

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2018. gada 29. novembrī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Nodokļu uzlikšana profesionālā futbola spēlētāju aģentūrai – Maksājums, kas sadalīts vairākos daļās un kam uzlikts nosacījums – Nodokļa iekasējāmās gadījums, nodokļa iekasējāmā un nodokļa atgāšana

Lieta C-548/17

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2017. gada 21. jūnijā un kas Tiesā reģistrēts 2017. gada 21. septembrī, tiesvedībā

Finanzamt Goslar

pret

baumgarten sports & more GmbH.

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: pirmās palātas priekšsēdētājs Ž. K. Bonišo [*J. C. Bonichot*], kas pilda sestās palātas priekšsēdētāja pienākumus (referents), tiesneši J. Regans [*E. Regan*] un K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*],

ģenerālvokāts: M. Špunars [*M. Szpunar*],

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

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *baumgarten sports & more GmbH* vērā – A. Brennecke,
- Vācijas valdības vērā – T. Henze un R. Kanitz, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vērā – L. Lozano Palacios un A. C. Becker, pārstāves,

ģemot vērā pāc ģenerālvokāta uzklaušanās pieņemto lūgumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums 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.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 63. un 90. pantu.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Finanzamt Goslar* (Goslāras Finanšu pārvalde, Vācija) un *baumgarten Sports & more GmbH* (turpmāk tekstā – “sabiedrība”) par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) uzlikšanu maksājumiem, kas sadalīti vairākos daļās.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 63. pants ir noteikts:

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

4 Šīs direktīvas 64. panta 1. punkts ir noteikts:

“Ja pakalpojumu sniegšana vai preču piegāde, izņemot preču nomu/ri uz noteiktu laiku vai preču pārdošanu uz nomaksu, kļūst minēts 14. panta 2. punkta b) apakšpunktā, rada turpmākus rīcību pārskatus vai turpmākus maksājumus, tad tas uzskata par pabeigtu tad, kad beidzas laiks, uz kuru attiecas šādi rīcību pārskati vai maksājumi.”

5 Atbilstoši minētās direktīvas 65. pantam:

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

6 PVN direktīvas 66. pants ir izteikts šādā redakcijā:

“Atkarībā no 63., 64. un 65. panta, dalībvalstis var paredzēt, ka attiecībā uz konkrētiem darījumiem vai dažām kategorijām nodokļa maksājumiem nodoklis kļūst iekasgāms kādā no šādiem termiņiem:

- a) vāļkais, izsniedzot rīcību;
- b) vāļkais, saņemot maksājumu;
- c) ja rīcība nav izsniegta vai ir izsniegta ar nokavēšanos – noteikt termiņu no dienas, kad iestājas nodokļa iekasgājuma gadījums.”

7 Atbilstoši šīs direktīvas 90. pantam:

“1. Anulēšanas, atteikuma vai pilnīgas vai daļējas nemaksēšanas gadījumā, vai arī ja cenu samazina pēc tam, kad notikusi piegāde, saskaņā ar dalībvalstu paredzētajiem noteikumiem attiecīgi samazina summu, kurai uzliek nodokli.

2. Pilnīgas vai daļējas nemaksēšanas gadījumā dalībvalstis var atkarpties no 1. punkta.”

Vācijas tiesības

8 *Umsatzsteuergesetz* (Likums par apgrozījuma nodokli, turpmāk tekstā – “UStG”) 13. panta 1. punkta 1. apakšpunkts ir noteikts:

“Nodoklis ir jāmaksā

1. par piegādām 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 daļu. Tā rodas tad, ja par konkrētām ekonomiskām sadalīma pakalpojuma daļu atlīdzība tiek saskaņota atsevišķi. Ja atlīdzība vai tās daļa tiek saņemta pirms pakalpojuma pilnīgas vai daļējas sniegšanas, ar to saistītais nodoklis ir iekasājams 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.”

9 UStG 17. pants ir paredzēts:

“1) Ja ir grozīta ar nodokli apliekama darbējuma aprēķina bāze 1. panta 1. punkta 1) apakšpunkta izpratnē, uzņēmumam, kurš ir veicis šo darbējumu, ir jākorrigē par to maksājamo nodokļa summa. [..]

2) 1. punktu piemēro *mutatis mutandis* gadījumos, kad

1. noliktā atlīdzība par ar nodokli apliekamu piegādi, citu pakalpojumu vai ar nodokli apliekamu iegādi Kopienas iekšienē ir kļuvusi neiekasājama. Ja atlīdzība tiek saņemta vēlāk, nodokļa summa un atskaitītais priekšnodoklis ir jākorrigē no jauna.

[..]”

10 UStG 20. panta pirmais teikums ir paredzēts:

“Pēc pieteikuma finanšu pārvalde var ataut uzņēmumam,

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

2. kurš saskaņā ar *Abgabenordnung* (Noteikumi par nodokļiem) 148. pantu ir atbrīvots no pienākuma veikt uzskaiti un regulāri sagatavot pārskatus, pamatojoties uz ikgadīgiem inventāra sarakstiem, vai

3. ja viņš veic darbējumu, darbojoties kā brīvās profesijas pārstāvis *Einkommensteuergesetz* (Likums 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.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

11 Sabiedrība ir spēlētāju aģenta pakalpojumu sniedzēja profesionālā futbola nozarē.

12 Kad sabiedrība veiksmīgi iekrāto spēlētāju klubā, tā saņem no šā kluba komisijas maksu ar nosacījumu, ka spēlētājs pēc tam paraksta darba līgumu un ka viņam ir *Deutsche Fußball Liga GmbH* (Vācijas Futbola līga) izsniegta licence.

13 Šā komisijas maksa sabiedrībai tiek pārskaitīta reizi pusgadā, kamēr vien spēlētājs ir ar līgumu saistīts ar minēto klubu un kamēr viņam ir Vācijas Futbola līgas licence.

14 Sabiedrība 2012. gada apgrozījumam piemēroja nodokli atbilstoši atlīdzībai, par ko bija notikusi vienošanās, kā paredzēts *UStG* 13. panta 1. punkta 1. apakšpunkta a) punktā.

15 2015. gadā pācē nodokļu pārbaudes Goslāras Finanšu pārvalde uzskatīja, ka, ņemot vērā “uzkrāšanas noteikumu”, sabiedrībai kopš 2012. gada būtu vajadzējis piemērot PVN komisijas maksai, kas saistīta ar spēlētāju līgumiem uz noteiktu laiku, kuru termiņš beidzas 2015. gadā, un izdeva attiecīgu grozītu paziņojumu [par nodokli].

16 Nepiekrīdama šai metodei, sabiedrība vērsās pirmās instances tiesā, un spriedums tai bija labvēlīgs. Tā sekmīgi norādīja, ka attiecīgā komisijas maksa nav droša un ka ar to saistītais PVN drīkst būt iekasājams tikai dienā, kad komisijas maksa būtu faktiski saņemta.

17 Goslāras Finanšu pārvalde iesniedza revīzijas sūdzību *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija).

18 Minētā tiesa šaubās par to, kā jāinterpretē PVN direktīvas 63. pants, kurā ir paredzēts noteikums, ka nodoklis par pakalpojumu sniegšanu ir iekasājams tad, kad faktiski ir veikta pakalpojumu sniegšana. Tā vēlas noskaidrot, vai šis noteikums var tikt interpretēts šauri – tādējādi, lai tas būtu attiektos uz pakalpojumu, kas vēl nav sniegts, ja atlīdzībai par to ir pienācis samaksas termiņš vai tai ir uzlikts nosacījums – kā tas esot pamatlietā.

19 Atkarībā no atbildes uz šo pirmo jautājumu iesniedzētāja ar vēlas noskaidrot, vai tas, ka nodokļa maksātājs samaksā valsts kasei “avansu”, ir sāderīgi ar atsevišķiem tiesību principiem saistīts ar PVN, kā arī ar vispārīgiem vienlīdzīgās attieksmes un samērīguma principiem. Iesniedzētāja jautājums būtu, ir balstīts uz tāda nodokļa maksātāja situācijas, kāds ir pamatlietā aplūkots nodokļa maksātājs, un tāda nodokļa maksātāja situācijas, kuram nodoklis tiek uzlikts pēc “kases metodes”, salīdzinājumu – kas ir galvenā tēma tiesas izmeklēšanā, kura veikta, izskatot lietu tiesā pēc būtības.

20 Iesniedzētāja saistībā ar lūgto PVN direktīvas 63. panta interpretāciju šaubās par šīs direktīvas 90. panta interpretāciju, kas attiecas uz tiesību samazināt nodokļa būzi noteiktos apstākļos, tostarp gadījumā, ja netiek maksāts par pakalpojumu. Šajā ziņā tā vēlas noskaidrot, vai gadījumā, ja PVN direktīva pieļauj, ka nodokļa maksātājs maksā nodokļa avansu par vairākiem gadiem, dalībvalstis var piešķirt šo samazinājumu jau no esošā taksācijas perioda, nevis – kā, šķiet, izriet no šī panta teksta – pēc tam, kad ir veikta pakalpojumu sniegšana.

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

“1) Vai [PVN direktīvas] 63. pants, ņemot vērā nodokļa maksātāja uzdevumu rēķināt kā nodokļa iekasētājam valsts labi, ir jāinterpretē šauri tādējādi, ka par pakalpojumu saņemamā summai

a) ir pienācis samaksas termiņš vai

b) tā vismaz kāst obligāti maksājama?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noliedzoša – vai nodokļa maksātājam par pakalpojumu maksājams nodoklis ir jāsamaksā avansā par diviem gadiem, ja tas atlīdzību par savu pakalpojumu (daļēji) var saņemt tikai divus gadus pēc nodokļa iekasājamas gadījuma iestāšanās?

3) Ja atbilde uz otro jautājumu ir apstiprinoša – vai dalībvalstis, ņemot vērā pilnvaras, kas tām

pieširtas ar [PVN direktvas] 90. panta 2. punktu, ir tiesgas emt v?r? kori??šanu jau par takscijas periodu, kad nodoklis k??st iekas?jams, saska?? ar ??s direktvas 90. panta 1. punktu, ja nodok?a maks?t?js sa?emamo summu nepien?kuša samaksas termi?a d?? var sa?emt tikai divus gadus p?c nodok?a iekas?jam?bas gad?juma iest?šan?s?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

22 Vispirms ir j?atg?dina, ka saska?? ar past?v?go judikat?ru ar LESD 267. pantu ieviestaj? sadarb?bas starp valstu ties?m un Tiesu proced?r? Tiesai ir j?sniedz valsts tiesai noder?ga atbilde, kas ?autu izlemt t?s izskat?šan? esošo lietu. Š?d? skat?jum? Tiesai attiec?g? gad?jum? ir j?p?rformul? tai iesniegtie jaut?jumi. Turkl?t Tiesai var n?kties ?emt v?r? t?das Savien?bas ties?bu normas, uz kur?m valsts tiesa sava jaut?juma izkl?st? nav atsaukusies (spriedums, 2017. gada 1. febru?ris, *Município de Palmela*, C?144/16, EU:C:2017:76, 20. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

23 Šaj? gad?jum? iesniedz?jtiesas jaut?jumu pamat? ir šaubas par to, vai PVN direktvas 63. pants var tikt interpret?ts šauri, t?d?j?di, ka pakalpojumu sniegšanu nedr?kst?tu uzskat?t par “veiktu” ??s normas izpratn?, ja ar to saist?t? samaksa nav nedz iekas?jama, nedz maks?jama bez nosac?jumiem, kas t?d?j?di izraisa da??ju PVN iekas?jam?bu.

24 Šaj? zi?? š?iet, ka PVN direktvas 64. panta 1. punkts – t? k? ar to ir noteikts br?dis, kur? pakalpojumu sniegšana ir uzskat?ma par “veiktu”, ja tie “rada turpm?kus r??inu p?rskatus vai turpm?kus maks?jumus”, – ir noz?m?gs ar? normu par PVN piem?rošan? t?d? situ?cij?, k?da ir apl?kota pamatliet?.

25 T?d?? ir uzskat?ms, ka ar saviem jaut?jumiem, kas j?izskata kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai PVN direktvas 63. pants, kopsakar? ar ??s direktvas 64. panta 1. punktu, ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas ne?auj uzskat?t, ka nodok?a iekas?jam?bas gad?jums un nodok?a iekas?jam?ba saist?b? ar t?du a?enta veiktu profesion?l? futbola sp?l?t?ju iek?rtošanas pakalpojumu sniegšanu, k?da apl?kota pamatliet?, par ko tiek veikti maks?jumi, kas sadal?ti vair?k?s da??s un kam uzlikti nosac?jumi, un kas tiek maks?ti vair?ku gadu garum? p?c ??s iek?rtošanas, notiek dien?, kad iest?jas š? iekas?jam?ba.

26 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, pirmk?rt, ka saska?? ar PVN direktvas 63. pantu nodok?a iekas?jam?bas gad?jums iest?jas un nodoklis k??st iekas?jams tad, kad faktiski ir veikta pakalpojumu sniegšana.

27 Otrk?rt, atbilstoši PVN direktvas 64. panta 1. punktam, ja pakalpojumu sniegšana rada turpm?kus maks?jumus, tad to 63. panta izpratn? uzskata par veiktu tad, kad beidzas laiks, uz kuru attiecas š?di maks?jumi.

28 Piem?rojojot ??s divas ties?bu normas kop?, var secin?t, ka pakalpojumu sniegšanai, kas rada turpm?kus maks?jumus, nodok?a iekas?jam?bas gad?jums iest?jas un nodoklis k??st iekas?jams br?d?, kad beidzas laikposmi, uz kuriem attiecas šie maks?jumi (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2015. gada 3. septembris, *Asparuhovo Lake Investment Company*, C?463/14, EU:C:2015:542, 50. punkts).

29 Princip? iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda, ka pamatliet? apl?kotais pakalpojums patieš?m ir to pakalpojumu vid?, kuri “rada turpm?kus r??inu p?rskatus vai turpm?kus maks?jumus” PVN direktvas 64. panta 1. punkta izpratn?.

30 Tom?r, lai sniegtu iesniedz?jtiesai noder?gu atbildi, ir j?nor?da, ka šaj? gad?jum? tas, š?iet, ir t?ds pakalpojums, k?ds apl?kots pamatliet?, kuru veido sarunas par sp?l?t?ja iek?rtošanu klub?

uz zināmu skaitu sezonu un par kuru atlīdzība tiek veikta maksājums, kas sadalīti vairākos daļās un kam uzlikti nosacījumi, un kas tiek maksāti vairāku gadu garumā pēc iekārtošanas (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2015. gada 3. septembris, *Asparuhovo Lake Investment Company*, C-463/14, EU:C:2015:542, 49. punkts).

31 No iepriekš minētā izriet, ka, neskarot pārbaudes, kas jāveic iesniedzējtiesai, ir uzskatāms, ka ar tūdu pakalpojumu, kāds aplūkots pamatlietā, saistītā nodokļa iekasējamā gadījums un iekasējamā iestājas nevis iekārtošanas dienā, bet gan tad, kad beidzas laikposmi, uz kuriem attiecas kluba veiktie maksājumi.

32 Ēmot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka PVN direktīvas 63. pants, kopsakarā ar šīs direktīvas 64. panta 1. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neaizliedz uzskatīt, ka nodokļa iekasējamā gadījums un nodokļa iekasējamā saistība ar tūdu aģenta veiktu profesionālā futbola spēlētāju iekārtošanas pakalpojumu sniegšanu, kāda aplūkota pamatlietā, par kuru tiek veikti maksājumi, kas sadalīti vairākos daļās un kam uzlikti nosacījumi, un kas tiek maksāti vairāku gadu garumā pēc šīs iekārtošanas, notiek dienā, kad iestājas šī iekasējamā.

Par tiesāšanas izdevumiem

33 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ jālemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (sestā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 63. pants, kopsakarā ar šīs direktīvas 64. panta 1. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neaizliedz uzskatīt, ka nodokļa iekasējamā gadījums un nodokļa iekasējamā saistība ar tūdu aģenta veiktu profesionālā futbola spēlētāju iekārtošanas pakalpojumu sniegšanu, kāda aplūkota pamatlietā, par ko tiek veikti maksājumi, kas sadalīti vairākos daļās un kam uzlikti nosacījumi, un kas tiek maksāti vairāku gadu garumā pēc šīs iekārtošanas, notiek dienā, kad iestājas šī iekasējamā.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – vācu.