīgas no tā, ko avansa maksājuma veicējs zināja vai ko tas nevarēja zināt.

33 Attiecībā uz tēdu PVN, kas ar nodokli apliekama darījuma neesamības dēļ rēķinā ir iekasēti nepamatoti, no Direktīvas 2006/112 izriet, ka attieksmei pret abiem darījumiem iesaistītajiem uzņēmumiem nav jābūt identiskai. Pirmkārt, rēķinā izrakstītajam esot jāmaksā šajā rēķinā norādītais PVN pat tad, ja nav ar nodokli apliekama darījuma, saskaņā ar šīs direktīvas 203. pantu, kas valsts tiesību sistēmās ar *UStG* 14.c pantu, ja – kā ir šajā gadījumā – piegāde beigās nav veikta. Otrkārt, saskaņā ar minētās direktīvas 63. un 167. pantu priekšnodokļa atskaitēšanas tiesības rēķinā saņēmējs varot izmantot vienīgi attiecībā uz nodokliem, kas atbilst ar PVN apliekamam darījumam. Tādā pircējs nevarot atskaitīt nodokli par avansa maksājumu, neatkarīgi no tā, ka piegādātājs tam šo avansa maksājumu nav atmaksājis.

34 Visbeidzot, iesniedzējtiesa ar apšaubu, ka attiecīgajai dalībvalstij būtu atļauts atbilstoši Direktīvas 2006/112 186. pantam uz atskaitījuma koriģēšanu attiecināt atmaksas nosacījumu, ja piegāde beigās nav veikta.

35 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Vai saskaņā ar 2014. gada 13. marta sprieduma *FIRIN* (C-107/13, EU:C:2014:151) 39. punkta pirmo teikumu priekšnodoklis par avansa maksājumu nevar tikt atskaitīts, ja nodokļa iekasējamās gadījuma iestāšanās avansa maksājuma brīdī nav droša? Vai tas ir jānosaka, ņemot vērā objektīvo situāciju vai arī raugoties no avansa maksājuma veicēja viedokļa, atbilstoši viņa apstākļu uztverei?

2) Vai 2014. gada 13. marta spriedums *FIRIN* (C-107/13, EU:C:2014:151, rezolūvā daļa un 58. punkts) ir jāinterpretē tādējādi, ka saskaņā ar Savienības tiesību sistēmā priekšnoteikums, lai koriģētu priekšnodokļa atskaitēšanu, ko avansa maksājuma veicējs ir veicis saistībā ar rēķinu par avansa maksājumu preču piegādi, nav samaksātā avansa maksājuma atmaksa, ja šā piegāde beigās nenotiek?

3) Ja atbilde uz iepriekšējo jautājumu ir apstiprinoša, vai atbilstoši [...] Direktīvas [2006/112] 186. pantam, saskaņā ar kuru dalībvalstīm ir tiesības paredzēt sīki izstrādātus koriģēšanas saskaņā ar minētās direktīvas 185. pantu noteikumus, dalībvalsts, [proti,] Vācijas Federatīvā Republika, var savas valsts tiesību sistēmā noteikt, ka nodokļa būze tiek samazināta tikai ar avansa maksājuma atmaksas brīdī un attiecīgi maksājuma apgrozījuma nodoklis un priekšnodokļa atskaitēšana ir jākoriģē vienlaikus un ar vieniem un tiem pašiem nosacījumiem?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmajiem jautājumiem lietās C-660/16 un C-661/16

36 Ar saviem jautājumiem lietās C?660/16 un C?661/16, kuri ir j?izskata kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai Direkt?vas 2006/112 65. un 167. pants, kuri attiecas uz PVN par avansa maks?jumu atskait?šanas nosac?jumiem, ir j?interpret? t?ri objekt?vi vai ar? atkar?b? no inform?cijas, ko nodok?a maks?t?js, kurš veica avansa maks?jumu, zin?ja vai kas tam bija j?zina, apst?k?os, k?di ir pamatliet?s, kad attiec?go pre?u pieg?de nav veikta t?du faktu d??, par kuriem pieg?d?t?ju lab? str?d?jošas personas ir noties?tas par kr?pšanu.

37 J?atg?dina, ka saska?? ar Direkt?vas 2006/112 167. pantu ties?bas uz PVN k? priekšnodok?a atskait?šanu rodas br?d?, kad nodoklis k??st iekas?jams.

38 Atbilstoši š?s direkt?vas 63. pantam 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.

39 Tom?r Direkt?vas 2006/112 65. pant? atk?pes veid? ir paredz?ts, ka, ja avansa maks?jums ir izdar?ms pirms pre?u pieg?des vai pakalpojuma sniegšanas, nodoklis k??st iekas?jams l?dz ar maks?juma sa?emšanu un par sa?emto summu. Š? norma k? iz??mums no iepriekš?j? punkt? atg?din?t?s visp?r?j?s k?rt?bas ir j?interpret? šauri (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2006. gada 21. febru?ris, *BUPA Hospitals un Goldsbrough Developments*, C?419/02, EU:C:2006:122, 45. punkts).

40 Lai PVN var?tu k??t iekas?jams š?dos apst?k?os, visiem nodok?a iekas?jam?bas gad?jumam – proti, pre?u pieg?dei n?kotn? vai pakalpojumu sniegšanai n?kotn? – rakstur?gajiem elementiem ir j?b?t zin?miem iepriekš un t?d?j?di it ?paši avansa maks?juma veikšanas br?d? prec?m un pakalpojumiem ir j?b?t prec?zi aprakst?tiem (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2006. gada 21. febru?ris, *BUPA Hospitals un Goldsbrough Developments*, C?419/02, EU:C:2006:122, 48. punkts).

41 T?d?j?di Direkt?vas 2006/112 65. pants nevar b?t piem?rojams, ja avansa maks?juma br?d? pieg?des veikšana vai pakalpojuma sniegšana nav droša (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2014. gada 13. marts, *FIRIN*, C?107/13, EU:C:2014:151, 39. punkts).

42 No t? izriet, ka, lai izv?rt?tu drošumu, ka tiks veikta pieg?de vai sniegts pakalpojums, kas ir nosac?jums tam, lai PVN par avansa maks?jumu b?tu iekas?jams un vienlaikus rastos ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, par izejas punktu ir j?izv?las br?dis, kad šis avansa maks?jums tiek veikts.

43 Šaj? gad?jum? no abiem l?mumiem l?gt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka br?d?, kad A. *Kollroß* un E. *Wirtl* veica attiec?gos avansa maks?jumus, preces, kuras bija j?pieg?d?, bija skaidri identific?tas. It ?paši, šo pre?u ?paš?bas un cena bija skaidri preciz?tas.

44 T?d?j?di ties?bas atskait?t PVN par avansa maks?jumu t?d?s situ?cij?s, k?das ir pamatliet?s, potenci?lajam pirc?jam nevar tikt atteiktas, ja šis avansa maks?jums ir veikts un iekas?ts un ja var?ja tikt uzskat?ts, ka t? veikšanas br?d? šim pirc?jam bija zin?mi visi atbilstošie elementi saist?b? ar pieg?di n?kotn?, un ja š? pieg?de t?d?? š?ita droša.

45 Šaj? zi?? un pret?ji V?cijas vald?bas apgalvojumam, apst?klis, ka avansa maks?juma veikšanas br?d? nav prec?zi zin?ma preces pieg?des diena, ne?auj secin?t, ka nodok?a iekas?jam?bas gad?juma, proti, pieg?des n?kotn?, atbilstošie elementi nav zin?mi. Turkl?t pati š?da preciz?juma neesam?ba nevar rad?t šaubas par š?s pieg?des drošumu.

46 P?c šo preciz?jumu sniegšanas ir j?izskata jaut?jums, vai apst?k?os, k?di ir pamatliet?s, iesp?jams, ir nedrošuma elements, kas var?tu liegt piem?rot Direkt?vas 2006/112 65. pantu. Šaj?

zi?? saska?? ar l?mumiem l?gt prejudici?lu nol?mumu apl?kojam?s preces netika pieg?d?tas nevis kr?pšanas nodok?u jom? d??, bet gan nodar?jumu d??, kurus izdar?ja personas, kuras str?d? ?o pre?u pieg?d?t?ju lab? un kuras tika noties?tas par kr?pšanu organiz?t? grup?, veicot profesion?lo darb?bu. No l?mumiem l?gt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka ?ie nodar?jumi k?uva zin?mi p?c dienas, kad tika veikti avansa maks?jumi, kuri bija pamats pamatliet?s apl?kotajiem atskait?šanas pieteikumiem. Tom?r iesniedz?jtiesai ir j?p?rliecin?s, ka ?aj? gad?jum? ir tie?i t?.

47 ?aj? zi?? ir j?atg?dina, ka, ja, iekas?jot avansa maks?jumus pirms pieg?des veikšanas vai pakalpojuma sniegšanas, ?o avansa maks?jumu iekas?šana padara nodokli iekas?jamu, tad tas t? ir t?d??, ka l?gumsl?dz?jas puses dara zin?mu savu nodomu, aizsteidzoties priek? laikam, uz?emties atbild?bu par vis?m finansi?laj?m sek?m, kas saist?tas ar ?s pieg?des veikšanu vai pakalpojuma sniegšanu (?aj? noz?m? skat. spriedumu, 2006. gada 21. febru?ris, *BUPA Hospitals* un *Goldsborough Developments*, C?419/02, EU:C:2006:122, 49. punkts).

48 ?ajos apst?k?os, t? k? avansa maks?juma iekas?šanas br?d? ar PVN iekas?jam?bu saist?tie nosac?jumi, kas atg?din?ti ?? sprieduma 42. un 43. punkt?, ir izpild?ti, rodas atskait?šanas ties?bas un nodok?a maks?t?js, kur? veicis ?o avansa maks?jumu, ?aj? br?d? var pamatot? ?stenot min?t?s ties?bas; nav j??em v?r? citi, p?c tam uzzin?ti fakti, kuru d?? attiec?g?s preces pieg?des veikšana vai attiec?g? pakalpojuma sniegšana var?tu k??t nedro?a.

49 Savuk?rt valsts iest?d?m un valsts ties?m ir j?liedz nodok?a maks?t?jam izmantot ?s ties?bas, ja, ?emot v?r? objekt?vus elementus, tiek konstat?ts, ka avansa maks?juma veikšanas br?d? nodok?a maks?t?js zin?ja vai ar? sapr?t?gi nevar?ja nezin?t, ka ?? pieg?de var netikt veikta vai pakalpojums var netikt sniegts.

50 Nevar tikt uzskat?ts, ka ?dam nodok?a maks?t?jam k? l?gumsl?dz?jai pusei b?tu nodoms uz?emties atbild?bu par vis?m finansi?laj?m sek?m, kas saist?tas ar attiec?g?s pieg?des veikšanu vai pakalpojuma sniegšanu n?kotn?, ja tas zina vai sapr?t?gi nevar nezin?t, ka ?? veikšana vai sniegšana ir nedro?a.

51 ?ajos apst?k?os uz pirmajiem jaut?jumiem liet?s C?660/16 un C?661/16 ir j?atbild, ka Direkt?vas 2006/112 65. un 167. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka t?dos apst?k?os, k?di ir apl?koti pamatliet?s, ties?bas atskait?t PVN par avansa maks?juma veikšanu attiec?go pre?u potenci?lajam pirc?jam nevar tikt atteiktas, ja ?is avansa maks?jums ir veikts un iekas?ts un ja var?ja tikt uzskat?ts, ka t? veikšanas br?d? ?im pirc?jam bija zin?mi visi atbilsto?ie elementi saist?b? ar pieg?di n?kotn?, un ja ?? pieg?de t?d?? ??ita dro?a. Tom?r ?s ties?bas min?tajam pirc?jam var tikt atteiktas, ja, ?emot v?r? objekt?vus elementus, tiek konstat?ts, ka avansa maks?juma veikšanas br?d? tas zin?ja vai sapr?t?gi nevar?ja nezin?t, ka ?s pieg?des veikšana nav dro?a.

Par otro jaut?jumu liet? C?660/16 un par otro un tre?o jaut?jumu liet? C?661/16

52 Ar otro jaut?jumu liet? C?660/16, k? ar? ar otro un tre?o jaut?jumu liet? C?661/16, kuri ir j?izskata kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai Direkt?vas 2006/112 185. un 186. pants nepie?auj t?dus valsts ties?bu aktus vai praksi, ar kuriem PVN atskait?juma kori??šanai saist?b? ar avansa maks?juma veikšanu par preces pieg?di ir izvirz?ts nosac?jums, ka pieg?d?t?js atmaks? ?o avansa maks?jumu.

53 Direkt?vas 2006/112 184.–186. pant? ir izvirz?ti nosac?jumi, ar k?diem valsts nodok?u administr?cija var pras?t nodok?a maks?t?jam veikt korekciju.

54 Attiec?b? uz iesp?jamo ietekmi, k?du uz nodok?a maks?t?ja veiktu PVN atskait?šanu var rad?t k?di p?c ?s atskait?šanas iest?ju?ies notikumi, no Tiesas judikat?ras izriet, ka tas, k?dam

m?r?im preces vai pakalpojumi tiek izmantoti vai k?dam tos ir paredz?ts izmantot, nosaka s?kotn?j? atskait?juma, uz kuru nodok?a maks?t?jam ir ties?bas, apm?ru, k? ar? iesp?jamo korekciju, kas ir j?veic turpm?kajos laikposmos, apm?ru (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2012. gada 18. oktobris, *TETS Haskovo*, C?234/11, EU:C:2012:644, 29. punkts un taj? min?t? judikat?ra, k? ar? 2014. gada 13. marts, *FIRIN*, C?107/13, EU:C:2014:151, 49. punkts).

55 Direkt?vas 2006/112 184.–186. pant? paredz?tais kori??šanas meh?nisms ir ar šo direkt?vu noteikt?s PVN atskait?šanas sist?mas neat?emama sast?vda?a. T? m?r?is ir palielin?t atskait?jumu precizit?ti, t?d?j?di nodrošinot PVN neitralit?ti, lai ties?bas uz atskait?jumu par agr?k? stadij? veikt?m darb?b?m saglab?tos tikai tad, ja t?s tiek veiktas, lai sniegtu pakalpojumus, par kuriem ir maks?jams šis nodoklis. Š? meh?nisma m?r?is t?d?j?di ir rad?t ciešu un tiešu saikni starp ties?b?m uz PVN k? priekšnodok?a atskait?jumu un attiec?go pre?u vai pakalpojumu izmantošanu dar?jumiem, kas ar nodokli tiek aplikti v?l?k (spriedumi, 2012. gada 18. oktobris, *TETS Haskovo*, C?234/11, EU:C:2012:644, 30. un 31. punkts, k? ar? 2014. gada 13. marts, *FIRIN*, C?107/13, EU:C:2014:151, 50. punkts).

56 Attiec?b? uz PVN k? priekšnodok?a atskait?juma kori??šanas pien?kuma rašanos Direkt?vas 2006/112 185. panta 1. punkt? ir noteikts princips, ka š?da kori??šana ir j?veic, ja p?c PVN deklar?cijas iesniegšanas ir main?jušies š? atskait?juma apm?ra noteikšan? v?r? ?emtie apst?k?i (spriedumi, 2012. gada 4. oktobris, *PIGI*, C?550/11, EU:C:2012:614, 26. punkts, un 2012. gada 18. oktobris, *TETS Haskovo*, C?234/11, EU:C:2012:644, 32. punkts).

57 Šaj? gad?jum? un k? jau ir preciz?ts š? sprieduma 46. punkt?, pamatliet? apl?kot?s preces netika pieg?d?tas un br?dis, kad k?uva skaidrs, ka šo pre?u pieg?de netiks veikta, ir p?c dienas, kad tika veikti avansa maks?jumi, k? ar? iesniegtas turpm?k?s PVN deklar?cijas.

58 Šaj? zi?? 2014. gada 13. marta sprieduma *FIRIN* (C?107/13, EU:C:2014:151) 52. punkt? Tiesa ir atzinusi, ka situ?cij?, k?da bija liet?, kur? pie?emts min?tais spriedums – kur? nebija str?da par to, ka pre?u pieg?de, par kur?m pirc?js ir samaks?jis avansu, nenotiks –, bija uzskat?ms, ka PVN k? priekšnodok?a atskait?juma apm?ra noteikšan? v?r? ?emto apst?k?u izmai?as ir notikušas p?c PVN deklar?šanas Direkt?vas 2006/112 185. panta 1. punkta izpratn?. T?d?? š?d? situ?cij? nodok?u administr?cija var?ja pras?t nodok?a maks?t?ja atskait?t? PVN kori??šanu.

59 Tom?r atseviš?i apst?k?i atš?ir pamatlietas no lietas, kur? ir pie?emts min?tais spriedums.

60 Pirmk?rt, k? pamatoti uzsver Eiropas Komisija, pamatliet?s pirc?ji no prec?m, par kur?m tie bija samaks?juši avansus, bija guvuši ien?kumus jau pirms šo pre?u faktisk?s pieg?des. No l?mumiem l?gt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka pirc?ji bija iznom?juši attiec?g?s preces un rezult?t? bija sa??muši nomas maksas. T?d?j?di š?s preces, par ko samaks?ts priekšnodoklis, zin?m? m?r? bija izmantotas dar?jumiem, kas ar nodokli tiek aplikti v?l?k.

61 Otrk?rt, ab?m pamatliet?m ir rakstur?gi, ka pirc?ju pas?t?to pre?u pieg?des nevar?ja tikt pabeigtas organiz?t? grup? izdar?t?s kr?pšanas d??, kur? piedal?j?s pieg?d?t?ju p?rst?vji, k? rezult?t? tika s?ktas maks?tnesp?jas proced?ras pret pieg?d?t?jiem, no kur?m viena tika izbeigta, jo nebija pietiekamu akt?vu.

62 T?tad š?s lietas, atš?ir?b? no lietas, kur? pie?emts 2014. gada 13. marta spriedums *FIRIN* (C?107/13, EU:C:2014:151), nav saist?tas ar kr?pšanu PVN jom?. Šaj? saist?b? iesniedz?jtiesa uzskata par pierd?tu, ka PVN par pamatliet?s apl?kotajiem avansa maks?jumiem pieg?d?t?ji samaks?ja Valsts kasei. Turkl?t, t? k? šie pieg?d?t?ji, ?emot v?r? savu maks?tnesp?ju, neatmaks?s attiec?gos avansa maks?jumus, PVN, kas pieg?d?t?jiem par tiem ir j?maks? Valsts kasei atbilstoši min?to avansa maks?jumu iekas?šanai, netiks kori??ts saska?? ar Direkt?vas

2006/112 65., 90. un 123. panta normām, skatot šos pantus kopsakarā. No tā izriet, ka apstākļos, kad ir pamatlietās, tas, ka pircēji izmanto tiesības atskaitīt PVN par minētajiem avansa maksājumiem, Valsts kasei nerada nekādu nodokļu ieņēmumu zuduma risku.

63 Tiesa, protams, 2014. gada 13. marta sprieduma *FIRIN* (C-107/13, EU:C:2014:151) 57. punktā ir arī atzinusi, ka apstākļi, ka PVN, kas piegādātājam ir jāmaksā, pats nav koriģēts, principā nekādi neietekmē nodokļu administrācijas tiesības saņemt preču pircēja atskaitītā PVN atmaksu tādēļ, ka par šādu piegādi ir veikts atbilstošs avansa maksājums.

64 Tomēr ir jānorāda, ka atskaitīšanas tiesību koriģēšanas gadījumā tādā situācijā, kad avansa maksājums nav atmaksāts, nodokļu neitralitātes principa ieviešanu nodrošina iespēja – kas dalībvalstīm ir jāparedz savos tiesību aktos – pircējam saņemt no piegādātāja avansa, kas samaksāts par preču piegādi, kura beigās nav veikta, atmaksu (pēc analoģijas skat. spriedumus, 2013. gada 31. janvāris, *LVK*, C-643/11, EU:C:2013:55, 48. punkts, un 2014. gada 13. marts, *FIRIN* (C-107/13, EU:C:2014:151, 55. punkts).

65 Apstākļos, kad ir pamatlietās, ņemot vērā piegādātāju maksātnespēju, pircējiem būtu pārņemīgi sarežģīti vai pat neiespējami saņemt to avansa maksājumu atmaksu, kurus tie labticīgi veikusi saistībā ar pasākumu preču piegādi.

66 Turklāt saistībā ar gadījumiem, kad ar nodokli apliekama darījuma neesamības dēļ PVN rēķinā ir iekļauts nepamatoti, Tiesa, protams, ir atzinusi, ka neitralitātes un efektivitātes principi būtībā pieļauj valsts tiesību aktus, saskaņā ar kuriem tikai piegādātājs var lūgt kompetentajam nodokļu iestādēm atmaksāt summas, ko tas šīm iestādēm kādā veidā ir samaksājis kā PVN, un preču pircējam ir jāceļ prasība pret šo piegādātāju, lai šo atmaksu savukārt saņemtu no piegādātāja. Tomēr Tiesa ir arī atzinusi, ka, ja šādu prasību celt kāst neiespējami vai pārņemīgi sarežģīti, it īpaši piegādātāja maksātnespējas gadījumā, saskaņā ar minētajiem principiem var būt prasīts, lai pircējs varētu vērsties ar atmaksāšanas pieteikumu tieši pie nodokļu iestādes (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2007. gada 15. marts, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, 39., 41. un 42. punkts).

67 Šie apsvērumi *mutatis mutandis* ir piemērojami apstākļos, kad ir pamatlietās. Tādējādi, ja pircējiem būtu pienākums koriģēt atskaitījumu par PVN, ko tie samaksājuši par veiktajiem avansa maksājumiem, un piegādātāji neveiktu atmaksāšanu, tad pircējiem saskaņā ar iepriekšējā punkta izklāstītajiem apsvērumiem būtu prasījums pret nodokļu iestādi par tādā pašā summā, kādu tās atguvušas saistībā ar šo korekciju.

68 Būtu acīmredzami nesaprātīgi prasīt minētajiem pircējiem, lai tie koriģētu šos atskaitījumu un tad celtu prasību pret nodokļu iestādi nolūkā saņemt PVN, kas samaksāts par attiecīgajiem avansa maksājumiem, atmaksu.

69 ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz otro jautājumu lietā C-660/16, kā arī otro un trešo jautājumu lietā C-661/16 ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 185. un 186. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tādos apstākļos, kad ir aplūkoti pamatlietās, tie pieļauj tādus valsts tiesību aktus vai praksi, ar kuriem PVN koriģēšanai saistībā ar avansa maksājuma veikšanu par preces piegādi ir izvirzīts nosacījums, ka piegādātājs atmaksā šo avansa maksājumu.

Par trešo jautājumu lietā C-660/16

70 ņemot vērā uz iepriekšējiem jautājumiem sniegtās atbildes, uz trešo jautājumu lietā C-660/16 nav jāatbild.

Par tiesīšanās izdevumiem

71 Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesīšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektā palāta) nospriež:

1) Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 65. un 167. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tādās apstākļos, kādi ir aplūkoti pamatlīetās, tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli par avansa maksājuma veikšanu attiecīgā preču potenciālajam pircējam nevar tikt atteiktas, ja šis avansa maksājums ir veikts un iekasēts un ja varēja tikt uzskatīts, ka tā veikšanas brīdī šim pircējam bija zināmi visi atbilstošie elementi saistībā ar piegādi nākotnē, un ja šo preču piegāde tādēļ šķita droša. Tomēr šīs tiesības minētajam pircējam var tikt atteiktas, ja, ņemot vērā objektīvus elementus, tiek konstatēts, ka avansa maksājuma veikšanas brīdī tas zināja vai saprātīgi nevarēja zināt, ka šīs piegādes veikšana nav droša.

2) Direktīvas 2006/112 185. un 186. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tādās apstākļos, kādi ir aplūkoti pamatlīetās, tie pieļauj tādus valsts tiesību aktus vai praksi, ar kuriem pievienotās vērtības nodokļa koriģēšanai saistībā ar avansa maksājuma veikšanu par preces piegādi ir izvirzīts nosacījums, ka piegādātājam atmaksā šo avansa maksājumu.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – vācu.