

Pagaidu versija

ENERĢĻADVOKĀTA MACEJA ŠPUNARA [MACIEJ SZPUNAR]

SECINĀJUMI,

sniegti 2021. gada 1. jūlijā (1)

Lieta C-324/20

Finanzamt B

pret

X-Beteiligungsgesellschaft mbH

(Bundesfinanzhof (Federālā finanšu tiesa, Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis – Pakalpojumu sniegšana – Vienreizējs pakalpojums – Samaksa pa daļām – Direktīva 2006/112/EK – 63. pants – Nodokļa iekasgājuma – 64. panta 1. punkts – Pakalpojuma sniegšana, kas rada turpmākus maksājumus – 90. panta 1. punkts – Nodokļa bāzes samazināšana – Nemaksāšanas gadījums

Ievads

1. Atbilstoši saimnieciskās darbības brīvības un līgumu brīvības principiem tirgus dalībnieki brīvi veido līgumattiecības gan attiecībā uz sniegtajiem pakalpojumiem, gan attiecībā uz atlīdzību par tiem. Tomēr tiem ir jāņem vērā ne tikai ekonomiskie nosacījumi, kuros tiek veikta darbība, bet arī juridiskie nosacījumi, tostarp nodokļu jomā. Šā tiesvedībā parāda problēmas, kļūdas var rasties sakarā ar šo nosacījumu neizpildi.

2. Konkrēti tiesvedībā ir par to, vai un kādā apmērā atlīdzības par pakalpojumu, par ko uzliek pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”), samaksa pa daļām ietekmē šā nodokļa iekasgājuma iestāšanās brīdi.

Tiesiskais regulējums

Savienības tiesības

3. Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (2) 63. pantā ir noteikts:

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

4. Tomēr šīs pašas direktīvas 64. panta 1. punkts ir noteikts:

“Ja pakalpojumu sniegšana vai preču piegāde [...] rada turpmākus rīcību pārkāpumus vai turpmākus maksājumus, tad tās uzskata par pabeigtām tad, kad beidzas laiks, uz kuru attiecas šādi rīcību pārkāpi vai maksājumi.”

5. Savukārt šīs direktīvas 66. panta b) punkts ir noteikts, ka:

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

[..]

b) vīlākais, saņemot maksājumus;

[..].”

6. Tādu saskaņā ar šīs direktīvas 73. pantu:

“Preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. līdz 77. pants, summa, kurai uzliedz nodokli, ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām.”

7. Visbeidzot Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punkts ir noteikts:

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

Vērtības pievienošas

8. Direktīva 2006/112 Vērtības pievienošas ir transponēta ar *Umsatzsteuergesetz* (3) [Apgrozījuma nodokļa likumu] (turpmāk tekstā – “UStG”).

9. Šā likuma 13. panta 1. punkta 1. apakšpunkts ir noteikts:

“Nodoklis ir jāmaksā

1. par preču piegādi un 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 izpildījumu par daļēmi. Tāds patērētājs, ja atlīdzība par konkrētām saimnieciskām darbībām izpildījuma daļēmi ir nolikta atsevišķi. Ja atlīdzība vai tās daļa saņemta pirms pilnīga vai daļēja izpildījuma, attiecīgās nodokļa saistības rodas dienā, kad beidzas taksācijas periods, kurā saņemta atlīdzība vai tās daļa,

b) ja nodoklis tiek aprēķināts, balstoties uz saņemto atlīdzību (20. pants), – dienā, kad beidzas taksācijas periods, kurā saņemta atlīdzība.

[..]”

10. Atbilstoši *UStG* 17. pantam:

“1. Ja ar nodokli apliekamam darījumam 1. panta 1. punkta 1. apakšpunkta izpratnē ir grozīta nodokļa bāze, uzņēmumam, kurš veicis šo darījumu, ir jākoriģē par to maksājamo nodokļa summa. [..]

2. 1. punktu piemēro *mutatis mutandis*, ja:

1) ar nodokli apliekamas preču piegādes, pakalpojuma vai Kopienas ietvaros veicamas iegādes vajadzībām nolgtā atlīdzība ir kļuvusi neiekasājama. Ja atlīdzība tiek saņemta vēlāk, nodokļa summu un atskaitīto priekšnodokli koriģē no jauna.

[..].”

11. Visbeidzot *UStG* 20. panta pirmajā teikumā redakcijā, kas bija spēkā esoša gadā, uz kuru attiecas šis strīds, ir noteikts:

“Finanšu pārvalde var – uz attiecīgā pieteikuma pamata – ataut uzņēmumam,

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

2) kurš [..] ir atbrīvots no pienākuma veikt uzskaiti un regulāri sagatavot pārskatus, balstoties uz ikgadēju inventarizāciju, vai

3) ja viņš darījumus veic, darbojoties kā brīvās profesijas pārstāvis [..],

apņēminot nodokli, balstoties nevis uz nolgtā atlīdzību (16. panta 1. punkta pirmais teikums), bet gan uz saņemto atlīdzību.”

Fakti, tiesvedība un prejudiciālie jautājumi

12. *X?Beteiligungsgesellschaft mbH*, Vācijas reģistrēta sabiedrība (turpmāk tekstā – “sabiedrība X”), ir PVN maksātāja Vācijas.

13. 2012. gadā sabiedrība X sniedza sabiedrībai *T?GmbH* (turpmāk tekstā – – “sabiedrība T”) starpniecības pakalpojumus tās nekustamā pašuma pārdošanā. Atbilstoši līgumam par atlīdzību, ko norādītās sabiedrības noslēdza 2012. gada 7. novembrī, šī līguma noslēgšanas brīdī sabiedrība X jau bija izpildījusi visus pakalpojumus, ko tai bija pienākums sniegt.

14. No šī līguma izriet arī, ka honorārs par aprakstītajiem starpniecības pakalpojumiem ir nolēmts 1 000 000 EUR (ieskaitot PVN) apmērā, kas ir jāmaksā piecās daļās pa 200 000 EUR (ieskaitot PVN). Šīs daļas bija jāmaksā katru gadu, sākot no 2013. gada 30. jūnija. Katras daļas samaksas termiņa beigās sabiedrība X izsniedza rēķinu un maksāja PVN saistību summu.

15. Ar 2016. gada 22. decembra lēmumu atbilstošā nodokļu iestādē konstatēja, ka sabiedrības X sniegtie pakalpojumi sabiedrībai T pilnībā ir izpildīti 2012. gadā un ka tad sabiedrībai X bija jāsamaksā viss PVN par aprakstīto pakalpojumu.

16. Par minēto lēmumu norādītā sabiedrība iesniedza sūdzību kompetentajai *Finanzgericht* (Finanšu tiesa, Vācija). Šī tiesa sūdzību apmierināja, konstatējot, ka, lai gan pakalpojums patiešām tika sniegts 2012. gadā, atlīdzības summa par šo darījumu, izņemot pirmo summu, kas saņemta 2013. gada 30. jūnijā, ir neatgūstama *UStG* 17. panta un Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punkta izpratnē. Šī tiesa uzskata, ka minēto tiesību normu piemērošana ļauj sabiedrībai X

izvairīties no visa PVN samaksas pirms pilnas atlīdzības par sniegtajiem pakalpojumiem saņemšanas.

17. Nodokļu iestāde par šo nolikumu iesniedza iesniedzītīties kasācijas sūdzību. Šādā situācijā *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Vai vienreiz sniegts un tālāk laikposmam nepiesaistīts pakalpojums rada turpmākus rēķinu pārsūtus vai turpmākus maksājumus PVN direktīvas 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 PVN direktīvas 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 daļēvalsts tiesību aktos vāļkas samaksas gadījumam ir paredzēta koriģēšana, ar ko tiek atcelts iepriekšējs nodokļa bāzes samazinājums, kas veikts, pamatojoties uz šo tiesību normu?”

18. Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir saņemts Tiesā 2020. gada 22. jūlijā. Rakstveida atspērumus iesniedza sabiedrība X, Vācijas valdība un Eiropas Komisija. Tiesa nolēma nesaukt tiesas sēdi.

Analīze

Ievada atspērumi

Par faktiem

19. Šajā lietā uzdodot prejudiciālos jautājumus, iesniedzītīties balstās uz faktiem, ko ir konstatējusi pirmās instances tiesa, saskaņā ar kuriem strādājis pakalpojums tika sniegts vienreiz un sabiedrība X to pilnībā izpildīja 2012. gadā, tādā atlīdzībā 1 000 000 EUR (ieskaitot PVN) attiecās uz pakalpojumiem, kas pilnībā tika sniegti 2012. gadā.

20. Tomēr sabiedrība X apšaubā šos faktu konstatājumus. Tā uzskata, ka līgums ar sabiedrību T paredzēja papildu pakalpojumus, it paši konsultācijas, kas apmaiņā pret kārtējām nolīgts atlīdzības daļām bija jāsniedz nākamajos gados. Tādā šā sabiedrība uzskata, ka atlīdzība par pakalpojumiem, kurus tā sniedza 2012. gadā, bija tikai 2013. gada 30. jūnijā saņemtā summa. Proti, sabiedrība X atsaucas uz savu 2016. gada 15. marta papildu interpretājošo līgumu, kas noslēgts ar sabiedrību T, un *Finanzgericht* 2020. gada 23. septembra rēkojumu par procesa organizāciju, ko šā sabiedrība pievienoja saviem rakstiskajiem atspērumiem. Tādējādi sabiedrības X ieskatā šajā lietā uzdotie prejudiciālie jautājumi ir hipotētiski.

21. Tomēr ir jāņem vērā, ka procesā par prejudiciāla nolikuma sniegšanu iesniedzītīties konstatētie fakti Tiesai principā ir saistoši (4). Tāu šajā lietā šie fakti *prima facie* nešāiet kādāini. Proti, 2020. gada 23. septembra rēkojums ir izdots pāc iesniedzītīties lēmuma par prejudiciālo jautājumu uzdošanu šajā lietā. Turklāt tas ir izdots atsevišķā procesā, kas attiecas uz sabiedrības X ienākumu nodokli par 2012. gadu. Savukārt faktu novērtējums attiecābā uz ienākumu summas konstatēšanu uzņēmumu ienākuma nodokļa un PVN iekasējamābas gadājuma konstatēšanas nolīkiem var atšāirties.

22. Ēmot vēr? iepriekšmin?to, uzskatu, ka Tiesai šaj? liet? ir j?atbild uz prejudici?lajiem jaut?jumiem, balstoties uz iesniedz?jtiesas konstat?tajiem faktiem (vai pirm?s instances tiesas konstat?tajiem faktiem, ko pie??ma iesniedz?jtiesa).

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

23. Iesniedz?jtiesa šaj? liet? uzdeva divus prejudici?lus jaut?jumus. Pirmais ir par j?dziena “pakalpojumu sniegšana, kas rada turpm?kus maks?jumus” interpret?ciju Direkt?vas 2006/112 64. panta 1. punkta izpratn?. Savuk?rt otrais jaut?jums ir par to, vai pamatliet? esošaj? situ?cij? past?v “nemaks?šanas gad?jums” š?s direkt?vas 90. panta 1. punkta izpratn?. Otr?s ties?bu normas piem?rošana nav atkar?ga no Direkt?vas 2006/112 64. panta 1. punkta interpret?cijas; nemaks?šanas gad?jums var past?v?t ar? attiec?b? uz pakalpojumu sniegšanu, kas rada turpm?kus maks?jumus. Ta?u apstiprinošas atbildes uz otro prejudici?lo jaut?jumu gad?jum? pirm? jaut?juma priekšmets b?tu zudis. T?d?? s?kšu ar otro jaut?jumu.

Par otro prejudici?lo jaut?jumu

24. Uzdodot otro prejudici?lo jaut?jumu, iesniedz?jtiesa v?las noskaidrot, vai Direkt?vas 2006/112 90. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka situ?cij?, kur? nodok?a maks?t?js saist?b? ar savu pakalpojumu sniegšanu ir vienojies, ka atl?dz?ba par to ir maks?jama pa da??m, var konstat?t nemaks?šanas gad?jumu š?s ties?bu normas izpratn? attiec?b? uz atl?dz?bas n?kamaj?m da??m, iz?emot pirmo, un atbilstoši samazin?t nodok?a b?zi, atst?jot iesp?ju v?l?k, p?c n?kamo da?u samaksas, to atk?rtoti palielin?t. Liekas, ka šis jaut?jums tika uzdots t?p?c, ka tieši t?du risin?jumu pamatliet? pie??ma pirm?s instances tiesa, lai pirms atl?dz?bas par sniegto pakalpojumu sa?emšanas nodok?a maks?t?jam neb?tu j?finans? maks?jamais PVN.

25. Sabiedr?ba X iesaka uz šo jaut?jumu atbild?t apstiprinoši, bet V?cijas vald?ba un Komisija iesaka atbild?t noliedzoši.

26. Piekr?tu otrajam viedoklim.

27. PVN tiek piem?rots proporcion?li summai, kurai uzliek nodokli (5), kas ir “visa summa, kas veido atl?dz?bu, kuru pieg?d?t?js vai pakalpojumu sniedz?js par šiem dar?jumiem ir sa??mis vai sa?ems no pirc?ja, pakalpojumu sa??m?ja”(6). Š? summa, kurai uzliek nodokli, tiek noteikta nodok?a iekas?jam?bas gad?juma iest?šan?s br?d?, proti, pakalpojumu sniegšanas gad?jum? – pakalpojuma sniegšanas br?d?.

28. Savuk?rt, ja p?c nodok?a iekas?jam?bas gad?juma iest?šan?s samazina nodok?a maks?t?jam par sniegto pakalpojumu paredz?to atl?dz?bu, attiec?gi samazina ar? summu, kurai uzliek nodokli, un l?dz ar to nodok?a maks?t?ja iekas?jam? nodok?a apm?ru (7). Š?d? gad?jum? var b?t samazin?jums *sensu stricto* un “samazin?jums l?dz nullei”, proti, piln?gs summas, kurai uzliek nodokli, un ar to saist?t? nodok?a iekas?jam?bas gad?juma zudums. T?da kori??šana var past?v?t gan saist?b? ar pakalpojuma, par kuru ir j?maks? nodoklis, l?gumattiec?bu groz?šanu vai izbeigšanu, k? ar?, ja nodok?u maks?t?ja dar?juma partneris nemaks? atl?dz?bu.

29. Šaj? ties?bu norm? noteiktais pien?kums samazin?t nodok?a b?zi un ar to saist?to maks?jam? nodok?a summu izpauž principu, saska?? ar kuru nodok?a b?zi veido atl?dz?ba, ko nodok?a maks?t?js faktiski sa?em vai ko sa?ems par sniegto pakalpojumu, kuram uzliek nodokli (8).

30. Šis Direkt?vas 2006/112 90. panta 1. punkta m?r?is noz?m?, ka min?t? ties?bu norma ir piem?rojama tikai gad?jum?, ja tiks samazin?ta summa, k?du nodok?a maks?t?js sa?ems k?

atlīdzību par pakalpojuma sniegšanu. Savukārt, ja šā summa netiks samazināta, nav iemesla samazināt nodokļa bāzi un šā tiesību norma nebūs piemērojama. Piemēram, tāt ir situācija, ja pakalpojuma, par kuru uzliek nodokli, tiesisko attiecību puses vienosies nevis par atlīdzības samazinājumu, bet tikai par tās samaksu pa daļām vai samaksas termiņa pagarināšanu.

31. Protams, ja nodokļa maksātāja darījumu partneris vispār nav samaksājis, summas, kēdas nodokļa maksātājam ir jāsaņem, samazināšana var nebūt galīga, jo pušu līgumattiecību negrozīšanas gadījumā nodokļa maksātājs ir kreditors, kuram ir prasījums par nesamaksāto atlīdzību, un nākotnē to var piedzīt (9). Līdz ar to pastāv šaubas par nodokļa bāzes samazināšanas raksturu. Šā iemesla dēļ Direktīvas 2006/112 90. panta 2. punkts ļauj dalībvalstīm izvēlēties noteikt, vai nemaksāšanas gadījumā piemērot šā panta 1. punktu (10).

32. Tas nemaina faktu, ka atlīdzības samaksas termiņa pagarināšanas vai tās samaksas pa daļām gadījumā, summa, kas nodokļa maksātājam ir jāsaņem, nav samazināma (11). Līdz ar to nav pamata arī samazināt nodokļa bāzi.

33. Tādējādi, ciktāl piekrītu Vācijas valdībai, ka visi atlīdzības, kas ir jāsaņem nodokļa maksātājam par pakalpojumu, par kuru uzliek nodokli, samazināšanas gadījumi attiecas uz situācijām, kuras rodas pēc pakalpojuma izpildes, tiktāl uzskatu, ka šim aspektam nav būtiskas nozīmes, lai atbildētu uz uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem. Būtiska nozīme ir apstāklim, ka atlīdzības samaksa pa daļām nemaina summas apmēru, kēda nodokļa maksātājam ir jāsaņem kē atlīdzība, un līdz ar to arī šā nodokļa bāzi.

34. Tādēļ, manuprāt, Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka situācija, kurā nodokļa maksātājs saistīts ar savu pakalpojumu sniegšanu ir vienojies, ka atlīdzība par to ir maksājama pa daļām, nevar konstatēt nemaksāšanas gadījumu šā tiesību normas izpratnē.

35. Turklāt Vācijas valdība norāda, ka saskaņā ar Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punktu nodokļa bāzes samazināšana, pamatojoties uz šo tiesību normu, notiek atbilstoši noteikumiem, kēdus paredzējis dalībvalsts. Šā panta 2. punkts ļauj dalībvalstīm nemaksāšanas gadījumos to vispār nepiemērot. Savukārt atbilstoši UStG 17. panta 2. punkta 1. apakšpunktam nemaksāšanas gadījumā nodokļa bāzi samazina tikai, ja atlīdzība ir kēuvusi neatgēstama. Atlīdzības samaksas pa daļām gadījumā tā tas nenotiek. Līdz ar to atlīdzības par pakalpojumu, par kuru uzliek nodokli, samaksas pa daļām gadījumā jau pašas Vācijas tiesības, kas šajā ziņā atbilst Direktīvai 2006/112, neļauj piemērot tiesību normas, ar kurām ir transponēts direktīvas 90. pants.

Par pirmo prejudiciālo jautājumu

36. Uzdodot pirmo prejudiciālo jautājumu, iesniedzējtiesa bētēbē vēlas noskaidrot, vai Direktīvas 2006/112 64. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ir piemērojams attiecēbē uz vienreiz sniegtu pakalpojumu, par kuru nodokļa maksātājs saņem atlīdzību pa daļām?

37. Šis jautājums ir balstēts uz iesniedzējtiesas konstatētiem faktiem, atbilstoši kuriem pakalpojums, uz kuru attiecas strēds pamatlietē, ir sniegts vienreiz un ir sniegts pilnēbē 2012. gadā (12). Uz šā pieēēmuma balstu skatētē jautājuma turpmēko analēzi.

Par Direktīvas 2006/112 64. panta 1. punkta interpretēciju

38. Atgēdinējumam – atbilstoši Direktīvas 2006/112 64. panta 1. punktam, ja pakalpojumu sniegšana rada turpmēkus maksējumus, tad to uzskata par pabeigtu, kad beidzas laiks, uz kuru attiecas šēdi maksējumi. Līdz ar to, lai atbildētu uz prejudiciālo jautājumu, ir jāinterpretē jēdziens

“pakalpojumu sniegšana, kas rada turpmākus maksājumus” šīs tiesību normas izpratnē.

39. Pretīji Komisijas viedoklim uzskatu, ka analizētā tiesību norma nedod viennozīmīgu atbildi uz šo jautājumu.

40. Savukārt Direktīvas 2006/112 64. panta 1. punkts ir jāinterpretē kopā ar šīs pašas direktīvas 63. pantu. Saskaņā ar šo pārdzīvo tiesību normu nodokļa iekasājāmās gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasājams brīdī, kad faktiski ir veikta pakalpojumu sniegšana.

41. Direktīvas 63. pantā nav precizēts, kādi gadījumi ir jāuzskata par pakalpojuma sniegšanas brīdi. Manuprāt, tas nozīmē, ka Savienības likumdevējs te pieņem pieeju pārcēlībai, proti, ka ir jāņem vērā pakalpojuma faktiskais sniegšanas brīdis, ko nepieciešamās gadījumā uz faktu pamata konstatē nodokļu iestāde vai tiesa.

42. Analizētās direktīvas 64. panta 1. punkts lūdz ar to, manuprāt, nenosaka atkāpi no tās 63. panta attiecībā uz nodokļa iekasājāmās gadījuma iestāšanās brīža noteikšanu, bet tikai to papildina un skaidro attiecībā uz situācijām, kas var radīt šaubas. Tādējādi šīs tiesību norma skaidro, kāds brīdis ir jāatzīst par pakalpojuma, ar kuru ir saistīta samaksa pa daļām, sniegšanas brīdi. Proti, par šo brīdi uzskata konkrētās samaksas termiņa beigas.

43. Tomēr raugoties loģiski, šāda tradicionāla pakalpojuma sniegšanas brīža noteikšana ir nepieciešama tikai attiecībā uz pakalpojumiem, kuru sniegšanas brīdi ir grūti viennozīmīgi noteikt uz pašu faktu pamata it īpaši tāpēc, ka pušu līgumslēdzēju tiesiskās attiecības un pakalpojums, kas ir to priekšmets, ir piesaistīts laikposmam. Tādēļ situācijā jāatzīst, ka pakalpojuma sniegšana turpinās tik ilgi, kamēr pastāv pienākums par to maksāt.

44. Tomēr nav nepieciešamības paplašināt Direktīvas 2006/112 64. panta 1. punkta piemērošanas jomu attiecībā uz situācijām, kurās var viegli konstatēt pakalpojuma sniegšanas brīdi, it īpaši, ja pakalpojums ir sniegts vienreiz un pastāv precīzs brīdis, kas atbilstoši līgumslēdzēju tiesisko attiecību saturam ļauj konstatēt pakalpojuma sniegšanas beigšanu. Tāda šīs tiesību normas piemērošanas jomas paplašināšana nozīmētu, ka tā nosaka nodokļa iekasājāmās gadījumu veidu, kas ir pretrunā šīs direktīvas 63. pantam.

45. Direktīvas 2006/112 64. panta 1. punkta, galvenokārt lasot to kopā ar šīs direktīvas 63. pantu, sistēmiskā interpretācija liecina, ka uz pirmo prejudiciālo jautājumu ir jāatbild noliedzoši. Šajā ziņā būs jāpiekrīt Komisijas apsvērumiem.

46. Turklāt, kā pareizi norāda Vācijas valdība, analizētās tiesību normas citāda interpretācija nozīmētu, ka pakalpojuma līgumslēdzējam brīdī var manipulēt nodokļa iekasājāmās gadījuma iestāšanās brīdi, nosakot atbilstošu cenas par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu samaksas termiņu. Tiesa jau konstatēja, ka, lai nodrošinātu nodokļa vienveidīgu iekasēšanu, Savienības likumdevējs ir paredzējis maksimāli saskaņot nodokļa maksāšanas pienākuma rašanās datumu visās dalībvalstīs (13). Nodokļa vienveidīgās iekasēšanas mērķis attiecas ne tikai uz visām dalībvalstīm, bet arī uz visiem līgumslēdzēju rakstura darījumiem, neatkarīgi no mazāk būtiskām atšķirībām, tādēļ kļūst atļauts samaksas veida. To pieprasa līgumslēdzēja princips un vajadzība nodrošināt konkurences neizkropošanu.

47. Nodokļa iekasējuma gadījuma iestāšanās un nodokļa saistību apmērs ir atkarīgs no trim faktoriem: sniegtā pakalpojuma rakstura, kas nosaka, vai tas ir ar nodokli apliekams pakalpojums, un nodokļa likmi, atļauzības apmēra, proti, nodokļa bāzes, kā arī pakalpojuma sniegšanas brīža, kas pēc būtības ir identisks ar nodokļa iekasējuma gadījuma iestāšanās brīdi. Savukārt konkrētās atļauzības samaksas brīdis PVN sistēmā nav būtisks faktors nodokļa iekasēšanai.

48. Šie secinājumi nav apstrīdēti Tiesas judikatūrā, ko iesniedzītiesa un sabiedrība X norādīja savos apsvērumos, it īpaši spriedums *Asparuchow* *Lejk Inwestmynt Kympani* (14) un *baumgarten sports & more* (15). Direktīvas 2006/112 64. panta 1. punkta piemērošanas pamatā šajās lietās bija tas, ka Igukslīdzju tiesiskās attiecības bija ilglaicīgas un turpinātas laikā, turklāt ilglaicīgas saistības bija ne tikai paštātījā, bet arī izpildītājā un noliktās atļauzības samaksa bija atkarīga no to saistību izpildes (16). Savukārt saskaņā ar iesniedzītiesas šajā lietā konstatētajiem faktiem tādā situācijā nepastāv pamatlietā, kuras priekšmets ir vienreizēja pakalpojuma sniegšana, kas konkrēti brīdī ir izpildīts pilnībā un par ko izpildītājā bez nosacījumiem ir jāsaņem visa atļauzība.

49. Tāpēc piekrītu Komisijai, ka Direktīvas 2006/112 64. panta 1. punktā noteiktais jēdziens “pakalpojumu sniegšana, kas rada turpmākus maksājumus” ir jāinterpretē tādējādi, ka tas attiecas tikai uz pakalpojumiem, kuriem pēc būtības ir nepieciešama atļauzības samaksas termiņa pagarināšana vai samaksa pa daļām, jo tie nav vienreizēji.

50. Līdz ar to šī tiesību norma ir jāinterpretē tādējādi, ka tā nav piemērojama attiecībā uz pakalpojumu, kas sniegts vienreiz un par kuru nodokļa maksājums saņem atļauzību pa daļām.

Par saistību starp pienākumu maksāt nodokli un atļauzības saņemšanu par pakalpojumu, par kuru uzliek nodokli

51. Gan iesniedzītiesa Izmumā, gan sabiedrība X rakstiskajos apsvērumos norāda, ka tādā situācijā, kādā pastāv pamatlietā, kurā atļauzības samaksa par vienreiz sniegtu pakalpojumu ir sadalīta pa daļām un ir jāmaksā ilgākā laikposmā (šajā gadījumā piecu gadu laikā), turklāt PVN ir aprēķināts katras daļas samaksas brīdī, nodokļa maksājums ilgākā laikā ir spiests finansēt PVN pilnā apmērā, lai gan vēl nav saņemis samaksu no pasūtītāja.

52. Es jau norādīju atbildē uz otro prejudiciālo jautājumu šajā lietā, ka Direktīvas 2006/112 90. panta piemērošana nav šīs problēmas pareizais risinājums. Līdzīgi, manuprāt, tās risinājums nav šīs direktīvas 64. panta 1. punkta piemērošana.

53. Es jau iepriekš norādīju, ka PVN iekasējuma gadījuma iestāšanās princips nav atkarīga no tā, vai nodokļa maksājums saņem atļauzību par tū sniegto pakalpojumu, par kuru uzliek nodokli. Tas var iestāties arī pirms šīs atļauzības saņemšanas. Tiesa to jau ir uzsvērusi judikatūrā (17).

54. Ja Igukslīdzju noliktās atļauzības par pakalpojumu, par kuru uzliek nodokli, nemaksāšana ir pastāvīga, piemēram, Igukslīdzja atteikuma vai grozīšanas dēļ, vai tā nav atkarīga no nodokļa maksājuma gribas, piemēram, sadarbības partnera nemaksāšanas dēļ, ir piemērojams Direktīvas 2006/112 90. pants, un nodokļa bāze un līdz ar to maksājuma nodokļa apmērs ir atbilstoši samazināms.

55. Savukārt, ja par pakalpojumu, par kuru uzliek nodokli, jau sēkotnēji ir paredzēta atļauzības samaksas termiņa pagarināšana vai tās samaksa pa daļām, nodokļa maksājums pieņem Izmumu par savas saimnieciskās darbības veikšanu, pilnībā apzinoties pienākumus, tostarp nodokļu

jom?, kas ir saistīti ar šo darbību. No tās gribas ir atkarīgs, vai tas piekrīt atlīdzības samaksu saņemšanai un ar kādiem noteikumiem.

56. Tādā gadījumā risinājums var būt maksājuma PVN aprēķināšana un iekasēšana pilnībā pie pirmās daļas samaksas vai šīs pirmās daļas paredzēšana nodokļa samaksai (18). Tādā veidā nodokļa maksātājs nav spiests ieguldīt pašā finanšu līdzekļus nodokļa samaksā.

57. Savukārt attiecībā uz sabiedrības X argumentu, ka visa maksājuma PVN samaksa pēc atlīdzības pirmās daļas saņemšanas neatstāj nodokļa maksātājam peļņu no sniegtā pakalpojuma un pat atņem tam līdzekļus sniegtā pakalpojuma izmaksu segšanai, pietiek norādīt, ka PVN iekasējuma nav atkarīga no nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības rezultāta (19). Šis nodoklis ir iekasējams arī no pakalpojumiem, kas nenes peļņu, un pat no tādām, kas rada zaudējumus. Nevis PVN sistēmā, bet uzņēmumiem ir uzdevums nodrošināt to veiktās saimnieciskās darbības rentabilitāti.

58. Pamatlietā iespējams, ka problēma izriet no veida, kādā sabiedrība X izsniedza rēķinus par strāda pamatā esošo pakalpojumu. Saskaņā ar informāciju, kas sniegta prejudiciālajā jautājumā, šā sabiedrība izsniedza atsevišķu rēķinu par katru atlīdzības daļu, ieskaitot PVN par konkrēto daļu. Iesniedzītāja nav sniegusi informāciju par to, vai nodokļu iestāde pamatlietā ir apstrādājusi šādu rēķinu izsniegšanas veidu. Tomēr šī lietā, ka tas nav pareizs Direktīvas 2006/112 tiesību normu izpratnē.

59. Direktīvas 2006/112 XI sadaļā ir noteikti nodokļa maksātāju pienākumi. Tās 220. pantā ir noteikts to pienākums nodrošināt, ka, tostarp par pakalpojumu sniegšanu, ko tas veicis citam nodokļa maksātājam, tiek izsniegts rēķins. Šīs direktīvas 226. pants detalizēti regulē ziņas, kas ir jānorāda rēķinā. Proti, ir jānorāda: pakalpojumu apjoms un veids (6. punkts), datums, kad sniegti pakalpojumi (7. punkts), summa, kurai izliek nodokli (8. punkts) un maksājuma PVN summa (10. punkts).

60. Tiesa jau ir norādījusi, ka tādā ziņā mērķis, kuras obligāti ir jānorāda rēķinā, proti, tostarp pakalpojumu veids un datums, kad tie sniegti, ir jānodokļu administrācijai tostarp pārbaudīt attiecīgā nodokļa samaksu (20). Tādēļ šā ziņā pēc iespējas precīzāk ir jāatbilst realitātei. Proti, vienreiz sniegtam pakalpojumam nebūtu jābūt daudz rēķinu priekšmetam, kas izsniegti ilgus laikposmus, pat ja visa cita informācija, tostarp maksājuma PVN kopējā summa, atbilst patiesībai.

61. Ja pamatlietā sabiedrība X izsniegtu vienu pareizu rēķinu par visu strādājošo pakalpojuma nodokļa bāzes un maksājuma PVN summu, norādot pakalpojuma sniegšanas datumu, tas ļautu tai pareizi noteikt nodokļa summu, ko tai ir pienākums samaksāt, un atbilstoši vienoties ar pasūtītāju par atlīdzības samaksas veidu.

62. Tomēr ir taisnība, ka lēmumā norāda iesniedzītāja, ka Tiesa uz nodokļa maksātājiem bieži atsaucas kā uz PVN "iekasētājiem" valsts labā (21). Tomēr tas nekādā gadījumā nenozīmē, ka nodokļa maksātāja loma ir ierobežota līdz nodokļa iekasētāja lomai. Direktīvas 2006/112 193. pants nodokļa maksātāji ir definēti kā personas, kas maksā PVN (22). Tādu nevienā direktīvas normā un Tiesas nolēmumā nav norādīts, ka šis pienākums būtu atkarīgs no tā, vai nodokļa maksātājs iepriekš ir saņēmis nodokļa summu, kas aprēķināta apgrozījuma vērtībā posmā (23).

63. Savukārt Direktīvas 2006/112 66. panta b) punkts ļauj dalībvalstīm paredzēt, ka attiecībā uz konkrētiem darījumiem vai dažu kategoriju nodokļu maksātājiem nodoklis kāst iekasējams vērtības, saņemot maksājumu (24). Tomēr tas ir izņēmums no vispārējiem noteikumiem, kas izriet no šīs direktīvas 63., 64. un 65. panta, tas ir fakultatīvs, un tam ir

j?attiecas uz konkr?tiem dar?jumiem vai dažu kategoriju nodok?u maks?t?jiem, un tas nevar b?t visp?rpiem?rojams. T?das iesp?jas past?v?šana netieši apstiprina, ka princip? PVN iekas?jam?ba nav atkar?ga no t?, vai nodok?a maks?t?js sa??ma samaksu par pakalpojumu, par kuru uzliek nodokli.

64. K? pareizi nor?da V?cijas vald?ba un Komisija, Direkt?vas 2006/112 64. panta 1. punkta interpret?cijas gad?jum? atbilstoši sabiedr?bas X ieteikumam, saska?? ar kuru atl?dz?bas samaksa pa da??m ?auj sasaist?t nodok?a iekas?jam?bu ar šo atl?dz?bas da?u iekas?jam?bu, iev?rojam? da?? š?s direkt?vas 66. panta b) punktam zustu j?ga.

65. L?dz ar to argumenti par nodok?a samaksu, pirms nodok?a maks?t?js ir sa??mis visu atl?dz?bu, nemaina atbildi, kas sniegta šo secin?jumu 50. punkt?.

Secin?jumi

66. ?emot v?r? visus iepriekš min?tos apsv?rumus, uz *Bundesfinanzhof* (Feder?l? finanšu tiesa, V?cija) uzdotajiem prejudici?lajiem jaut?jumiem pied?v?ju atbild?t š?di:

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 tas nav piem?rojams attiec?b? uz vienreiz sniegtu pakalpojumu, par kuru nodok?a maks?t?js sa?em atl?dz?bu pa da??m.

2) Direkt?vas 2006/112 90. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka situ?cij?, kad nodok?a maks?t?js, kas sniedz vienreiz?ju pakalpojumu, ir vienojies ar izpild?t?ju par atl?dz?bas samaksu pa da??m, nav nemaks?šanas gad?juma š?s ties?bu normas izpratn?.

1 Ori?in?lvaloda – po?u.

2 OV 2006, L 347, 1. lpp.

3 Kodific?ta redakcija: *BGBI*. 2005 I, 386. lpp.

4 Tiesa, ka nesen man bija iesp?ja apšaub?t t?s pašas iesniedz?jtiesas k? šaj? liet? konstat?to faktu pareiz?bu ([mani secin?jumi liet? XY (Fakultat?vi nodok?a samazin?jumi), C?100/20, EU:C:2021:387). Tom?r lieta nebija par faktiem k? t?diem, bet par to kvalifik?ciju Savien?bas ties?bu izpratn?.

5 Direkt?vas 2006/112 1. panta 2. punkts.

6 Direkt?vas 2006/112/EK 73. pants.

7 Direkt?vas 2006/112 90. panta 1. punkts.

8 Spriedums, 2017. gada 12. oktobris, *Lombard Inगतlan Lízing* (C?404/16, EU:C:2017:759, 26. punkts).

9 Spriedums, 2017. gada 12. oktobris, *Lombard Inगतlan Lízing* (C?404/16, EU:C:2017:759, 29. punkts).

10 Spriedums, 2017. gada 12. oktobris, *Lombard Inगतlan Lízing* (C?404/16, EU:C:2017:759, 28. un 29. punkts).

- 11 K? pareizi nor?da V?cijas vald?ba, nemaks?šanas gad?jums past?v tikai, ja atl?dz?bas da?a nav samaks?ta t?s samaksas termi?. Tom?r to nevar paredz?t jau iepriekš.
- 12 Skat. šo secin?jumu 19. punktu.
- 13 Spriedums, 2019. gada 2. maijs, *Budimex* (C?224/18, EU:C:2019:347, 22.punkts).
- 14 Spriedums, 2015. gada 3. septembris (C?463/14, EU:C:2015:542).
- 15 Spriedums, 2018. gada 29. novembris (C?548/17, EU:C:2018:970).
- 16 Skat. attiec?gi spriedumus, 2015. gada 3. septembris, *Asparuchowo Lejk Inwestmynt Kympani* (C?463/14, EU:C:2015:542, 47. un 49. punkts); 2018. gada 29. novembris, *baumgarten sports & more* (C?548/17, EU:C:2018:970, 30. un 31. punkts).
- 17 “Saska?? ar [...] Direkt?vas [2006/112] 63. pantu nodoklis k??st iekas?jams tad, kad faktiski ir veikta pre?u pieg?de vai sniegts pakalpojums, proti, attiec?g? dar?juma ?stenošanas br?d?, neatkar?gi no t?, vai atl?dz?ba par šo dar?jumu jau ir tikusi samaks?ta. T?d?j?di PVN Valsts kasei maks? pre?u pieg?d?t?js vai pakalpojumu sniedz?js, lai ar? vi?š no sava klienta v?l nav sa??mis samaksu par veikto dar?jumu.” T?d?j?di “[...] atbilstoši ar Direkt?vu 2006/112 izveidotajai sist?mai PVN iekas?jam?bas, k? ar? atskait?šanas ties?bu rašan?s un ?stenošana princip? nav atkar?gas no t?, vai par dar?jumu, ieskaitot PVN, ir ticis samaks?ts” (spriedums, 2011. gada 28. j?lijs, Komisija/Ung?rija, C?274/10, EU:C:2011:530, 46. un 48. punkts).
- 18 No inform?cijas, ko sabiedr?ba X sniedza pamatliet?, izriet, ka pirm?s samaksas summa, ko š? sabiedr?ba sa??ma, p?rsniedza par šo pakalpojumu maks?jam? PVN summu.
- 19 Saska?? ar Direkt?vas 2006/112 9 panta 1. punktu ““nodok?a maks?t?js” ir jebkura persona, kas patst?v?gi jebkur? viet? veic jebkuru saimniecisku darb?bu, neatkar?gi no š?s darb?bas m?r?a vai rezult?ta”.
- 20 Spriedums, 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C?516/14, EU:C:2016:690, 26., 27., 29. un 30. punkts).
- 21 Skat. it ?paši spriedumus: 1993. gada 20. oktobris, *Balocchi* (C?10/92, EU:C:1993:846, 25. punkts); 2017. gada 23. novembris, *Di Maura* (C?246/16, EU:C:2017:887, 23. punkts).
- 22 ?emot v?r? situ?cijas, kad saska?? ar speci?l?m ties?bu norm?m pien?kums to maks?t ir cit?m person?m.
- 23 Tas skaidri ir redzams kaut vai iesniedz?jtiesas cit?taj? 1993. gada 20. oktobra spriedum?, *Balocchi* (C?10/92, EU:C:1993:846), kur? Tiesa konstat?, ka nodok?a samaksas pien?kums ir tieši atkar?gs no dar?juma izpildes, nevis no samaksas sa?emšanas.
- 24 T?du iesp?ju paredz *UStG* 13. panta 1. punkta 1. apakšpunkta b) punkts kopsakar? ar š? paša likuma 20. pantu, ta?u tas pamatliet? nav piem?rojams.