ĢENERĀLADVOKĀTA 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 nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis – Pakalpojumu sniegšana – Vienreizējs pakalpojums – Samaksa pa daļām – Direktīva 2006/112/EK – 63. pants – Nodokļa iekasējamība – 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. Šī tiesvedība parāda problēmas, kādas var rasties sakarā ar šo nosacījumu neizpildi.

2. Konkrēti tiesvedība ir par to, vai un kādā apmērā atlīdzības par pakalpojumu, par ko uzliek pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – "PVN"), samaksa pa daļām ietekmē šī nodokļa iekasējamības iestāšanās brīdi.

[1] Oriģinālvaloda – poļu.

Tiesiskais regulējums

Savienības tiesības

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

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

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

"Ja pakalpojumu sniegšana vai preču piegāde [..] rada turpmākus rēķinu pārskatus vai turpmākus maksājumus, tad tās uzskata par pabeigtām tad, kad beidzas laiks, uz kuru attiecas šādi rēķinu pārskati vai maksājumi."

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

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

[..]

b) vēlākais, saņemot maksājumu;

[..]."

6. Taču saskaņā ar šīs direktīvas 73. pantu:

"Preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. līdz 77. pants, summa, kurai uzliek 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. punktā ir noteikts:

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

Vācijas tiesības

8. Direktīva 2006/112 Vācijas tiesībās ir transponēta ar *Umsatzsteuergesetz* [3] [Apgrozījuma nodokļa likumu] (turpmāk tekstā – "*UStG*").

[2] OV 2006, L 347, 1. lpp.

[3] Kodificēta redakcija: *BGBl.* 2005 I, 386. lpp.

9. Šī likuma 13. panta 1. punkta 1. apakšpunktā ir noteikts:

"Nodoklis ir jāmaksā

1. par preču piegādēm 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 pa daļām. Tāds pastāv, ja atlīdzība par konkrētām saimnieciski dalāma izpildījuma daļām ir nolīgta 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, uzņēmējam, kurš veicis šo darījumu, ir jākoriģē par to maksājamā nodokļa summa. [..]

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

1) ar nodokli apliekamas preču piegādes, pakalpojuma vai Kopienas ietvaros veicamas iegādes vajadzībām nolīgtā atlīdzība ir kļuvusi neiekasējama. 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 attiecīga pieteikuma pamata – atļaut uzņēmējam,

1) kura kopējais apgrozījums (19. panta 3. punkts) iepriekšējā kalendārajā 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 [..],

aprēķināt nodokli, balstoties nevis uz nolīgto atlīdzību (16. panta 1. punkta pirmais teikums), bet gan uz saņemto atlīdzību."

Fakti, tiesvedība un prejudiciālie jautājumi

12. *X-Beteiligungsgesellschaft mbH*, Vācijā reģistrēta sabiedrība (turpmāk tekstā – "sabiedrība X"), ir PVN maksātāja Vācijā.

13. 2012. gadā sabiedrība X sniedza sabiedrībai *T-GmbH* (turpmāk tekstā – – "sabiedrība T") starpniecības pakalpojumus tās nekustamā īpašuma 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 nolīgts 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 iestāde 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 kompetentajā *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 nolēmumu iesniedza iesniedzējtiesā kasācijas sūdzību. Šādā situācijā *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai vienreiz sniegts un tātad laikposmam nepiesaistīts pakalpojums rada turpmākus rēķinu pārskatus vai turpmākus maksājumus PVN direktīvas 64. panta 1. punkta izpratnē jau tādēļ 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 dalībvalsts tiesību aktos vēlākas samaksas gadījumam ir paredzēta koriģēšana, ar ko tiek atcelts iepriekšējs nodokļa bāzes samazinājums, kas veikts, pamatojoties uz šo tiesību normu?"

18. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir saņemts Tiesā 2020. gada 22. jūlijā. Rakstveida apsvērumus iesniedza sabiedrība X, Vācijas valdība un Eiropas Komisija. Tiesa nolēma nesasaukt tiesas sēdi.

Analīze

Ievada apsvērumi

Par faktiem

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

20. Tomēr sabiedrība X apšauba šos faktu konstatējumus. Tā uzskata, ka līgums ar sabiedrību T paredzēja papildu pakalpojumus, it īpaši konsultācijas, kas apmaiņā pret kārtējām nolīgtās atlīdzības daļām bija jāsniedz nākamajos gados. Tādēļ šī 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 interpretējošo līgumu, kas noslēgts ar sabiedrību T, un *Finanzgericht* 2020. gada 23. septembra rīkojumu par procesa organizāciju, ko šī sabiedrība pievienoja saviem rakstiskajiem apsvērumiem. Tādējādi sabiedrības X ieskatā šajā lietā uzdotie prejudiciālie jautājumi ir hipotētiski.

21. Tomēr ir jāņem vērā, ka procesā par prejudiciāla nolēmuma sniegšanu iesniedzējtiesas konstatētie fakti Tiesai principā ir saistoši[4]. Taču šajā lietā šie fakti *prima facie* nešķiet kļūdaini. Proti, 2020. gada 23. septembra rīkojums ir izdots pēc iesniedzējtiesas 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 attiecībā uz ieņēmumu summas konstatēšanu uzņēmumu ienākuma nodokļa un PVN iekasējamības gadījuma konstatēšanas nolūkiem var atšķirties.

22. Ņemot vērā iepriekšminēto, uzskatu, ka Tiesai šajā lietā ir jāatbild uz prejudiciālajiem jautājumiem, balstoties uz iesniedzējtiesas konstatētajiem faktiem (vai pirmās instances tiesas konstatētajiem faktiem, ko pieņēma iesniedzējtiesa).

Par prejudiciālajiem jautājumiem

23. Iesniedzējtiesa šajā lietā uzdeva divus prejudiciālus jautājumus. Pirmais ir par jēdziena "pakalpojumu sniegšana, kas rada turpmākus maksājumus" interpretāciju Direktīvas 2006/112 64. panta 1. punkta izpratnē. Savukārt otrais jautājums ir par to, vai pamatlietā esošajā situācijā pastāv "nemaksāšanas gadījums" šīs direktīvas 90. panta 1. punkta izpratnē. Otrās tiesību normas piemērošana nav atkarīga no Direktīvas 2006/112 64. panta 1. punkta interpretācijas; nemaksāšanas gadījums var pastāvēt arī attiecībā uz pakalpojumu sniegšanu, kas rada turpmākus maksājumus. Taču apstiprinošas atbildes uz otro prejudiciālo jautājumu gadījumā pirmā jautājuma priekšmets būtu zudis. Tādēļ sākšu ar otro jautājumu.

[4] Tiesa, ka nesen man bija iespēja apšaubīt tās pašas iesniedzējtiesas kā šajā lietā konstatēto faktu pareizību ([mani secinājumi lietā *XY* (Fakultatīvi nodokļa samazinājumi), C-100/20, EU:C:2021:387). Tomēr lieta nebija par faktiem kā tādiem, bet par to kvalifikāciju Savienības tiesību izpratnē.

Par otro prejudiciālo jautājumu

24. Uzdodot otro prejudiciālo jautājumu, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka situācijā, kurā nodokļa maksātājs saistībā ar savu pakalpojumu sniegšanu ir vienojies, ka atlīdzība par to ir maksājama pa daļām, var konstatēt nemaksāšanas gadījumu šīs tiesību normas izpratnē attiecībā uz atlīdzības nākamajām daļām, izņemot pirmo, un atbilstoši samazināt nodokļa bāzi, atstājot iespēju vēlāk, pēc nākamo daļu samaksas, to atkārtoti palielināt. Liekas, ka šis jautājums tika uzdots tāpēc, ka tieši tādu risinājumu pamatlietā pieņēma pirmās instances tiesa, lai pirms atlīdzības par sniegto pakalpojumu saņemšanas nodokļa maksātājam nebūtu jāfinansē maksājamais PVN.

25. Sabiedrība X iesaka uz šo jautājumu atbildēt apstiprinoši, bet Vācijas valdība un Komisija iesaka atbildēt noliedzoši.

26. Piekrītu otrajam viedoklim.

27. PVN tiek piemērots proporcionāli summai, kurai uzliek nodokli [5], kas ir "visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja" [6]. Šī summa, kurai uzliek nodokli, tiek noteikta nodokļa iekasējamības gadījuma iestāšanās brīdī, proti, pakalpojumu sniegšanas gadījumā – pakalpojuma sniegšanas brīdī.

28. Savukārt, ja pēc nodokļa iekasējamības gadījuma iestāšanās samazina nodokļa maksātājam par sniegto pakalpojumu paredzēto atlīdzību, attiecīgi samazina arī summu, kurai uzliek nodokli, un līdz ar to nodokļa maksātāja iekasējamā nodokļa apmēru [7]. Šādā gadījumā var būt samazinājums *sensu stricto* un "samazinājums līdz nullei", proti, pilnīgs summas, kurai uzliek nodokli, un ar to saistītā nodokļa iekasējamības gadījuma zudums. Tāda koriģēšana var pastāvēt gan saistībā ar pakalpojuma, par kuru ir jāmaksā nodoklis, līgumattiecību grozīšanu vai izbeigšanu, kā arī, ja nodokļu maksātāja darījuma partneris nemaksā atlīdzību.

29. Šajā tiesību normā noteiktais pienākums samazināt nodokļa bāzi un ar to saistīto maksājamā nodokļa summu izpauž principu, saskaņā ar kuru nodokļa bāzi veido atlīdzība, ko nodokļa maksātājs faktiski saņem vai ko saņems par sniegto pakalpojumu, kuram uzliek nodokli [8].

30. Šis Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punkta mērķis nozīmē, ka minētā tiesību norma ir piemērojama tikai gadījumā, ja tiks samazināta summa, kādu nodokļa maksātājs saņems kā atlīdzību par pakalpojuma sniegšanu. Savukārt, ja šī summa netiks samazināta, nav iemesla samazināt nodokļa bāzi un šī tiesību norma nebūs piemērojama. Piemēram, tā ir situācijā, 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, kādas nodokļa maksātājam ir jāsaņem, samazināšana var nebūt galīga, jo pušu līgumattiecību negrozīšanas gadījumā nodokļa maksātājs ir kreditors, kuram ir prasījums par nesamaksāto

5 Direktīvas 2006/112 1. panta 2. punkts.

6 Direktīvas 2006/112/EK 73. pants.

7 Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punkts.

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

atlīdzību, un nākotnē to var piedzīt [9]. Līdz ar to pastāv šaubas par nodokļa bāzes samazināšanas raksturu. Šī iemesla dēļ Direktīvas 2006/112 90. panta 2. punkts ļauj dalībvalstīm izvēlēties noteikt, vai nemaksāšanas gadījumā piemērot šī 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, kāda nodokļa maksātājam ir jāsaņem kā atlīdzība, un līdz ar to arī šī nodokļa bāzi.

34. Tādēļ, manuprāt, Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka situācijā, kurā nodokļa maksātājs saistībā ar savu pakalpojumu sniegšanu ir vienojies, ka atlīdzība par to ir maksājama pa daļām, nevar konstatēt nemaksāšanas gadījumu šīs 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, kādus paredzējusi dalībvalsts. Šī 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 kļuvusi neatgūstama. 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 būtībā vēlas noskaidrot, vai Direktīvas 2006/112 64. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ir piemērojams attiecībā uz vienreiz sniegtu pakalpojumu, par kuru nodokļa maksātājs saņem atlīdzību pa daļām?

37. Šis jautājums ir balstīts uz iesniedzējtiesas konstatētiem faktiem, atbilstoši kuriem pakalpojums, uz kuru attiecas strīds pamatlietā, ir sniegts vienreiz un ir sniegts pilnībā 2012. gadā [12]. Uz šī pieņēmuma balstu skatītā jautājuma turpmāko analīzi.

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

38. Atgādinājumam – atbilstoši Direktīvas 2006/112 64. panta 1. punktam, ja pakalpojumu sniegšana rada turpmākus maksājumus, tad to uzskata par pabeigtu, kad beidzas laiks, uz kuru attiecas šādi maksājumi. Līdz ar to, lai atbildētu uz prejudiciālo jautājumu, ir jāinterpretē jēdziens "pakalpojumu sniegšana, kas rada turpmākus maksājumus" šīs tiesību normas izpratnē.

[9] Spriedums, 2017. gada 12. oktobris, *Lombard Ingatlan Lízing* (C-404/16, EU:C:2017:759, 29. punkts).

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

[11] Kā pareizi norāda Vācijas valdība, nemaksāšanas gadījums pastāv tikai, ja atlīdzības daļa nav samaksāta tās samaksas termiņā. Tomēr to nevar paredzēt jau iepriekš.

[12] Skat. šo secinājumu 19. punktu.

39. Pretēji 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 pēdējo tiesību normu nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams 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 pieņēma pieeju pēc būtības, proti, ka ir jāņem vērā pakalpojuma faktiskais sniegšanas brīdis, ko nepieciešamības gadījumā uz faktu pamata konstatē nodokļu iestāde vai tiesa.

42. Analizētās direktīvas 64. panta 1. punkts līdz ar to, manuprāt, nenosaka atkāpi no tās 63. panta attiecībā uz nodokļa iekasējamības gadījuma iestāšanās brīža noteikšanu, bet tikai to papildina un skaidro attiecībā uz situācijām, kas var radīt šaubas. Tādējādi šī 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. Tādā 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 iekasējamības gadījumu veidā, 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 būtībā piekrītu Komisijas apsvērumiem.

46. Turklāt, kā pareizi norāda Vācijas valdība, analizētās tiesību normas citāda interpretācija nozīmētu, ka pakalpojuma līgumslēdzējas brīvi var manipulēt nodokļa iekasējamības 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 vienveidīgas iekasēšanas mērķis attiecas ne tikai uz visām dalībvalstīm, bet arī uz visiem līdzīga rakstura darījumiem, neatkarīgi no mazāk būtiskām atšķirībām, tādām kā atlīdzības samaksas veida. To pieprasa līdzvērtības princips un vajadzība nodrošināt konkurences neizkropļošanu.

[13] Spriedums, 2019. gada 2. maijs, *Budimex* (C-224/18, EU:C:2019:347, 22.punkts).

47. Nodokļa iekasējamības 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, atlīdzības apmēra, proti, nodokļa bāzes, kā arī pakalpojuma sniegšanas brīža, kas pēc būtības ir identisks ar nodokļa iekasējamības gadījuma iestāšanās brīdi. Savukārt konkrētās atlīdzības samaksas brīdis PVN sistēmā nav būtisks faktors nodokļa iekasēšanai.

48. Šie secinājumi nav apstrīdēti Tiesas judikatūrā, ko iesniedzējtiesa un sabiedrība X norādīja savos apsvērumos, it īpaši spriedums *Asparuchowo Lejk Inwestmynt Kympani*[14] un *baumgarten sports & more*[15]. Direktīvas 2006/112 64. panta 1. punkta piemērošanas pamatā šajās lietās bija tas, ka līgumslēdzēju tiesiskās attiecības bija ilglaicīgas un turpinātas laikā, turklāt ilglaicīgas saistības bija ne tikai pasūtītājai, bet arī izpildītājai un nolīgtās atlīdzības samaksa bija atkarīga no to saistību izpildes[16]. Savukārt saskaņā ar iesniedzējtiesas šajā lietā konstatētajiem faktiem tāda situācija nepastāv pamatlietā, kuras priekšmets ir vienreizēja pakalpojuma sniegšana, kas konkrētā brīdī ir izpildīts pilnībā un par ko izpildītājai bez nosacījumiem ir jāsaņem visa atlīdzība.

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 atlīdzības 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 maksātājs saņem atlīdzību pa daļām.

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

51. Gan iesniedzējtiesa lēmumā, gan sabiedrība X rakstiskajos apsvērumos norāda, ka tādā situācijā, kāda pastāv pamatlietā, kurā atlīdzības samaksa par vienreiz sniegtu pakalpojumu ir sadalīta pa daļām un ir jāmaksā ilgākā laikposmā (šajā gadījuma piecu gadu laikā), turklāt PVN ir aprēķināts katras daļas samaksas brīdī, nodokļa maksātājs ilgākā laikā ir spiests finansēt PVN pilnā apmērā, lai gan vēl nav saņēmis samaksu no pasūtītājas.

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, tāds risinājums nav šīs direktīvas 64. panta 1. punkta piemērošana.

53. Es jau iepriekš norādīju, ka PVN iekasējamības gadījuma iestāšanās principā nav atkarīga no tā, vai nodokļa maksātājs saņēma atlīdzību par tā sniegto pakalpojumu, par kuru uzliek nodokli. Tas var iestāties arī pirms šīs atlīdzības saņemšanas. Tiesa to jau ir uzsvērusi judikatūrā[17].

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. attiecīgi 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 "Saskaņā ar [..] Direktīvas [2006/112] 63. pantu nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai sniegts pakalpojums, proti, attiecīgā darījuma īstenošanas brīdī, neatkarīgi no tā, vai atlīdzība 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." Tādējādi "[..] atbilstoši ar Direktīvu 2006/112 izveidotajai sistēmai PVN iekasējamības, kā arī atskaitīšanas tiesību rašanās un īstenošana principā nav atkarīgas no tā, vai par darījumu, ieskaitot PVN, ir ticis samaksāts" (spriedums, 2011. gada 28. jūlijs, Komisija/Ungārija, C-274/10, EU:C:2011:530, 46. un 48. punkts).

54. Ja līgumslēdzēju nolīgtās atlīdzības par pakalpojumu, par kuru uzliek nodokli, nemaksāšana ir pastāvīga, piemēram, līguma atteikuma vai grozīšanas dēļ, vai tā nav atkarīga no nodokļa maksātāja gribas, piemēram, sadarbības partnera nemaksāšanas dēļ, ir piemērojams Direktīvas 2006/112 90. pants, un nodokļa bāze un līdz ar to maksājamā nodokļa apmērs ir atbilstoši samazināms.

55. Savukārt, ja par pakalpojumu, par kuru uzliek nodokli, jau sākotnēji ir paredzēta atlīdzības samaksas termiņa pagarināšana vai tās samaksa pa daļām, nodokļa maksātājs pieņem lēmumu par savas saimnieciskās darbības veikšanu, pilnībā apzinoties pienākumus, tostarp nodokļu jomā, kas ir saistīti ar šo darbību. No tā gribas ir atkarīgs, vai tas piekrīt atlīdzības samaksu saņemt pa daļām un ar kādiem noteikumiem.

56. Tādā gadījumā risinājums var būt maksājamā PVN aprēķināšana un iekasēšana pilnībā pie pirmās daļas samaksas vai šīs pirmās daļas paredzēšana nodokļa samaksai[18]. Tādā veidā nodokļa maksātājs nav spiests ieguldīt paša finanšu līdzekļus nodokļa samaksā.

57. Savukārt attiecībā uz sabiedrības X argumentu, ka visa maksājamā 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 iekasējamība nav atkarīga no nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības rezultāta[19]. Šis nodoklis ir iekasējams arī no pakalpojumiem, kas nenes peļņu, un pat no tādiem, kas rada zaudējumus. Nevis PVN sistēmai, bet uzņēmumiem ir uzdevums nodrošināt to veiktās saimnieciskās darbības rentabilitāti.

58. Pamatlietā iespējams, ka problēma izriet no veida, kādā sabiedrība X izsniedza rēķinus par strīda pamatā esošo pakalpojumu. Saskaņā ar informāciju, kas sniegta prejudiciālajā jautājumā, šī sabiedrība izsniedza atsevišķu rēķinu par katru atlīdzības daļu, ieskaitot PVN par konkrēto daļu. Iesniedzējtiesa nav sniegusi informāciju par to, vai nodokļu iestāde pamatlietā ir apstrīdējusi šādu rēķinu izsniegšanas veidu. Tomēr šķiet, 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 maksājamā PVN summa (10. punkts).

60. Tiesa jau ir norādījusi, ka tādu ziņu mērķis, kuras obligāti ir jānorāda rēķinā, proti, tostarp pakalpojumu veids un datums, kad tie sniegti, ir ļaut nodokļu administrācijai tostarp pārbaudīt attiecīgā nodokļa samaksu[20]. Tādēļ šīm ziņām pēc iespējas precīzāk ir jāatbilst realitātei. Proti, vienreiz sniegtam pakalpojumam nebūtu jābūt daudzu rēķinu priekšmetam, kas izsniegti ilgos laikposmos, pat ja visa cita informācija, tostarp maksājamā PVN kopējā summa, atbilst patiesībai.

[18] No informācijas, ko sabiedrība X sniedza pamatlietā, izriet, ka pirmās samaksas summa, ko šī sabiedrība saņēma, pārsniedza par šo pakalpojumu maksājamā PVN summu.

[19] Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punktu ""nodokļa maksātājs" ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta".

[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).

61. Ja pamatlietā sabiedrība X izsniegtu vienu pareizu rēķinu par visu strīdīgā pakalpojuma nodokļa bāzes un maksājamā 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, kā lēmumā norāda iesniedzējtiesa, 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. pantā nodokļa maksātāji ir definēti kā personas, kas maksā PVN [22]. Taču 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 vēlākā 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 kļūst iekasējams vēlākais, 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 jāattiecas uz konkrētiem darījumiem vai dažu kategoriju nodokļu maksātājiem, un tas nevar būt vispārpiemērojams. Tādas iespējas pastāvēšana netieši apstiprina, ka principā PVN iekasējamība nav atkarīga no tā, vai nodokļa maksātājs saņēma samaksu par pakalpojumu, par kuru uzliek nodokli.

64. Kā pareizi norāda Vācijas valdība un Komisija, Direktīvas 2006/112 64. panta 1. punkta interpretācijas gadījumā atbilstoši sabiedrības X ieteikumam, saskaņā ar kuru atlīdzības samaksa pa daļām ļauj sasaistīt nodokļa iekasējamību ar šo atlīdzības daļu iekasējamību, ievērojamā daļā šīs direktīvas 66. panta b) punktam zustu jēga.

65. Līdz ar to argumenti par nodokļa samaksu, pirms nodokļa maksātājs ir saņēmis visu atlīdzību, nemaina atbildi, kas sniegta šo secinājumu 50. punktā.

Secinājumi

66. Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem piedāvāju atbildēt šādi:

1) Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 64. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nav piemērojams attiecībā uz vienreiz sniegtu pakalpojumu, par kuru nodokļa maksātājs saņem atlīdzību pa daļām.

2) Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka situācijā, kad nodokļa maksātājs, kas sniedz vienreizēju pakalpojumu, ir vienojies ar izpildītāju par atlīdzības samaksu pa daļām, nav nemaksāšanas gadījuma šīs tiesību normas izpratnē.

[21] Skat. it īpaši 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] Ņemot vērā situācijas, kad saskaņā ar speciālām tiesību normām pienākums to maksāt ir citām personām.

[23] Tas skaidri ir redzams kaut vai iesniedzējtiesas citētajā 1993. gada 20. oktobra spriedumā, *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846), kurā Tiesa konstatē, ka nodokļa samaksas pienākums ir tieši atkarīgs no darījuma izpildes, nevis no samaksas saņemšanas.

[24] Tādu iespēju paredz *UStG* 13. panta 1. punkta 1. apakšpunkta b) punkts kopsakarā ar šī paša likuma 20. pantu, taču tas pamatlietā nav piemērojams.