



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2019. gada 2. maijā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 66. pants – Nodokļa iekasējamības gadījums un nodokļa iekasējamība – Būvniecības un montāžas darbi – Pakalpojumu sniegšanas līgumā paredzētā darbu pieņemšanas brīža ņemšana vērā

Lietā C-224/18

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, kuru *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2017. gada 28. novembrī un kas Tiesā reģistrēts 2018. gada 28. martā, tiesvedībā

Budimex S.A.

pret

Minister Finansów,

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], tiesneši E. Levits (referents) un P. Dž. Švirebs [*P. G. Xuereb*],

ģenerālvokāte: J. Kokote [*J. Kokott*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Budimex S.A.* vārdā – *M. Militz, doradca podatkowy*,
- Polijas valdības vārdā – *B. Majczyna*, pārstāvis,
- Eiropas Komisijas vārdā – *M. Siekierzyńska* un *N. Gossement*, pārstāves,

ņemot vērā pēc ģenerālvokātes uzklaušīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – poļu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes Direktīvu 2010/45/ES (2010. gada 13. jūlijs) (OV 2010, L 189, 1. lpp.), (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”), 66. panta interpretāciju.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā, kurā *Budimex S.A.* vēršas pret *Minister Finansów* (finanšu ministrs, Polija) saistībā ar iepriekšēju nodokļu nolēmumu, ko šī sabiedrība finanšu ministram bija lūgusi sniegt par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) saistībā ar būvniecības vai montāžas pakalpojumu sniegšanu iekasējamības datumu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 PVN direktīvas 24. apsvērumā ir paredzēts:

“Būtu jāaskaņo jēdzieni “nodokļa iekasējamības gadījums” un “nodokļa iekasējamība”, lai kopējā PVN sistēma un tās turpmākie grozījumi stātos spēkā vienlaikus visās dalībvalstīs.”

- 4 Šīs direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir paredzēts, ka PVN uzliek “pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds”.

- 5 Minētās direktīvas 63. pants ir izteikts šādā redakcijā:

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

- 6 PVN direktīvas 66. panta pirmajā daļā ir noteikts:

“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 laikā ne vēlāk kā rēķinu izsniegšanas termiņa beigās, ko atbilstīgi 222. panta otrajai daļai ir noteikušas dalībvalstis, vai, ja dalībvalsts nav noteikusi šādu termiņu, – noteiktā termiņā no dienas, kad iestāties nodokļa iekasējamības gadījums.”

- 7 Saskaņā ar šīs direktīvas 222. pantu:

“Par preču piegādi, kas veikta saskaņā ar 138. pantā paredzētajiem nosacījumiem, vai par pakalpojumu sniegšanu, par ko atbilstīgi 196. pantam PVN maksā pircējs vai pakalpojumu saņēmējs, rēķinu izsniedz ne vēlāk kā tā mēneša piecpadsmitajā dienā, kas ir pēc mēneša, kurā iestāties nodokļa iekasējamības gadījums.

Attiecībā uz pārējo preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu dalībvalstis var noteikt nodokļa maksātājiem termiņus rēķinu izsniegšanai.”

Polijas tiesības

- 8 2004. gada 11. marta *ustawa o podatku od towarów i usług* (Likums par preču un pakalpojumu nodokli) (*Dz. U.* 2004, Nr. 54, 535. pozīcija), pamatlietai piemērojamajā redakcijā, (turpmāk tekstā – “PVN likums”) 19.a pantā ir noteikts:

“1. Nodoklis kļūst iekasējams brīdī, kad ir veikta preču piegāde vai pakalpojuma sniegšana, ievērojot 5. un 7.–11. punktu, 14. panta 6. punktu, 20. pantu un 21. panta 1. punktu.

2. Ja pakalpojumu sniegšana ir veikta tikai daļēji, pakalpojums tiek uzskatīts par sniegtu arī tad, ja ir izpildīta pakalpojuma daļa, par kuru ir noteikta samaksa.

[..]

5. Nodoklis kļūst iekasējams brīdī:

[..]

- 3) kad 106.b panta 1. punktā norādītajos gadījumos tiek izsniegts rēķins par:
a) būvniecības vai montāžas pakalpojumu sniegšanu,

[..]

7. Gadījumos, kas minēti 5. punkta 3. un 4. apakšpunktā, ja nodokļa maksātājs nav izsniedzis rēķinu vai ir to izsniedzis novēloti, nodoklis kļūst iekasējams, beidzoties 106.i panta 3. un 4. punktā noteiktajam rēķina izsniegšanas termiņam, vai, ja nav paredzēts neviens termiņš, – beidzoties maksājuma termiņam.

[..]”

- 9 Šī likuma 106.b panta 1. punktā ir paredzēts:

“Nodokļu maksātājam ir pienākums izsniegt rēķinu:

- 1) par ikvienu 106.a panta 2. punktā norādīto preču pārdošanu un piegādi un pakalpojumu sniegšanu, ko tas ir veicis citam nodokļa, pievienotās vērtības nodokļa vai cita līdzvērtīga nodokļa maksātājam vai juridiskajai personai, kura nav nodokļu maksātāja;

[..].”

- 10 Minētā likuma 106.i panta 3. punkts ir izteikts šādā redakcijā:

“Rēķins ir jāizsniedz ne vēlāk kā:

30 dienu laikā pēc pakalpojumu sniegšanas dienas – gadījumā, kas ir norādīts 19.a panta 5. punkta 3) apakšpunkta a) punktā;

[..].”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

- 11 Atbildot uz *Budimex* iesniegto lūgumu sniegt iepriekšēju nodokļu nolēmumu attiecībā uz PVN, kas ir saistīts ar šī uzņēmuma veiktiem būvniecības un montāžas darbiem, iekasējamības datumu, finanšu ministrs savā 2014. gada 15. oktobra atbildē norādīja, ka PVN esot iekasējams brīdī, kad uzņēmējs izsniedz atbilstošu rēķinu par šiem darbiem vai, ja rēķins nav izsniegts, beidzoties 30 dienām, skaitot no minēto darbu faktiskas veikšanas dienas.
- 12 Šajā ziņā finanšu ministrs uzsvēra, ka apstākļi, ka līguma noteikumos, uz kuru pamata tiek veikti būvniecības un montāžas darbi, ir paredzēti, ka pasūtītājam, kas ir pasūtījis šos darbus, tie ir jāapstiprina ar pieņemšanas nodošanas aktu, neietekmējot PVN iekasējamības datumu.
- 13 *Budimex* par finanšu ministra 2014. gada 15. oktobra atbildi cēla prasību *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Vojevodistes administratīvā tiesa Varšavā, Polija), norādot, ka veikto darbu apstiprināšanas formalitāte esot tieši paredzēta Starptautiskās inženierkonsultantu federācijas (*FIDIC*) izstrādātajos darījuma noteikumos, kuri reglamentējot tās noslēgtos līgumus, un ka šī formalitāte tādējādi esot katra tās sniegtā būvniecības vai montāžas pakalpojuma neatņemama sastāvdaļa. Ar 2015. gada 30. jūlija spriedumu šī prasība tika noraidīta.
- 14 *Budimex* iesniedza apelācijas sūdzību par šo spriedumu iesniedzējtiesā, kas uzskata, ka strīda risinājumam pamatlietā ir vajadzīga PVN direktīvas noteikumu, kuri ir transponēti ar tām valsts tiesību normām, uz kurām *Budimex* atsaucas savā apelācijas sūdzībā, interpretācija.
- 15 Šajā ziņā iesniedzējtiesa precizē, ka strīda risinājums pamatlietā esot atkarīgs no jēdziena “ir veikta [...] pakalpojumu sniegšana” PVN direktīvas 63. panta izpratnē interpretācijas. It īpaši rodoties jautājums, vai apstākļi, ka saskaņā ar līguma noteikumiem būvniecības vai montāžas darbu pakalpojums tiek uzskatīts par sniegtu tikai pēc tam, kad pasūtītājs ir pieņēmis darbus, var ietekmēt PVN, kas ir saistīts ar šo pakalpojumu sniegšanu, iekasējamības datuma noteikšanu.
- 16 Šajā kontekstā *Naczelnny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai situācijā, kurā darījuma puses ir vienojušās, ka, lai samaksātu atlīdzību par būvniecības darbiem vai montāžas darbiem, ir nepieciešams, lai pasūtītājs darbu izpildi apstiprinātu šo darbu pieņemšanas nodošanas aktā, ar šādu darījumu saistīta pakalpojuma sniegšana, par kuru ir runa [PVN direktīvas] 63. pantā, notiek faktiskas būvniecības darbu vai montāžas darbu izpildes brīdī vai arī šo darbu izpildes apstiprināšanas brīdī, ko pasūtītājs paudis darbu pieņemšanas nodošanas aktā?”

Par prejudiciālo jautājumu

- 17 Vispirms ir jāatgādina, ka saskaņā ar PVN direktīvas 63. pantu nodoklis kļūst iekasējams tad, kad ir veikta pakalpojumu sniegšana.
- 18 Tomēr šīs direktīvas 66. panta pirmās daļas c) punktā ir precizēts, ka dalībvalstis var paredzēt, ka attiecībā uz konkrētiem darījumiem nodoklis kļūst iekasējams noteiktā termiņā, bet gadījumā, ja rēķins saistībā ar sniegtajiem pakalpojumiem nav izsniegts vai ir izsniegts novēloti, – ne vēlāk kā dalībvalstu noteiktā rēķinu izsniegšanas termiņa beigās.
- 19 Šajā lietā no iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka Polijas likumdevējs, PVN likuma 19.a panta 7. punktā un 106.i panta 3. punktā, aplūkojot tos kopumā, paredzēdams, ka, ja rēķins nav izsniegts vai ir izsniegts novēloti, PVN kļūst iekasējams, beidzoties 30 dienu termiņam no pakalpojumu sniegšanas dienas, ir īstenojis tam ar PVN direktīvas 66. panta noteikumiem atzīto iespēju.

- 20 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa tātad būtībā vēlas noskaidrot, vai ar PVN direktīvas 66. panta pirmās daļas c) punktu netiek pieļauts, ka gadījumā, ja saistībā ar sniegtajiem pakalpojumiem nav izsniegts rēķins vai tas ir izsniegts novēloti, par brīdi, kad šie pakalpojumi ir sniegti, tiek uzskatīta šo pakalpojumu formāla pieņemšana, ja, kā tas ir pamatlietā, dalībvalsts paredz, ka nodoklis kļūst iekasējams, beidzoties termiņam, kura ritējums sākas dienā, kad pakalpojumi ir sniegti.
- 21 Vispirms ir jāatgādina, ka ar PVN direktīvu ir izveidota kopējā PVN sistēma, kas balstīta arī uz vienotu ar nodokli apliekamo darījumu definīciju (spriedums, 2013. gada 20. jūnijs, *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, 39. punkts).
- 22 It īpaši šīs direktīvas 24. apsvērumā ir precizēts, ka būtu jāsaskaņo jēdzieni “nodokļa iekasējamības gadījums” un “nodokļa iekasējamība”, lai kopējā PVN sistēma un tās turpmākie grozījumi stātos spēkā vienlaikus. Tātad Savienības likumdevējs, lai nodrošinātu nodokļa vienveidīgu iekasēšanu, ir paredzējis maksimāli saskaņot nodokļa maksāšanas pienākuma rašanās datumu visās dalībvalstīs (spriedums, 2013. gada 16. maijs, *TNT Express Worldwide (Poland)*, C-169/12, EU:C:2013:314, 31. punkts).
- 23 Atbilstoši minētās direktīvas 63. pantam nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams brīdī, kad ir veikta pakalpojumu sniegšana.
- 24 Saskaņā ar minētās direktīvas 66. panta pirmās daļas c) punktu dalībvalstis var paredzēt, ka attiecībā uz konkrētiem darījumiem vai dažu kategoriju nodokļa maksātājiem nodoklis kļūst iekasējams noteiktā termiņā no dienas, kad iestāties nodokļa iekasējamības gadījums, ja rēķins nav izsniegts vai ir izsniegts novēloti.
- 25 Šajā lietā PVN likuma 19.a panta 5. un 7. punktā, lasot tos kopsakarā ar šī likuma 106.i panta 3. punktu, ir paredzēts, ka nodoklis kļūst iekasējams, ja rēķins nav izsniegts 30 dienu laikā pēc tam, kad pakalpojumi ir sniegti.
- 26 Pamatlietas puses nav vienisprātis par brīdi, kurā *Budimex* īstenotie pakalpojumi ir sniegti, un pēdējā minētā norāda, ka, ņemot vērā tās noslēgtajos līgumos ietvertos līgumiskos noteikumus, šāds brīdis varot iestāties tikai pēc tam, kad pasūtītājs ir pieņēmis darbus, neatkarīgi no apstākļa, ka tie faktiski ir īstenoti agrākā datumā.
- 27 Lai gan saistībā ar būvniecības vai montāžas pakalpojumu sniegšanu vispārīgi tiek uzskatīts, ka tie ir sniegti dienā, kad darbi faktiski ir pabeigti, tad tomēr, lai kvalificētu darījumu par “ar nodokli apliekamu darījumu” PVN direktīvas izpratnē, faktiskā ekonomiskā un komerciālā situācija ir uzskatāma par pamatkritēriju, kas ir jāņem vērā kopējās PVN sistēmas piemērošanai (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 22. novembris, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, 43. punkts).
- 28 Šajā kontekstā ir nospriests, ka atbilstoši līguma noteikumi ir uzskatāmi par apstākli, kas ir jāņem vērā gadījumā, ja ir jāidentificē pakalpojumu sniedzējs un saņēmējs “pakalpojumu sniegšanas” darījumā PVN direktīvas izpratnē (spriedums, 2013. gada 20. jūnijs, *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, 43. punkts).
- 29 Līdz ar to nevar izslēgt, ka, ņemot vērā līguma noteikumus, kas atspoguļo faktisko ekonomisko un komerciālo situāciju jomā, kurā pakalpojumi tiek īstenoti, tos var uzskatīt par sniegtiem tikai posmā, kas ir vēlāks par pakalpojumu faktiskās pabeigšanas dienu, pēc tam, kad ir īstenojušies noteikti nosacījumi, kuri ir nesaraujami saistīti ar pakalpojumu sniegšanu un ir izšķiroši, lai nodrošinātu tās pilnīgumu.

- 30 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka pakalpojumu sniegšana ir apliekama ar nodokli vienīgi tad, ja starp pakalpojumu sniedzēju un saņēmēju pastāv tiesiskas attiecības, kuru gaitā notiek savstarpēja izpildījuma apmaiņa, un pakalpojumu sniedzēja saņemtā atlīdzība ir vērtība, kas faktiski atbilst saņēmējam sniegtajam individualizējamajam pakalpojumam (spriedums, 2016. gada 2. jūnijs, *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 31 Šajā lietā no iesniedzējtiesas sniegtās informācijas izriet, ka prasītājas pamatlietā līgumos iekļautos līgumiskajos noteikumos ir paredzētas pasūtītāja tiesības pārbaudīt veikto būvniecības vai montāžas darbu atbilstību pirms to pieņemšanas un pakalpojumu sniedzēja pienākums veikt nepieciešamas izmaiņas, lai rezultāts faktiski atbilstu tam, par ko ir panākta vienošanās. Šajā sakarā *Budimex* savos rakstveida apsvērumos ir norādījusi, ka tai bieži vien neesot iespējams noteikt nodokļa bāzi un maksājamā nodokļa summu, iekams pasūtītājs nav pieņēmis darbus.
- 32 No vienas puses, tā kā nosacījums, ko veido pasūtītāja veikta pieņemšanas nodošanas akta sastādīšana, iestājas tikai pēc tā termiņa beigām, kāds pasūtītājam ir piešķirts pakalpojumu sniedzēja informēšanai par iespējamiem trūkumiem, kuri tam ir jānovērš, lai būvniecības vai montāžas pakalpojumi būtu atbilstoši tam, par ko bijusi panākta vienošanās, nevar izslēgt, ka, iekams nav notikusi pieņemšana, šī pakalpojumu sniegšana nav veikta pilnā apmērā.
- 33 No otras puses, ir jāatgādina, ka nodokļa bāze pakalpojumu sniegšanai par maksu ir atlīdzība, kuru nodokļa maksātājs šajā ziņā ir faktiski saņēmis (spriedums, 2013. gada 7. novembris, *Tulicā un Plavoštin*, C-249/12 un C-250/12, EU:C:2013:722, 33. punkts).
- 34 Tātad, ciktāl pakalpojumu saņēmēja maksājamo atlīdzību nav iespējams noteikt, iekams tas nav veicis būvniecības vai montāžas pakalpojumu pieņemšanu, ar šiem pakalpojumiem saistītais nodoklis pirms minētās pieņemšanas nevar būt iekasējams.
- 35 Šādos apstākļos un tiktāl, ciktāl darbu pieņemšana ir paredzēta pakalpojumu sniegšanas līgumā, ja šāds nosacījums atspoguļo normas un standartus, kas parasti tiek izmantoti jomā, kurā tiek veikta pakalpojumu sniegšana, bet tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, ir jāuzskata, ka šī formalitāte pati par sevi ir daļa no pakalpojumiem un ka tādējādi tā ir noteicoša, lai varētu pieņemt, ka šie pakalpojumi faktiski ir sniegti.
- 36 Ir jāpiebilst, ka citām formalitātēm, tādām kā tostarp oficiāla norēķina par veiktajiem izdevumiem vai beigu maksājuma sertifikāta, kas ir minēti līgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, sagatavošana, nevar būt nozīmes, lai noteiktu brīdi, kurā ir veikta pakalpojumu sniegšana, jo, tā kā tās neietilpst pakalpojumā kā tādā, tās nav izšķirošas, lai konstatētu, ka pakalpojums faktiski ir sniegts.
- 37 Ņemot vērā visu iepriekš minēto, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 66. panta pirmās daļas c) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to tiek pieļauts, ka gadījumā, ja saistībā ar sniegtajiem pakalpojumiem nav izsniegts rēķins vai tas ir izsniegts novēloti, par brīdi, kad šie pakalpojumi ir sniegti, tiek uzskatīta šo pakalpojumu formāla pieņemšana, ja, kā tas ir pamatlietā, dalībvalsts paredz, ka nodoklis kļūst iekasējams, beidzoties termiņam, kura ritējums sākas dienā, kad pakalpojumi ir sniegti, ciktāl, pirmkārt, par saņemšanas formalitāti puses ir vienojušās līgumā, atbilstoši kuram tos saista līgumiski noteikumi, kas atbilst faktiskai ekonomiskai un komerciālai situācijai jomā, kurā tiek sniegti pakalpojumi, un, otrkārt, šī formalitāte atbilst pakalpojuma faktiskai pabeigšanai un ar to galīgi tiek noteikta maksājamās atlīdzības summa; tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 38 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 (septītā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes Direktīvu 2010/45/ES (2010. gada 13. jūlijs), 66. panta pirmās daļas c) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to tiek pieļauts, ka gadījumā, ja saistībā ar sniegtajiem pakalpojumiem nav izsniegts rēķins vai tas ir izsniegts novēloti, par brīdi, kad šie pakalpojumi ir sniegti, tiek uzskatīta šo pakalpojumu formāla pieņemšana, ja, kā tas ir pamatlietā, dalībvalsts paredz, ka nodoklis kļūst iekasējams, beidzoties termiņam, kura ritējums sākas dienā, kad pakalpojumi ir sniegti, ciktāl, pirmkārt, par saņemšanas formalitāti puses ir vienojušās līgumā, atbilstoši kuram tos saista līgumiski noteikumi, kas atbilst faktiskai ekonomiskai un komerciālai situācijai jomā, kurā tiek sniegti pakalpojumi, un, otrkārt, šī formalitāte atbilst pakalpojuma faktiskai pabeigšanai un ar to galīgi tiek noteikta maksājamās atlīdzības summa; tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

[Paraksti]