

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2021. gada 28. oktobrī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Direktīva 2006/112/EK – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Pakalpojumu sniegšana – 63. pants – PVN iekasgājuma – 64. panta 1. punkts – Jādziens “pakalpojumu sniegšana, kas rada turpmākus maksājumus” – Vienreizējs pakalpojums, kas tiek apmaksāts pa daļām – 90. panta 1. punkts – Nodokļa bāzes samazināšana – Jādziens “maksas nemaksāšana”

Lietā C-324/20

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) iesniedza ar 2020. gada 7. maija lēmumu un kas Tiesā reģistrēta 2020. gada 22. jūlijā, tiesvedībā

Finanzamt B

pret

X-Beteiligungsgesellschaft mbH,

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: priekšsēdētāja vietnieks L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], kas pilda pirmās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] (referents) un M. Safjans [*M. Safjan*],

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

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

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *X-Beteiligungsgesellschaft mbH* vērā – *O. Pantle, Rechtsanwalt*,
- Vācijas valdības vērā – *J. Möller* un *S. Heimerl*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vērā – *J. Jokubauskaitis* un *L. Mantl*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2021. gada 1. jūlijā tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV

2006, L 347, 1. lpp.) 64. panta 1. punktu un 90. panta 1. punktu.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Finanzamt B* (B nodokļu pārvalde, Vācija) un *X? Beteiligungsgesellschaft mbH* par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) iekasējamību, kurš jautrums par pakalpojumu sniegšanu, par ko ir saņemta atlīdzība vairākus daļus.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Direktīvas 2006/112 24. apsvēruma ir formulēts šādi:

“Būtu jānosaka jādziņi “nodokļa iekasējamības gadījums” un “nodokļa iekasējamība”, lai kopējā PVN sistēmā un tās turpmākie grozījumi stātos spēkā vienlaikus visās dalībvalstīs.”

4 Saskaņā ar šīs direktīvas 14. panta 2. punktu:

“Papildus 1. punktā minētajam darījumam par preču piegādi uzskata šāds darījums:

[..]

b) faktiskā preču nodošana, pildot līgumu par preču nomu/ri uz noteiktu laiku vai par preču pārdošanu uz nomaksu, kurā paredzēts, ka parastos apstākļos pašumtiesību pārēja notiek nevēlams kā veicot pārdojo iemaksu;

[..].”

5 Direktīvas 2006/112 VI sadaļā par nodokļa iekasējamības gadījumu un nodokļa iekasējamību ir ietverta 2. nodaļa “Preču piegāde un pakalpojumu sniegšana”, kurā ir minētas direktīvas 63.–67. pants.

6 Saskaņā ar šīs pašas direktīvas 63. pantu:

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

7 Direktīvas 2006/112 64. pantā ir noteikts:

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

2. Dalībvalstis var paredzēt, ka konkrētos gadījumos preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, kas pastāvīgi veikta kādā laikposmā, uzskata par tūdu darbību, kas pabeigta vismaz viena gada intervālos.”

8 Atbilstoši šīs direktīvas 66. pantam:

“Atkāpjoties no 63., 64. un 65. panta, dalībvalstis var paredzēt, ka attiecībā uz konkrētiem darījumiem vai dažādu kategoriju nodokļa maksājumiem nodoklis kļūst iekasējams kādā no šādiem termiņiem:

a) vēlams, izsniedzot rīcinu;

b) v?l?kais, sa?emot maks?jumu;

c) ja r??ins nav izsniegts vai ir izsniegts ar nokav?šanas – noteikt? termi?? no dienas, kad iest?jies nodok?a iekas?jam?bas gad?jums.”

9 Direkt?vas 2006/112 VII sada?as “Summa, kurai uzliek nodokli” 90. pants ir formul?ts š?di:

“1. Anul?šanas, atteikuma vai piln?gas vai da??jas nemaks?šanas gad?jum?, vai ar? ja cenu samazina p?c tam, kad notikusi pieg?de, saska?? ar dal?bvalstu paredz?tajiem noteikumiem attiec?gi samazina summu, kurai uzliek nodokli.

2. Piln?gas vai da??jas nemaks?šanas gad?jum? dal?bvalstis var atk?pties no 1. punkta.”

10 Š?s direkt?vas 193. pant? ir noteikts:

“PVN maks? ikviens nodok?a maks?t?js, kas veic pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli, iz?emot gad?jumus, kad saska?? ar 194. l?dz 199. pantu un 202. pantu nodokli maks? k?da cita persona.”

11 Min?t?s direkt?vas 226. pant? ir paredz?ts:

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

[..]

6) pieg?d?to pre?u daudzums un veids vai sniegto pakalpojumu apjoms un veids;

7) datums, kad pieg?d?tas preces vai sniegti pakalpojumi vai kad pabeigta to pieg?de vai sniegšana, vai datums, kad saska?? ar 220. panta 4. un 5. punktu veikta pirm? iemaksa kont?, ja vien min?tais datums ir zin?ms un atš?iras no r??ina izsniegšanas datuma;

[..].”

V?cijas ties?bas

12 2005. gada 21. febru?ra *Umsatzsteuergesetz* (Likums par apgroz?juma nodokli) (*BGBI.* 2005 I, 386. lpp.), pamatliet? piem?rojamaj? redakcij? (turpm?k tekst? – “*UStG*”), 13. panta 1. punkta 1. apakšpunkt? ir noteikts:

“Nodoklis ir j?maks?

1. par pre?u pieg?d?m un pakalpojumiem:

a) ja nodoklis tiek apr??in?ts, balstoties uz nol?gto finansi?lo atl?dz?bu (16. panta 1. punkta pirmais teikums), – dien?, kad beidzas taks?cijas periods, kur? dots izpild?jums. Tas attiecas ar? uz izpild?jumu pa da??m. T?ds past?v, ja atl?dz?ba par konkr?t?m saimnieciski dal?ma izpild?juma da??m ir nol?gta atseviš?i. Ja finansi?l? atl?dz?ba vai t?s da?a sa?emta pirms piln?ga vai da??ja izpild?juma, attiec?g?s nodok?a saist?bas rodas dien?, kad beidzas taks?cijas periods, kur? sa?emta atl?dz?ba vai t?s da?a,

b) ja nodoklis tiek apr??in?ts, balstoties uz sa?emto finansi?lo atl?dz?bu (20. pants), – dien?, kad beidzas taks?cijas periods, kur? sa?emta atl?dz?ba.

[..]"

13 UStG 17. pant? ir paredz?ts:

"(1) Ja ar nodokli apliekamam dar?jumam 1. panta 1. punkta 1. apakšpunkta izpratn? ir groz?ta nodok?a b?ze, uz??m?jam, kurš veicis šo dar?jumu, ir j?kori?? par to maks?jam? nodok?a summa. [..]"

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

1. ar nodokli apliekamas pre?u pieg?des, pakalpojuma vai Kopienas ietvaros veicamas ieg?des vajadz?b?m nol?gt? finansi?l? atl?dz?ba ir k?uvusi neiekas?jama. Ja atl?dz?ba tiek sa?emta v?l?k, nodok?a summu un atskait?to priekšnodokli kori?? no jauna;

[..]."

14 Saska?? ar UStG 20. panta pirmo teikumu uz??m?jam var at?aut apr??in?t PVN, pamatojoties nevis uz nol?gto finansi?lo atl?dz?bu, bet gan uz sa?emto finansi?lo atl?dz?bu, tostarp ja t? apgroz?jums iepriekš?j? kalend?raj? gad? nav p?rsniedzis noteiktu slieksni.

Pamatlietas rašan?s fakti un prejudici?lie jaut?jumi

15 2012. gad? X sniedza *T?GmbH* starpniec?bas pakalpojumus, lai š? p?d?j? min?t? sabiedr?ba p?rdotu zemesgabalu trešai personai. No 2012. gada 7. novembr? starp X un T nosl?gt?s vienošan?s par honor?riem izriet, ka šaj? datum? X jau bija izpild?jusi savas l?gumsaist?bas.

16 Attiec?b? uz atl?dz?bu par attiec?gajiem pakalpojumiem šaj? l?gum? summa bija noteikta 1 000 000 EUR apm?r?, plus PVN, un bija preciz?ts, ka š? summa ir j?p?rskaita pa da??m 200 000 EUR apm?r?, plus PVN. Šie maks?jumi bija j?maks? ik p?c gada, un pirmais no tiem bija j?samaks? 2013. gada 30. j?nij?. Katras da?as samaksas termi?a br?d? X izrakst?ja r??inu par maks?jamo summu, iekas?ja to un samaks?ja atbilstošo PVN.

17 P?c nodok?u rev?zijas B finanšu p?rvalde ar 2016. gada 22. decembra l?mumu konstat?ja, ka pakalpojumu sniegšana ir veikta 2012. gad? un ka l?dz ar to X par šo pašu gadu bija j?maks? PVN par kop?jo honor?ra summu.

18 T? k? s?dz?ba par šo l?mumu tika noraid?ta, X c?la pras?bu *Finanzgericht* (Finanšu tiesa, V?cija), kura to b?t?b? apmierin?ja. Š? tiesa faktiski konstat?ja, ka 2012. gad? X ir sniegusi pamatliet? apl?kotos pakalpojumus. Tom?r t? uzskat?ja, ka, iz?emot pirmo honor?ra da?u, kas tika sa?emta 2013. gad?, nol?gt? finansi?l? atl?dz?ba ir j?uzskata par neatg?stamu UStG 17. panta 2. punkta 1. apakšpunkta un 17. panta 1. punkta pirm? teikuma izpratn?. K? izriet no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu, *Finanzgericht* (Finanšu tiesa) balst?j?s uz pie??mumu, ka Direkt?vas 2006/112 90. panta 1. punkta piem?rošana ?autu samazin?t nodok?a b?zi, lai izvair?tos no t?, ka nodok?a maks?t?jam vair?ku gadu garum? ir j?maks? avans? PVN par pakalpojuma sniegšanas laikposmu, lai gan vi?š v?l nav sa??mis piln?gu š? pakalpojuma samaksu šaj? laikposm?.

19 B nodok?u p?rvalde iesniedza rev?zijas s?dz?bu par *Finanzgericht* (Finanšu tiesa) nol?mumu *Bundesfinanzhof* (Feder?l? finanšu tiesa, V?cija).

20 Š? p?d?j? min?t? tiesa v?las noskaidrot, vai Direkt?vas 2006/112 64. panta 1. punkts ir piem?rojams vienreiz?ju pakalpojumu sniegšanai. Lai gan šaj? ties?bu norm? no t?s

piemērošanas jomas esot izslēgta preču pārdošana uz nomaksu, tajā neesot paredzēta atbilstoša izslēgšana attiecībā uz pakalpojumiem, par kuriem tiek maksāts pa daļām. Ar minētās tiesību normas gramatisko piemērošanu varot tikt ieviesta nepamatota atširba starp preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu. Turklāt tā nepamatoti varot ierobežot vispārīgo Direktīvas 2006/112 63. panta noteikumu, saskaņā ar kuru nodoklis principā kļūst iekasājams pakalpojuma sniegšanas brīdī.

21 Šā tiesa turklāt uzsver, ka izskatāmā lieta atšķiras no lietas, kas bija pamatā 2018. gada 29. novembra spriedumam *baumgarten sports & more* (C-548/17, EU:C:2018:970), kurā runa bija par spēkātiesīgu aģenta pakalpojumu sniegšanu, proti, spēkātiesīgu iekārtošanu futbola klubā, un šā pārstrāvja atalgojums bija saistīts ar spēkātiesīgu, kas atrodas attiecīgajā klubā, uzturēšanu. Savukārt pamatlieta attiecinās uz situāciju, kurā noliktās atlīdzības daļu izmaksa esot pakāauta vienkārši termiņiem, nevis nosacījumam par starpniecības, kuras īstenošana nav droša, sekmju ilgaicīgumu.

22 Apstāklis, ka 2018. gada 29. novembra spriedumā *baumgarten sports & more* (C-548/17, EU:C:2018:970) Tiesa ir atsaukusies uz 2015. gada 3. septembra spriedumu *Asparuhovo Lake Investment Company* (C-463/14, EU:C:2015:542), kurā tika aplūkots pakalpojums, kas tiek sniegts pastāvīgi ilgu laika posmā, apstiprinot interpretāciju, saskaņā ar kuru “attiecīgā norīdī vai turpmāki maksājumi” Direktīvas 2006/112 64. panta 1. punkta izpratnē ir tikai tad, ja pastāv saikne starp attiecīgajiem pakalpojumiem un maksājumiem pa daļām.

23 Šāda pieeja atbilstot UStG 13. panta 1. punkta 1. apakšpunkta a) punkta otrajam un trešajam teikumam, saskaņā ar kuriem noteicošā ir pakalpojuma nodalāmība no ekonomiskā viedokļa.

24 Gadījumā, ja pamatlietā nebūtu jāpiemēro Direktīvas 2006/112 64. panta 1. punkts, iesniedzītāja jautā Tiesai par iespēju piemērot šīs direktīvas 90. panta 1. punktu.

25 Šā tiesa atgādina, ka par 2012. gadā veikto pakalpojumu sniegšanu X kopš 2013. gada jūnija ir saņēmusi atlīdzību vairākus daļas, pieskaitot PVN katru reizi. Ja būtu jāuzskata, ka PVN par konkrētu pakalpojumu ir iekasājams tādā gadā laikā, kad pakalpojums tiek sniegts, nodokļa maksājājam, kurš piekrīt maksāt vairākus daļas, būtu pienākums priekšfinansēt PVN. Tomēr iesniedzītāja pauž šaubas par to, vai pienākums avansā samaksāt PVN atbilst nodokļa maksājēju uzdevumam, kuri, kā tas izriet no Tiesas judikatūras, it īpaši no 1993. gada 20. oktobra sprieduma *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846) un 2008. gada 21. februāra sprieduma *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105), rēķojas kā nodokļu iekasātāji valsts vārdā.

26 Iesniedzītāja precizē, ka no šāda pienākuma varētu izvairīties, samazinot nodokļa bāzi saskaņā ar Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punktu un pēc tam veicot tās vāļķu atķrtotu izvērēšanu brīdī, kad faktiski tiek maksāta atlīdzība.

27 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādas prejudiciālas jautājumus:

“1) Vai vienreiz sniegts pakalpojums, kurš tādā netiek sniegts konkrētā laikposmā, rada turpmākus rēķinu pārskatus vai turpmākus maksājumus Direktīvas [2006/112] 64. panta 1. punkta izpratnē jau tādā vien, ka noslēgta vienošanās par samaksu pa daļām?

2) Pakārtoti – ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noliedzoša –, vai ir jāpieņem, ka pastāv nemaksāšanas gadījums Direktīvas [2006/112] 90. panta 1. punkta izpratnē, ja nodokļa maksātājs saistībā ar savu pakalpojumu sniegšanu ir vienojies, ka atlīdzība par to ir maksājama piecos ikgadējos maksājumos, un ja daļēbvalsts tiesību aktos vāļķas samaksas gadījumā ir

paredz?ta kori??šana, ar kuru tiek atcelts iepriekš?js nodok?a b?zes samazin?jums, kas veikts, pamatojoties uz šo ties?bu normu?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par jaut?jumu pie?emam?bu

28 K? izriet no iesniedz?jtiesas nor?d?tajiem faktiskajiem apst?k?iem, pamatlieta attiecas uz pakalpojumiem, kuri tika piln?b? sniegti 2012. gada beig?s un par kuriem atl?dz?ba saska?? ar l?guma noteikumiem tika izmaks?ta piec?s ikgad?j?s iemaks?s, s?kot no n?kamajiem gadiem.

29 Tiesai iesniegtajos apsv?rumos atbild?t?ja pamatliet? apstr?d šo faktu izkl?stu. Šaj? nol?k? t? pamatojas uz dokumentu, kur? ir nor?d?ti V?cijas tiesas pagaidu konstat?jumi tiesved?b?, kas nav pamatlieta.

30 Tom?r š?ds dokuments nevar likt apšaub?t l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu ietverto faktisko apst?k?u izkl?stu.

31 Proti, šaj? zi?? j?atg?dina, ka saska?? ar past?v?go judikat?ru vien?gi iesniedz?jtiesai ir kompetence konstat?t un izv?rt?t taj? izskat?m?s lietas faktus, k? ar? interpret?t un piem?rot valsts ties?bas. Tiesai saska?? ar kompetences sadal?jumu starp to un valsts ties?m dr?z?k ir j??em v?r? faktiskais un tiesiskais konteksts, k?ds ir iesniedz?jtiesas uzdoto prejudici?lo jaut?jumu pamat? (spriedums, 2021. gada 27. janv?ris, *Dexia Nederland*, C?229/19 un C?289/19, EU:C:2021:68, 44. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

32 No t? izriet, ka prejudici?lie jaut?jumi ir pie?emami.

Par pirmo jaut?jumu

33 Ar pirmo jaut?jumu iesniedz?jtiesa v?las noskaidrot, vai Direkt?vas 2006/112 64. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka vienreiz?ja pakalpojumu sniegšana, par kuru atl?dz?ba tiek maks?ta pa da??m, ietilpst š?s ties?bu normas piem?rošanas jom?.

34 Vispirms j?nor?da, ka Direkt?vas 2006/112 64. panta 1. punkts ir j?interpret?, ?emot v?r? š?s direkt?vas 63. pantu, jo pirm? ties?bu norma ir cieši saist?ta ar otro ties?bu normu.

35 Pirmk?rt, saska?? ar šo 63. pantu nodok?a iekas?jam?bas gad?jums iest?jas un nodoklis k??st iekas?jams tad, kad faktiski ir veikta pre?u pieg?de vai pakalpojumu sniegšana. Otrk?rt, atbilstoši min?tajam 64. panta 1. punktam, ja pakalpojumu sniegšana rada it ?paši turpm?kus maks?jumus, tad to min?t? 63. panta izpratn? uzskata par veiktu tad, kad beidzas laikposms, uz kuru attiecas šie maks?jumi.

36 Piem?rojot š?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 (spriedums, 2018. gada 29. novembris, *baumgarten sports & more*, C?548/17, EU:C:2018:970, 28. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

37 J?dziens “pakalpojumi, kas rada turpm?kus maks?jumus” var?tu tikt interpret?ts vai nu t?d?j?di, ka tas ietver vienreiz?jus pakalpojumus, par kuriem nol?gt? atl?dz?ba tiek samaks?ta vair?k?s da??s, vai ar? t?d?j?di, ka tas attiecas tikai uz pakalpojumiem, kuru raksturs attaisno samaksu pa da??m, proti, pakalpojumiem, kas netiek sniegti vien? reiz?, bet atk?rtoti vai ilgstoši noteikt? laikposm?.

38 P?d?jo min?to interpret?ciju apstiprina Direkt?vas 2006/112 64. panta 1. punkta formul?jums un m?r?is. Saska?? ar šo ties?bu normu br?dis, kad rodas nodok?a maks?šanas pien?kums, tiek noteikts atkar?b? no to laikposmu beig?m, uz kuriem attiecas turpm?kie maks?jumi. T? k? šie maks?jumi noteikti ir atl?dz?ba par sniegtajiem pakalpojumiem, no t? izriet, ka min?taj? ties?bu norm? netieši ir pras?ts, lai tie b?tu veikti attiec?gajos laikposmos. Š?dos apst?k?os Direkt?vas 2006/112 64. panta 1. punkta piem?rošana nevar tikt pak?auta nosac?jumam, ka pakalpojuma samaksa tiek sadal?ta pa da??m.

39 L?dz ar to š? 64. panta 1. punkta piem?rošana paredz saikni starp attiec?go pabalstu veidu un maks?jumu samaksu pa da??m, t?nad š? ties?bu norma nevar attiekties uz vienreiz?ju pakalpojumu pat gad?jum?, ja par to tiek maks?ta atl?dz?ba, veicot maks?jumus pa da??m.

40 Šo Direkt?vas 2006/112 64. panta 1. punkta gramatisko interpret?ciju apstiprina t?s m?r?is, k? ar? š?s direkt?vas sist?ma.

41 Šaj? zi?? j?nor?da, ka min?t?s direkt?vas 64. panta 1. punkta, skat?ta kop? ar t?s 63. pantu, m?r?is ir atvieglot PVN iekas?šanu un it ?paši nodok?a maks?šanas pien?kuma rašan?s br?ža noteikšanu.

42 Proti, lai noteiktu br?di, kad notiek darb?ba, par kuru j?maks? nodoklis, un kad nodoklis k??st iekas?jams, Direkt?vas 2006/112 63. pant? ir pras?ts, lai tiktu noteikts faktiskais pakalpojuma sniegšanas br?dis. K? ?ener?ladvok?ts ir nor?d?jis secin?jumu 41. punkt?, šaj? pant? nav preciz?ts, kurš notikums ir j?uzskata par t?du, kas iez?m? pakalpojuma sniegšanas br?di, l?dz ar to kompetentaj?m valsts iest?d?m un ties?m ir j?p?rbauda t? faktisk?s ?stenošanas br?dis.

43 Savuk?rt saska?? ar Direkt?vas 2006/112 64. panta 1. punktu nodok?a rašan?s un t? iekas?jam?ba ir saist?ta ar to laikposmu izbeigšanas, uz kuriem attiecas maks?jumi par sniegtajiem pakalpojumiem. T?nad šaj? p?d?j? min?taj? ties?bu norm? ir paredz?ta ties?bu norma, kas ?auj prec?zi noteikt nodok?a maks?šanas pien?kuma rašan?s br?di ar juridiskas fikcijas pal?dz?bu, un tas ?auj izvair?ties no pien?kuma veikt faktu konstat?ciju, kas nepieciešama, lai noteiktu pakalpojuma faktiskas ?stenošanas br?di.

44 Konkr?t?k, k? Tiesa jau ir konstat?jusi, gad?jum?, kad ir piem?rojams Direkt?vas 2006/112 64. panta 1. punkts, pietiek ar to, ka pakalpojumu sniegšanas laikposmi, uz kuriem attiecas turpm?ki maks?jumi, ir min?ti r??inos, lai nodok?a maks?t?js atbilstu pras?b?m, kas izriet no š?s direkt?vas 226. panta 7. punkta, saska?? ar kuru r??in? nor?da datumu, kad ir veikta vai pabeigta pakalpojumu sniegšana (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C?516/14, EU:C:2016:690, 29.–31. punkts).

45 Tom?r atsauce uz min?t?s direkt?vas 64. panta 1. punktu k? ties?bu normu, kuras m?r?is ir noteikt br?di, kad rodas nodok?a maks?šanas pien?kums, ir oblig?ta tikai tad, ja pakalpojumu faktisk?s sniegšanas br?ži nav viennoz?m?gi un var tikt atš?ir?gi v?rt?ti, k? tas ir gad?jum?, kad tie sava nep?rtraukt? vai atk?rtot? rakstura d?? tiek veikti vien? vai vair?kos konkr?tos laikposmos.

46 Savuk?rt, k? to b?t?b? ir nor?d?jis ?ener?ladvok?ts secin?jumu 44. punkt?, gad?jum?, kad pakalpojuma sniegšanas br?dis ir viennoz?m?gs, it ?paši, ja pakalpojums ir vienreiz?js un ja past?v prec?zs br?dis, kas ?auj konstat?t, ka t? veikšana ir pabeigta atbilstoši l?gumattiec?b?m, kas saista attiec?g? dar?juma puses, Direkt?vas 2006/112 64. panta 1. punkts nevar tikt piem?rots, nep?rk?pjot š?s direkt?vas 63. panta skaidro formul?jumu.

47 Turkl?t saska?? ar šo p?d?jo min?to ties?bu normu, skatot to Direkt?vas 2006/112 24.

apsvēruma gaismā, PVN rašanās un tās iekasgājuma nav informācija, kas būtu var būt pieejama līgumslēdzēju pusēm. Tieši otrādi, lai nodrošinātu šā nodokļa vienveidīgu iekasgāšanu, Savienības likumdevējs ir paredzējis maksimāli saskaņot nodokļa maksāšanas pienākuma rašanās datumu visās dalībvalstīs (spriedums, 2019. gada 2. maijs, *Budimex*, C-224/18, EU:C:2019:347, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).

48 Tādējādi Direktīvas 2006/112 63. pantam pretrunā būtu taut nodokļa maksātājam, kurš ir sniedzis vienreizēju pakalpojumu, vienlaikus noslēdzot vienošanos par maksājumu veikšanu pa daļām, lai atļādzinātu šo pakalpojumu, izvēlēties piemērot šīs direktīvas 64. panta 1. punktu un tādējādi pašam noteikt PVN rašanās brīdi un iekasgājumu.

49 Šāda Direktīvas 2006/112 64. panta 1. punkta interpretācija būtu arī grūti savienojama ar minētās direktīvas 66. panta a) un b) punktu. Proti, saskaņā ar šā tiesību normā dalībvalstīs, atkāpjoties no šīs pašas direktīvas 63.–65. panta, var paredzēt, ka attiecībā uz konkrētiem darījumiem vai dažu kategoriju nodokļa maksātājiem PVN kļūst iekasgāms, vēlāks, izsniedzot rīcinu vai iekasgājot maksu. Direktīvas 2006/112 66. panta a) un b) punktam lielā mērā zustu jēga, ja nodokļa maksātāji atkarībā no līguma paredzētajiem atļādzības nosacījumiem dalībvalstu vietā paši varētu grozīt PVN rašanās un iekasgājuma brīdi.

50 Turklāt no Tiesas judikatūras nevar secināt, ka Direktīvas 2006/112 64. panta 1. punktu var piemērot pat tad, ja pastāv vienreizēji pakalpojumi. Proti, lietas, kurās Tiesa ir atzinusi šīs tiesību normas piemērojamību, attiecās uz pakalpojumu sniegšanu noteiktos laikposmos, pamatojoties uz līgumattiecībām, kas nosaka ilgstoša rakstura pienākumus neatkarīgi no tā, vai runa ir par transportlīdzekļa nomu (spriedums, 2012. gada 16. februāris, *Eon Aset Menidjment*, C-118/11, EU:C:2012:97), juridisku, komerciālu un finanšu rakstura konsultāciju sniegšanu (spriedumi, 2015. gada 3. septembris, *Asparuhovo Lake Investment Company*, C-463/14, EU:C:2015:542, un 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690) vai arī spēlētāja ievietošanu un uzturēšanu futbola klubā (spriedums, 2018. gada 29. novembris, *baumgarten sports & more*, C-548/17, EU:C:2018:970).

51 Apstāklis, ka nodokļa maksātājiem varētu nākties priekšfinansēt PVN, kas tiem ir jāmaksā valstij, ja tie sniedz vienreizējus pakalpojumus, par kuriem atļādzība tiek maksāta pa daļām, arī nevar atspēkot šā sprieduma 39. un 48. punktā ietvertos secinājumus.

52 Protams, no pastāvīgās judikatūras izriet, ka saskaņā ar PVN neitralitātes principu uzņēmums kā nodokļu iekasātājs valsts labā pilnībā ir jāatbrīvo no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas samaksājis saistībā ar savu ar PVN apliekamo saimniecisko darbību (spriedums, 2020. gada 15. oktobris, E. (PVN – Nodokļa būvēs samazināšana) C-335/19, EU:C:2020:829, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).

53 Tomēr, kā enerģētadvokāts ir norādījis secinājumā 62. punktā, nodokļa maksātāju loma nav tikai PVN iekasgāšana. Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 193. pantu principā viņiem ir jāpilda pienākums maksāt nodokli, ja tie veic ar nodokli apliekamo preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, un šis pienākums nav atkarīgs no iepriekšējās atļādzības saņemšanas vai vismaz no vēlāk samaksātā nodokļa summas.

54 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 63. pantu PVN kļūst iekasgāms tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai sniegts pakalpojums, proti, attiecīgā darījuma īstenošanas brīdā, neatkarīgi no tā, vai atļādzība par šo darījumu jau ir tikusi samaksāta. Tādējādi PVN Valsts kasei maksā preču piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs, lai arī viņš no sava klienta vēl nav saņēmis samaksu par veikto darījumu (spriedums, 2011. gada 28. jūlijs, Komisija/Ungārija, C-274/10, EU:C:2011:530, 46. punkts).

55 ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, uz pirmo prejudici?lo jaut?jumu ir j?atbild, ka Direkt?vas 2006/112 64. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka vienreiz?ja pakalpojuma sniegšana, par kuru atl?dz?ba tiek maks?ta pa da??m, neietilpst š?s ties?bu normas piem?rošanas jom?.

Par otro jaut?jumu

56 Ar otro jaut?jumu iesniedz?jtiesa v?las noskaidrot, vai Direkt?vas 2006/112 90. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka gad?jum?, ja ir pan?kta vienošan?s par pa da??m veicamu maks?jumu, atl?dz?bas da?as nesamaks?šana pirms t?s iekas?jam?bas ir j?uzskata par maksas nesamaks?šanu š?s ties?bu normas izpratn? un l?dz ar to t? var b?t pamats nodok?a b?zes samazin?jumam.

57 J?atg?dina, ka Direkt?vas 2006/112 90. panta 1. punkt? ir paredz?ts nodok?a b?zes samazin?jums anul?šanas, atteikuma vai piln?gas vai da??jas nemaks?šanas gad?jum? vai ar? ja cenu samazina p?c tam, kad ir notikusi pieg?de.

58 K? izriet no Tiesas judikat?ras, šaj? ties?bu norm? nor?d?tajos gad?jumos dal?bvalst?m ar to ir uzlikts pien?kums samazin?t nodok?a b?zi un t?tad PVN summu, kas nodok?a maks?t?jam j?maks?, ikreiz, kad p?c dar?juma nosl?gšanas nodok?a maks?t?js nav sa??mis da?u no atl?dz?bas vai visu atl?dz?bu. Min?taj? ties?bu norm? izpaužas Direkt?vas 2006/112 pamatprincips, ka nodok?a b?zi veido faktiski sa?emt? atl?dz?ba, un t?tad nenov?ršams secin?jums ir t?ds, ka nodok?u administr?cija nevar piedz?t k? PVN summu, kas p?rsniedz nodok?a maks?t?ja paša sa?emto summu (spriedums, 2017. gada 12. oktobris, *Lombard Ingtlan Lizing*, C?404/16, EU:C:2017:759, 26. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

59 Kas attiecas uz da??ju vai piln?gu atl?dz?bas nemaks?šanu, t? atš?ir?b? no l?guma izbeigšanas vai atcelšanas nevar no jauna nost?d?t puses situ?cij?, k?da t?m bija pirms l?guma nosl?gšanas. Ja nemaks?šana notiek un l?gums nav izbeigts vai atcelts, preces pirc?jam vai pakalpojuma sa??m?jam ir j?samaks? nol?gt? cena un p?rdev?jam vai pakalpojumu sniedz?jam princip? joproj?m ir t? pras?jums, uz kuru tas var atsaukties ties?. Tom?r nevar izsl?gt, ka š?ds pras?jums faktiski k??st gal?gi neatg?stams, jo nemaks?šanu raksturo nenoteikt?ba, kas izriet no t?, ka t? nav gal?ga (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2017. gada 12. oktobris, *Lombard Ingtlan Lizing*, C?404/16, EU:C:2017:759, 29. un 30. punkts).

60 T?d?j?di atl?dz?bas nemaks?šana Direkt?vas 2006/112 90. panta 1. punkta izpratn? attiecas tikai uz situ?cij?m, kur?s pre?u pieg?des vai pakalpojumu sa??m?js nesamaks? vai samaks? tikai da??ji par?du, kas tam v?l ir j?maks? saska?? ar l?gumu, kurš nosl?gts ar pieg?d?t?ju vai pakalpojumu sniedz?ju (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2015. gada 2. j?lijs, *NLB Leasing*, C?209/14, EU:C:2015:440, 36. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

61 ?emot v?r? šo judikat?ru, j?konstat?, ka atl?dz?bas, kas maks?jama par pakalpojumu sniegšanu, samaksa pa da??m saska?? ar pušu nosl?gto l?gumu neietilpst Direkt?vas 2006/112 90. panta 1. punkt? paredz?taj? atl?dz?bas nemaks?šanas gad?jum?.

62 Pirmk?rt, šis maks?šanas veids negroza atl?dz?bas apm?ru, kas nodok?u maks?t?jam ir j?sa?em vai ko tas faktiski var atg?t. Š?dos apst?k?os nodok?a b?ze paliek nemain?ga un nodok?u administr?cija neiekas? k? PVN liel?ku summu par to, kas atbilst nodok?a maks?t?ja atl?dz?bai. Otrk?rt, t? k? pirms honor?ra da?as samaksas termi?a beig?m t? nav iekas?jama, š?du situ?ciju nevar piel?dzin?t situ?cijai, kur? pakalpojuma sa??m?js tikai da??ji samaks? summu, kuru viš ir par?d?.

63 Turklāt, k? jau izriet no š? sprieduma 51.–54. punkt? izkl?st?tajiem apsv?rumiem, lai interpret?tu Direkt?vas 2006/112 90. panta 1. punktu, nav noz?mes apst?klim, ka noteiktos gad?jumos nodok?a maks?t?jam var b?t pien?kums priekšfinans?t PVN, kas tam ir j?maks? nodok?u administr?cijai.

64 ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, uz otro jaut?jumu ir j?atbild, ka Direkt?vas 2006/112 90. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka gad?jum?, ja past?v vienošan?s par maks?jumu pa da??m, atl?dz?bas da?as nesamaks?šanu pirms t?s iekas?jam?bas nevar uzskat?t par maksas nemaks?šanu š?s ties?bu normas izpratn? un t?d?? t? nevar b?t pamats nodok?a b?zes samazin?jumam.

Par ties?šan?s izdevumiem

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

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

- 1) **Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 64. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka vienreiz?ja pakalpojuma sniegšana, par kuru atl?dz?ba tiek maks?ta pa da??m, neietilpst š?s ties?bu normas piem?rošanas jom?.**
- 2) **Direkt?vas 2006/112 90. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka gad?jum?, ja past?v vienošan?s par maks?jumu pa da??m, atl?dz?bas da?as nesamaks?šanu pirms t?s iekas?jam?bas nevar uzskat?t par maksas nemaks?šanu š?s ties?bu normas izpratn? un t?d?? t? nevar b?t pamats nodok?a b?zes samazin?jumam.**

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – v?cu.