



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2021. gada 28. oktobrī*

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

Lietā C-324/20

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) iesniedza ar 2020. gada 7. maija lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 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*],

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

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

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

* Tiesvedības valoda – vācu.

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2021. gada 1. jūlija tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu 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.) 64. panta 1. punktu un 90. panta 1. punktu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Finanzamt B* (B nodokļu pārvalde, Vācija) un *X-Beteiligungsgesellschaft mbH* par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) iekasējamību, kurš jāmaksā par pakalpojumu sniegšanu, par ko ir saņemta atlīdzība vairākās daļās.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 Direktīvas 2006/112 24. apsvēruma ir formulēts šādi:
“Būtu jāaskaņo jēdzieni “nodokļa iekasējamības gadījums” un “nodokļa iekasējamība”, lai kopējā PVN sistēma 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 šādus darījumus:
[..]
b) faktisko preču nodošanu, pildot līgumu par preču nomu/īri uz noteiktu laiku vai par preču pārdošanu uz nomaksu, kurā paredzēts, ka parastos apstākļos īpašumtiesību pāreja notiek ne vēlāk kā veicot pēdējo 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 minētās 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/īri uz noteiktu laiku vai preču pārdošanu uz nomaksu, kā minēts 14. panta 2. punkta b) apakšpunktā, rada turpmākus

rēķinu pārskatus vai turpmākus maksājumus, tad tās uzskata par pabeigtām tad, kad beidzas laiks, uz kuru attiecas šādi rēķinu pārskati vai maksājumi.

2. Dalībvalstis var paredzēt, ka konkrētos gadījumos preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, kas pastāvīgi veikta kādā laikposmā, uzskata par tādu 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 dažu kategoriju nodokļa maksātājiem nodoklis kļūst iekasējams kādā no šādiem termiņiem:

a) vēlākais, izsniedzot rēķinu;

b) vēlākais, saņemot maksājumu;

c) ja rēķins nav izsniegts vai ir izsniegts ar nokavēšanos – noteiktā termiņā no dienas, kad iestājies nodokļa iekasējamības gadījums.”

9 Direktīvas 2006/112 VII sadaļas “Summa, kurai uzliek nodokli” 90. pants ir formulēts šādi:

“1. 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.

2. Pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā dalībvalstis var atkāpties no 1. punkta.”

10 Šīs direktīvas 193. pantā ir noteikts:

“PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli, izņemot gadījumus, kad saskaņā ar 194. līdz 199. pantu un 202. pantu nodokli maksā kāda cita persona.”

11 Minētās direktīvas 226. pantā ir paredzēts:

“Neskarot šajā direktīvā paredzētos īpašos noteikumus, saskaņā ar 220. un 221. pantu izsniegtos rēķinos PVN vajadzībām obligāti jānorāda šādas ziņas:

[..]

6) piegādāto preču daudzums un veids vai sniegto pakalpojumu apjoms un veids;

7) datums, kad piegādātas preces vai sniegti pakalpojumi vai kad pabeigta to piegāde vai sniegšana, vai datums, kad saskaņā ar 220. panta 4. un 5. punktu veikta pirmā iemaksa kontā, ja vien minētais datums ir zināms un atšķiras no rēķina izsniegšanas datuma;

[..].”

Vācijas tiesības

- 12 2005. gada 21. februāra *Umsatzsteuergesetz* (Likums par apgrozījuma nodokli) (*BGBI.* 2005 I, 386. lpp.), pamatlietā piemērojamajā redakcijā (turpmāk tekstā – “*UStG*”), 13. panta 1. punkta 1. apakšpunktā ir noteikts:

“Nodoklis ir jāmaksā

1. par preču piegādēm un pakalpojumiem:

- a) ja nodoklis tiek aprēķināts, balstoties uz nolīgto finansiālo atlīdzību (16. panta 1. punkta pirmais teikums), – dienā, kad beidzas taksācijas periods, kurā dots izpildījums. Tas attiecas arī uz izpildījumu pa daļām. Tāds pastāv, ja atlīdzība par konkrētām saimnieciski dalāma izpildījuma daļām ir nolīgta atsevišķi. Ja finansiālā 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 finansiālo atlīdzību (20. pants), – dienā, kad beidzas taksācijas periods, kurā saņemta atlīdzība.

[..]”

- 13 *UStG* 17. pantā ir paredzēts:

“(1) Ja ar nodokli apliekamam darījumam 1. panta 1. punkta 1. apakšpunkta izpratnē ir grozīta nodokļa bāze, uzņēmējam, kurš veicis šo darījumu, ir jākorrigē par to maksājamā nodokļa summa.
[..]

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

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

[..].”

- 14 Saskaņā ar *UStG* 20. panta pirmo teikumu uzņēmējam var atļaut aprēķināt PVN, pamatojoties nevis uz nolīgto finansiālo atlīdzību, bet gan uz saņemto finansiālo atlīdzību, tostarp ja tā apgrozījums iepriekšējā kalendārajā gadā nav pārsniedzis noteiktu sliekšni.

Pamatlietas rašanās fakti un prejudiciālie jautājumi

- 15 2012. gadā X sniedza *T-GmbH* starpniecības pakalpojumus, lai šī pēdējā minētā sabiedrība pārdotu zemesgabalu trešai personai. No 2012. gada 7. novembrī starp X un T noslēgtās vienošanās par honorāriem izriet, ka šajā datumā X jau bija izpildījusi savas līgumsaistības.

- 16 Attiecībā uz atlīdzību par attiecīgajiem pakalpojumiem šajā līgumā summa bija noteikta 1 000 000 EUR apmērā, plus PVN, un bija precizēts, ka šī summa ir jāpārskaita pa daļām 200 000 EUR apmērā, plus PVN. Šie maksājumi bija jāmaksā ik pēc gada, un pirmais no tiem bija jāsamaksā 2013. gada 30. jūnijā. Katras daļas samaksas termiņa brīdī X izrakstīja rēķinu par maksājamo summu, iekasēja to un samaksāja atbilstošo PVN.
- 17 Pēc nodokļu revīzijas B finanšu pārvalde ar 2016. gada 22. decembra lēmumu konstatēja, ka pakalpojumu sniegšana ir veikta 2012. gadā un ka līdz ar to X par šo pašu gadu bija jāmaksā PVN par kopējo honorāra summu.
- 18 Tā kā sūdzība par šo lēmumu tika noraidīta, X cēla prasību *Finanzgericht* (Finanšu tiesa, Vācija), kura to būtībā apmierināja. Šī tiesa faktiski konstatēja, ka 2012. gadā X ir sniegusi pamatlietā aplūkotos pakalpojumus. Tomēr tā uzskatīja, ka, izņemot pirmo honorāra daļu, kas tika saņemta 2013. gadā, nolīgta finansiālā atlīdzība ir jāuzskata par neatgūstamu *UStG* 17. panta 2. punkta 1. apakšpunkta un 17. panta 1. punkta pirmā teikuma izpratnē. Kā izriet no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, *Finanzgericht* (Finanšu tiesa) balstījās uz pieņēmumu, ka Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punkta piemērošana ļautu samazināt nodokļa bāzi, lai izvairītos no tā, ka nodokļa maksātājam vairāku gadu garumā ir jāmaksā avansā PVN par pakalpojuma sniegšanas laikposmu, lai gan viņš vēl nav saņēmis pilnīgu šī pakalpojuma samaksu šajā laikposmā.
- 19 B nodokļu pārvalde iesniedza revīzijas sūdzību par *Finanzgericht* (Finanšu tiesa) nolēmumu *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija).
- 20 Šī pēdējā minētā tiesa vēlas noskaidrot, vai Direktīvas 2006/112 64. panta 1. punkts ir piemērojams vienreizēju pakalpojumu sniegšanai. Lai gan šajā tiesību normā no tās 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 atšķirība starp preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu. Turklāt tā nepamatoti varot ierobežot vispārējo Direktīvas 2006/112 63. panta noteikumu, saskaņā ar kuru nodoklis principā kļūst iekasējams pakalpojuma sniegšanas brīdī.
- 21 Šī 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 spēlētāju aģenta pakalpojumu sniegšanu, proti, spēlētāja iekārtošanu futbola klubā, un šī pārstāvja atalgojums bija saistīts ar spēlētāja, kas atrodas attiecīgajā klubā, uzturēšanu. Savukārt pamatlieta attiecoties uz situāciju, kurā nolīgtais atlīdzības daļu izmaksa esot pakļauta vienkārši termiņiem, nevis nosacījumam par starpniecības, kuras īstenošana nav droša, sekmju ilglaicīgumu.
- 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 posmu, apstiprinot interpretāciju, saskaņā ar kuru “attiecīgie norēķini 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, iesniedzējtiesa jautā Tiesai par iespēju piemērot šīs direktīvas 90. panta 1. punktu.

- 25 Šī tiesa atgādina, ka par 2012. gadā veikto pakalpojumu sniegšanu X kopš 2013. gada jūnija ir saņēmusi atlīdzību vairākās daļās, pieskaitot PVN katru reizi. Ja būtu jāuzskata, ka PVN par konkrētu pakalpojumu ir iekasējams tā gada laikā, kad pakalpojums tiek sniegts, nodokļa maksātājam, kurš piekrīt maksāt vairākās daļās, būtu pienākums priekšfinansēt PVN. Tomēr iesniedzējtiesa pauž šaubas par to, vai pienākums avansā samaksāt PVN atbilst nodokļa maksātāju 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), rīkojas kā nodokļu iekasētāji valsts vārdā.
- 26 Iesniedzējtiesa precizē, ka no šāda pienākuma varētu izvairīties, samazinot nodokļa bāzi saskaņā ar Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punktu un pēc tam veicot tās vēlāku atkārtotu izvērtēšanu brīdī, kad faktiski tiek maksāta atlīdzība.
- 27 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai vienreiz sniegts pakalpojums, kurš tātad netiek sniegts konkrētā laikposmā, rada turpmākus rēķinu pārskatus vai turpmākus maksājumus Direktīvas [2006/112] 64. panta 1. punkta izpratnē jau tādēļ vien, ka noslēgta vienošanās par samaksu pa daļām?
- 2) Pakārtoti – ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noliedzīga –, 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 dalībvalsts tiesību aktos vēlākas samaksas gadījumam ir paredzēta koriģēšana, ar kuru tiek atcelts iepriekšējs nodokļa bāzes samazinājums, kas veikts, pamatojoties uz šo tiesību normu?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par jautājumu pieņemamību

- 28 Kā izriet no iesniedzējtiesas norādītajiem faktiskajiem apstākļiem, pamatlieta attiecas uz pakalpojumiem, kuri tika pilnībā sniegti 2012. gada beigās un par kuriem atlīdzība saskaņā ar līguma noteikumiem tika izmaksāta piecās ikgadējās iemaksās, sākot no nākamajiem gadiem.
- 29 Tiesai iesniegtajos apsvērumos atbildētāja pamatlietā apstrīd šo faktu izklāstu. Šajā nolūkā tā pamatojas uz dokumentu, kurā ir norādīti Vācijas tiesas pagaidu konstatējumi tiesvedībā, kas nav pamatlieta.
- 30 Tomēr šāds dokuments nevar likt apšaubīt lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ietverto faktisko apstākļu izklāstu.
- 31 Proti, šajā ziņā jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru vienīgi iesniedzējtiesai ir kompetence konstatēt un izvērtēt tajā izskatāmās lietas faktus, kā arī interpretēt un piemērot valsts tiesības. Tiesai saskaņā ar kompetences sadalījumu starp to un valsts tiesām drīzāk ir jāņem vērā faktiskais un tiesiskais konteksts, kāds ir iesniedzējtiesas uzdoto prejudiciālo jautājumu pamatā (spriedums, 2021. gada 27. janvāris, *Dexia Nederland*, C-229/19 un C-289/19, EU:C:2021:68, 44. punkts un tajā minētā judikatūra).

32 No tā izriet, ka prejudiciālie jautājumi ir pieņemami.

Par pirmo jautājumu

- 33 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai Direktīvas 2006/112 64. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka vienreizēja pakalpojumu sniegšana, par kuru atlīdzība tiek maksāta pa daļām, ietilpst šīs tiesību normas piemērošanas jomā.
- 34 Vispirms jānorāda, ka Direktīvas 2006/112 64. panta 1. punkts ir jāinterpretē, ņemot vērā šīs direktīvas 63. pantu, jo pirmā tiesību norma ir cieši saistīta ar otro tiesību normu.
- 35 Pirmkārt, saskaņā ar šo 63. pantu nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana. Otrkārt, atbilstoši minētajam 64. panta 1. punktam, ja pakalpojumu sniegšana rada it īpaši turpmākus maksājumus, tad to minētā 63. panta izpratnē uzskata par veiktu tad, kad beidzas laikposms, uz kuru attiecas šie maksājumi.
- 36 Piemērojot šīs divas tiesību normas kopā, var secināt, ka pakalpojumu sniegšanai, kas rada turpmākus maksājumus, nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams brīdī, kad beidzas laikposmi, uz kuriem attiecas šie maksājumi (spriedums, 2018. gada 29. novembris, *baumgarten sports & more*, C-548/17, EU:C:2018:970, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 37 Jēdziens “pakalpojumi, kas rada turpmākus maksājumus” varētu tikt interpretēts vai nu tādējādi, ka tas ietver vienreizējus pakalpojumus, par kuriem noligtā atlīdzība tiek samaksāta vairākās daļās, vai arī tādējādi, ka tas attiecas tikai uz pakalpojumiem, kuru raksturs attaisno samaksu pa daļām, proti, pakalpojumiem, kas netiek sniegti vienā reizē, bet atkārtoti vai ilgstoši noteiktā laikposmā.
- 38 Pēdējo minēto interpretāciju apstiprina Direktīvas 2006/112 64. panta 1. punkta formulējums un mērķis. Saskaņā ar šo tiesību normu brīdis, kad rodas nodokļa maksāšanas pienākums, tiek noteikts atkarībā no to laikposmu beigām, uz kuriem attiecas turpmākie maksājumi. Tā kā šie maksājumi noteikti ir atlīdzība par sniegtajiem pakalpojumiem, no tā izriet, ka minētajā tiesību normā netieši ir prasīts, lai tie būtu veikti attiecīgajos laikposmos. Šādos apstākļos Direktīvas 2006/112 64. panta 1. punkta piemērošana nevar tikt pakļauta nosacījumam, ka pakalpojuma samaksa tiek sadalīta pa daļām.
- 39 Līdz ar to šī 64. panta 1. punkta piemērošana paredz saikni starp attiecīgo pabalstu veidu un maksājumu samaksu pa daļām, tātad šī tiesību norma nevar attiekties uz vienreizēju pakalpojumu pat gadījumā, ja par to tiek maksāta atlīdzība, veicot maksājumus pa daļām.
- 40 Šo Direktīvas 2006/112 64. panta 1. punkta gramatisko interpretāciju apstiprina tās mērķis, kā arī šīs direktīvas sistēma.
- 41 Šajā ziņā jānorāda, ka minētās direktīvas 64. panta 1. punkta, skatīta kopā ar tās 63. pantu, mērķis ir atvieglot PVN iekasēšanu un it īpaši nodokļa maksāšanas pienākuma rašanās brīža noteikšanu.

- 42 Proti, lai noteiktu brīdi, kad notiek darbība, par kuru jāmaksā nodoklis, un kad nodoklis kļūst iekasējams, Direktīvas 2006/112 63. pantā ir prasīts, lai tiktu noteikts faktiskais pakalpojuma sniegšanas brīdis. Kā ģenerālvokāts ir norādījis secinājumu 41. punktā, šajā pantā nav precizēts, kurš notikums ir jāuzskata par tādu, kas iezīmē pakalpojuma sniegšanas brīdi, līdz ar to kompetentajām valsts iestādēm un tiesām ir jāpārbauda tā faktiskās īstenošanas brīdis.
- 43 Savukārt saskaņā ar Direktīvas 2006/112 64. panta 1. punktu nodokļa rašanās un tā iekasējamība ir saistīta ar to laikposmu izbeigšanos, uz kuriem attiecas maksājumi par sniegtajiem pakalpojumiem. Tātad šajā pēdējā minētajā tiesību normā ir paredzēta tiesību norma, kas ļauj precīzi noteikt nodokļa maksāšanas pienākuma rašanās brīdi ar juridiskas fikcijas palīdzību, un tas ļauj izvairīties no pienākuma veikt faktu konstatāciju, kas nepieciešama, lai noteiktu pakalpojuma faktiskas īstenošanas brīdi.
- 44 Konkrētāk, kā Tiesa jau ir konstatējusi, gadījumā, kad ir piemērojams Direktīvas 2006/112 64. panta 1. punkts, pietiek ar to, ka pakalpojumu sniegšanas laikposmi, uz kuriem attiecas turpmāki maksājumi, ir minēti rēķinos, lai nodokļa maksātājs atbilstu prasībām, kas izriet no šīs direktīvas 226. panta 7. punkta, saskaņā ar kuru rēķinā norāda datumu, kad ir veikta vai pabeigta pakalpojumu sniegšana (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, 29.–31. punkts).
- 45 Tomēr atsauce uz minētās direktīvas 64. panta 1. punktu kā tiesību normu, kuras mērķis ir noteikt brīdi, kad rodas nodokļa maksāšanas pienākums, ir obligāta tikai tad, ja pakalpojumu faktiskās sniegšanas brīži nav viennozīmīgi un var tikt atšķirīgi vērtēti, kā tas ir gadījumā, kad tie sava nepārtrauktā vai atkārtotā rakstura dēļ tiek veikti vienā vai vairākos konkrētos laikposmos.
- 46 Savukārt, kā to būtībā ir norādījis ģenerālvokāts secinājumu 44. punktā, gadījumā, kad pakalpojuma sniegšanas brīdis ir viennozīmīgs, it īpaši, ja pakalpojums ir vienreizējs un ja pastāv precīzs brīdis, kas ļauj konstatēt, ka tā veikšana ir pabeigta atbilstoši līgumattiecībām, kas saista attiecīgā darījuma puses, Direktīvas 2006/112 64. panta 1. punkts nevar tikt piemērots, nepārkāpjot šīs direktīvas 63. panta skaidro formulējumu.
- 47 Turklāt saskaņā ar šo pēdējo minēto tiesību normu, skatot to Direktīvas 2006/112 24. apsvēruma gaismā, PVN rašanās un tā iekasējamība nav informācija, kas brīvi var būt pieejama līgumslēdzējām pusēm. Tieši otrādi, lai nodrošinātu šī nodokļa vienveidīgu iekasēšanu, 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 ļaut nodokļa maksātājam, kurš ir sniedzis vienreizēju pakalpojumu, vienlaikus noslēdzot vienošanos par maksājumu veikšanu pa daļām, lai atlīdzinātu šo pakalpojumu, izvēlēties piemērot šīs direktīvas 64. panta 1. punktu un tādējādi pašam noteikt PVN rašanās brīdi un iekasējamību.
- 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 šīm tiesību normām dalībvalstis, atkāpjoties no šīs pašas direktīvas 63.–65. panta, var paredzēt, ka attiecībā uz konkrētiem darījumiem vai dažu kategoriju nodokļa maksātājiem PVN kļūst iekasējams, vēlākais, izsniedzot rēķinu vai iekasējot

maksu. Direktīvas 2006/112 66. panta a) un b) punktam lielā mērā zustu jēga, ja nodokļa maksātāji atkarībā no līgumā paredzētajiem atlīdzības nosacījumiem dalībvalstu vietā paši varētu grozīt PVN rašanās un iekasējamības 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 Menidjunt*, 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 Apstākļi, ka nodokļa maksātājiem varētu nākties priekšfinansēt PVN, kas tiem ir jāmaksā valstij, ja tie sniedz vienreizējus pakalpojumus, par kuriem atlīdzība tiek maksāta pa daļām, arī nevar atspēkot šī sprieduma 39. un 48. punktā ietvertos secinājumus.
- 52 Protams, no pastāvīgās judikatūras izriet, ka saskaņā ar PVN neitralitātes principu uzņēmējs kā nodokļu iekasētājs 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 bāzes samazināšana) C-335/19, EU:C:2020:829, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 53 Tomēr, kā ģenerālvokāts ir norādījis secinājumu 62. punktā, nodokļa maksātāju loma nav tikai PVN iekasēšana. 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 atlīdzības saņemšanas vai vismaz no vēlāk samaksātā nodokļa summas.
- 54 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 63. pantu PVN 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 (spriedums, 2011. gada 28. jūlijs, Komisija/Ungārija, C-274/10, EU:C:2011:530, 46. punkts).
- 55 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 64. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka vienreizēja pakalpojuma sniegšana, par kuru atlīdzība tiek maksāta pa daļām, neietilpst šīs tiesību normas piemērošanas jomā.

Par otro jautājumu

- 56 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka gadījumā, ja ir panākta vienošanās par pa daļām veicamu maksājumu, atlīdzības daļas nesamaksāšana pirms tās iekasējamības ir jāuzskata par maksas nesamaksāšanu šīs tiesību normas izpratnē un līdz ar to tā var būt pamats nodokļa bāzes samazinājumam.

- 57 Jāatgādina, ka Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punktā ir paredzēts nodokļa bāzes samazinājums anulēšanas, atteikuma vai pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā vai arī ja cenu samazina pēc tam, kad ir notikusi piegāde.
- 58 Kā izriet no Tiesas judikatūras, šajā tiesību normā norādītajos gadījumos dalībvalstīm ar to ir uzlikts pienākums samazināt nodokļa bāzi un tātad PVN summu, kas nodokļa maksātājam jāmaksā, ikreiz, kad pēc darījuma noslēgšanas nodokļa maksātājs nav saņēmis daļu no atlīdzības vai visu atlīdzību. Minētajā tiesību normā izpaužas Direktīvas 2006/112 pamatprincips, ka nodokļa bāzi veido faktiski saņemtā atlīdzība, un tātad nenovēršams secinājums ir tāds, ka nodokļu administrācija nevar piedzīt kā PVN summu, kas pārsniedz nodokļa maksātāja paša saņemto summu (spriedums, 2017. gada 12. oktobris, *Lombard Ingotlan Lizing*, C-404/16, EU:C:2017:759, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 59 Kas attiecas uz daļēju vai pilnīgu atlīdzības nemaksāšanu, tā atšķirībā no līguma izbeigšanas vai atcelšanas nevar no jauna nostādīt puses situācijā, kāda tām bija pirms līguma noslēgšanas. Ja nemaksāšana notiek un līgums nav izbeigts vai atcelts, preces pircējam vai pakalpojuma saņēmējam ir jāsamaksā noligtā cena un pārdevējam vai pakalpojumu sniedzējam principā joprojām ir tā prasījums, uz kuru tas var atsaukties tiesā. Tomēr nevar izslēgt, ka šāds prasījums faktiski kļūst galīgi neatgūstams, jo nemaksāšanu raksturo nenoteiktība, kas izriet no tā, ka tā nav galīga (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 12. oktobris, *Lombard Ingotlan Lizing*, C-404/16, EU:C:2017:759, 29. un 30. punkts).
- 60 Tādējādi atlīdzības nemaksāšana Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punkta izpratnē attiecas tikai uz situācijām, kurās preču piegādes vai pakalpojumu saņēmējs nesamaksā vai samaksā tikai daļēji parādu, kas tam vēl ir jāmaksā saskaņā ar līgumu, kurš noslēgts ar piegādātāju vai pakalpojumu sniedzēju (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 2. jūlijs, *NLB Leasing*, C-209/14, EU:C:2015:440, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 61 Ņemot vērā šo judikatūru, jākonstatē, ka atlīdzības, kas maksājama par pakalpojumu sniegšanu, samaksa pa daļām saskaņā ar pušu noslēgto līgumu neietilpst Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punktā paredzētajā atlīdzības nemaksāšanas gadījumā.
- 62 Pirmkārt, šis maksāšanas veids negroza atlīdzības apmēru, kas nodokļu maksātājam ir jāsaņem vai ko tas faktiski var atgūt. Šādos apstākļos nodokļa bāze paliek nemainīga un nodokļu administrācija neiekasē kā PVN lielāku summu par to, kas atbilst nodokļa maksātāja atlīdzībai. Otrkārt, tā kā pirms honorāra daļas samaksas termiņa beigām tā nav iekasējama, šādu situāciju nevar pielīdzināt situācijai, kurā pakalpojuma saņēmējs tikai daļēji samaksā summu, kuru viņš ir parādā.
- 63 Turklāt, kā jau izriet no šī sprieduma 51.–54. punktā izklāstītajiem apsvērumiem, lai interpretētu Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punktu, nav nozīmes apstāklim, ka noteiktos gadījumos nodokļa maksātājam var būt pienākums priekšfinansēt PVN, kas tam ir jāmaksā nodokļu administrācijai.
- 64 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka gadījumā, ja pastāv vienošanās par maksājumu pa daļām, atlīdzības daļas nesamaksāšanu pirms tās iekasējamības nevar uzskatīt par maksas nemaksāšanu šīs tiesību normas izpratnē un tādēļ tā nevar būt pamats nodokļa bāzes samazinājumam.

Par tiesāšanās izdevumiem

65 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

- 1) **Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 64. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka vienreizēja pakalpojuma sniegšana, par kuru atlīdzība tiek maksāta pa daļām, neietilpst šīs tiesību normas piemērošanas jomā.**
- 2) **Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka gadījumā, ja pastāv vienošanās par maksājumu pa daļām, atlīdzības daļas nesamaksāšanu pirms tās iekasējamības nevar uzskatīt par maksas nemaksāšanu šīs tiesību normas izpratnē un tādēļ tā nevar būt pamats nodokļa bāzes samazinājumam.**

[Paraksti]