

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2019. gada 2. maijā (\*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 66. pants – Nodokļa iekasājāmās gadījums un nodokļa iekasājāmība – Brīdis, kad ir veikta pakalpojumu sniegšana – Būvniecības un montāžas darbi – Pakalpojumu sniegšanas līgumu paredzētā darbu pieņemšanas brīža ņemšana vērā

Lietā C-224/18

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu 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. Švērebs [*P. G. Xuereb*],

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

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

ģemot vērā rakstveida procesū,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Budimex S.A.* vērā – *M. Militz, doradca podatkowy,*
- Polijas valdības vērā – *B. Majczyna, pērstāvis,*
- Eiropas Komisijas vērā – *M. Siekierzyńska* un *N. Gossement, pērstāves,*

ģemot vērā pēc ģenerālvokātes uzklausesšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu 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 līgums ir iesniegts tiesvedībā, kurā *Budimex S.A.* vēršas pret *Minister Finansów* (finanšu ministrs, Polija) saistībā ar iepriekšēju nodokļu nolikumu, ko šī sabiedrība finanšu ministram bija līgusi sniegt par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) saistībā ar būvniecības vai montāžas pakalpojumu sniegšanu iekasjām bas datumu.

### **Atbilstošās tiesību normas**

#### **Savienības tiesības**

3 PVN direktīvas 24. apsvērumā ir paredzēts:

“Būtu jānosaka o jādzīeni “nodokļa iekasjām bas gadījums” un “nodokļa iekasjām ba”, lai kopējā PVN sistēmā 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 tās”.

5 Minētās direktīvas 63. pants ir izteikts šādā redakcijā:

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

6 PVN direktīvas 66. panta pirmajā daļā ir noteikts:

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

a) vīlākais, izsniedzot rīšinu;

b) vīlākais, saņemot maksājumu;

c) ja rīšins nav izsniegts vai ir izsniegts ar nokavēšanos – noteiktā laikā ne vīlāk kā rīšinu 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 iekasjām bas 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, rīšinu izsniedz ne vīlāk kā tās mēneša piecpadsmitajā dienā, kas ir pēc mēneša, kurā iestāties nodokļa iekasjām bas gadījums.

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

#### **Polijas tiesības**

8 2004. gada 11. marta *ustawa o podatku od towarów i usług* (Likums par pre?u un pakalpojumu nodokli) (*Dz. U.* 2004, Nr. 54, 535. poz?cija), pamatlietai piem?rojamaj? redakcij?, (turpm?k tekst? – “PVN likums”) 19.a pant? ir noteikts:

“1. Nodoklis k??st iekas?jams br?d?, kad ir veikta pre?u pieg?de vai pakalpojuma sniegšana, iev?rojot 5. un 7.–11. punktu, 14. panta 6. punktu, 20. pantu un 21. panta 1. punktu.

2. Ja pakalpojumu sniegšana ir veikta tikai da??ji, pakalpojums tiek uzskat?ts par sniegtu ar? tad, ja ir izpild?ta pakalpojuma da?a, par kuru ir noteikta samaksa.

[..]

5. Nodoklis k??st iekas?jams br?d?:

[..]

3) kad 106.b panta 1. punkt? nor?d?tajos gad?jumos tiek izsniegts r??ins par:

a) b?vniec?bas vai mont?žas pakalpojumu sniegšanu,

[..]

7. Gad?jumos, kas min?ti 5. punkta 3. un 4. apakšpunkt?, ja nodok?a maks?t?js nav izsniedzis r??inu vai ir to izsniedzis nov?loti, nodoklis k??st iekas?jams, beidzoties 106.i panta 3. un 4. punkt? noteiktajam r??ina izsniegšanas termi?am, vai, ja nav paredz?ts neviens termi?š, – beidzoties maks?juma termi?am.

[..]”

9 Š? likuma 106.b panta 1. punkt? ir paredz?ts:

“Nodok?u maks?t?jam ir pien?kums izsniegt r??inu:

1) par ikvienu 106.a panta 2. punkt? nor?d?to pre?u p?rdošanu un pieg?di un pakalpojumu sniegšanu, ko tas ir veicis citam nodok?a, pievienot?s v?rt?bas nodok?a vai cita l?dzv?rt?ga nodok?a maks?t?jam vai juridiskajai personai, kura nav nodok?u maks?t?ja;

[..].”

10 Min?t? likuma 106.i panta 3. punkts ir izteikts š?d? redakcij?:

“R??ins ir j?izsniedz ne v?l?k k?:

30 dienu laik? p?c pakalpojumu sniegšanas dienas – gad?jum?, kas ir nor?d?ts 19.a panta 5. punkta 3) apakšpunkta a) punkt?;

[..].”

### **Pamatlieta un prejudici?lais jaut?jums**

11 Atbildot uz *Budimex* iesniegto l?gumu sniegt iepriekš?ju nodok?u nol?mumu attiec?b? uz PVN, kas ir saist?ts ar š? uz??muma veiktiem b?vniec?bas un mont?žas darbiem, iekas?jam?bas datumu, finanšu ministrs sav? 2014. gada 15. oktobra atbild? nor?d?ja, ka PVN esot iekas?jams br?d?, kad uz??m?js izsniedz atbilstošu r??inu par šiem darbiem vai, ja r??ins nav izsniegts,

beidzoties 30 dienām, skaitot no minētā darbu faktiskas veikšanas dienas.

12 Šajā ziņā finanšu ministrs uzsvēra, ka apstāklis, ka līguma noteikumos, uz kuru pamata tiek veikti būvniecības un montāžas darbi, ir paredzēts, ka pasūtītājam, kas ir pasūtītājs šos darbus, tie ir jāapstiprina ar pieņemšanas nodošanas aktu, neietekmējot PVN iekasājuma 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 paredzētā Starptautiskās inženierkonsultantu federācijas (*FIDIC*) izstrādātajos darījuma noteikumos, kuri reglamentē tās noslēgtos līgumus, un ka šā formalitāte tādējādi esot katra tās sniegtā būvniecības vai montāžas pakalpojuma neatņemama sastāvdaļa. Ar 2015. gada 30. jūlija spriedumu šā prasība tika noraidīta.

14 *Budimex* iesniedza apelācijas sūdzību par šo spriedumu iesniedzējtiesai, 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 precizēja, ka strīda risinājums pamatlietā esot atkarīgs no jādziņa "ir veikta [...] pakalpojumu sniegšana" PVN direktīvas 63. panta izpratnē interpretācijas. It pašā rodoties jautājums, vai apstāklis, 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, iekasājuma datuma noteikšanu.

16 Šajā kontekstā *Naczelny 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 aktu, ar šādu darījumu saistīta pakalpojuma sniegšana, par kuru ir runa [PVN direktīvas] 63. pantā, notiek faktiskas būvniecības darbu vai montāžas darbu izpildes brīdī vai ar 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 iekasājams tad, kad ir veikta pakalpojumu sniegšana.

18 Tomēr šīs direktīvas 66. panta pirmās daļas c) punkts ir precizēts, ka dalībvalstis var paredzēt, ka attiecībā uz konkrētiem darījumiem nodoklis kļūst iekasājams noteiktā termiņā, bet gadījumā, ja rēķins saistīts ar sniegtajiem pakalpojumiem nav izsniegts vai ir izsniegts novēloti, – ne vienlīdz kļūst dalībvalstu noteiktā rēķinu izsniegšanas termiņa beigās.

19 Šajā lietā no iesniedzējtiesas nolūmuma izriet, ka Polijas likumdevējs, PVN likuma 19.a panta 7. punkts un 106.i panta 3. punkts, aplūkojot tos kopumā, paredzēdams, ka, ja rēķins nav izsniegts vai ir izsniegts novēloti, PVN kļūst iekasājams, beidzoties 30 dienu termiņam no pakalpojumu sniegšanas dienas, ir jāstenojās tam ar PVN direktīvas 66. panta noteikumiem atzīto iespēju.

20 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa tādā būtībā vēlas noskaidrot, vai ar PVN direktīvas 66. panta pirmās daļas c) punktu netiek pieļauts, ka gadījumā, ja saistīts ar sniegtajiem pakalpojumiem nav izsniegts rēķins vai tas ir izsniegts novēloti, par brīdi, kad šie pakalpojumi ir sniegti, tiek uzskatīta šo pakalpojumu forma pieņemšana, ja, kā tas ir pamatlietā, dalībvalsts

paredz, ka nodoklis k??st iekas?jams, beidzoties termi?am, kura rit?jums s?kas dien?, kad pakalpojumi ir sniegti.

21 Vispirms ir j?atg?dina, ka ar Sesto direkt?vu ir izveidota kop?j? PVN sist?ma, kas balst?ta ar? uz vienotu ar nodokli apliekamo dar?jumu defin?ciju (spriedums, 2013. gada 20. j?nijs, *Newey*, C?653/11, EU:C:2013:409, 39. punkts).

22 It ?paši š?s direkt?vas 24. apsv?rum? ir preciz?ts, ka b?tu j?saska?o j?dzieni “nodok?a iekas?jam?bas gad?jums” un “nodok?a iekas?jam?ba”, lai kop?j? PVN sist?ma un t?s turpm?kie groz?jumi st?tos sp?k? vienlaikus. T?tad Savien?bas likumdev?js, lai nodrošin?tu nodok?a vienvēid?gu iekas?šanu, ir paredz?jis maksim?li saska?ot nodok?a maks?šanas pien?kuma rašan?s datumu vis?s dal?bvalst?s (spriedums, 2013. gada 16. maijs, *TNT Express Worldwide (Poland)*, C?169/12, EU:C:2013:314, 31. punkts).

23 Atbilstoši min?t?s direkt?vas 63. pantam nodok?a iekas?jam?bas gad?jums iest?jas un nodoklis k??st iekas?jams br?d?, kad ir veikta pakalpojumu sniegšana.

24 Saska?? ar min?t?s direkt?vas 66. panta pirm?s da?as c) punktu dal?bvalstis var paredz?t, ka attiec?b? uz konkr?tiem dar?jumiem vai dažu kategoriju nodok?a maks?t?jiem nodoklis k??st iekas?jams noteikt? termi?? no dienas, kad iest?jies nodok?a iekas?jam?bas gad?jums, ja r??ins nav izsniegts vai ir izsniegts nov?loti.

25 Šaj? liet? PVN likuma 19.a panta 5. un 7. punkt?, lasot tos kopsakar? ar š? likuma 106.i panta 3. punktu, ir paredz?ts, ka nodoklis k??st iekas?jams, ja r??ins nav izsniegts 30 dienu laik? p?c tam, kad pakalpojumi ir sniegti.

26 Pamatlietas puses nav vienispr?tis par br?di, kur? *Budimex* ?stenotie pakalpojumi ir sniegti, un p?d?j? min?t? nor?da, ka, ?emot v?r? t?s nosl?gtajos l?gumos ietvertos l?gumiskos noteikumus, š?ds br?dis varot iest?ties tikai p?c tam, kad pas?t?t?js ir pie??mis darbus, neatkar?gi no apst?k?a, ka tie faktiski ir ?stenoti agr?k? datum?.

27 Lai gan saist?b? ar b?vniec?bas vai mont?žas pakalpojumu sniegšanu visp?r?gi tiek uzskat?ts, ka tie ir sniegti dien?, kad darbi faktiski ir pabeigti, tad tom?r, lai kvalific?tu dar?jumu par “ar nodokli apliekamu dar?jumu” PVN direkt?vas izpratn?, faktisk? ekonomisk? un komerci?l? situ?cija ir uzskat?ma par pamatkrit?riju, kas ir j??em v?r? kop?j?s PVN sist?mas piem?rošanai (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2018. gada 22. novembris, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C?295/17, EU:C:2018:942, 43. punkts).

28 Šaj? kontekst? ir nospriests, ka atbilstoši l?guma noteikumi ir uzskat?mi par apst?kli, kas ir j??em v?r? gad?jum?, ja ir j?identific? pakalpojumu sniedz?js un sa??m?js “pakalpojumu sniegšanas” dar?jum? PVN direkt?vas izpratn? (spriedums, 2013. gada 20. j?nijs, *Newey*, C?653/11, EU:C:2013:409, 43. punkts).

29 L?dz ar to nevar izsl?gt, ka, ?emot v?r? l?guma noteikumus, kas atspogu?o faktisko ekonomisko un komerci?lo situ?ciju jom?, kur? pakalpojumi tiek ?stenoti, tos var uzskat?t par sniegtiem tikai posm?, kas ir v?l?ks par pakalpojumu faktisk?s pabeigšanas dienu, p?c tam, kad ir ?stenojušies noteikti nosac?jumi, kuri ir nesaraujami saist?ti ar pakalpojumu sniegšanu un ir izš?iroši, lai nodrošin?tu t?s piln?gumu.

30 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka pakalpojumu sniegšana ir apliekama ar nodokli vien?gi tad, ja starp pakalpojumu sniedz?ju un sa??m?ju past?v tiesiskas attiec?bas, kuru gait? notiek savstarp?ja izpild?juma apmai?a, un pakalpojumu sniedz?ja sa?emt? atl?dz?ba ir v?rt?ba, kas faktiski atbilst sa??m?jam sniegtajam individualiz?jamajam pakalpojumam (spriedums, 2016. gada

2. j?nijs, *Lajvér*, C?263/15, EU:C:2016:392, 26. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

31 Šaj? liet? no iesniedz?jtiesas sniegt?s inform?cijas izriet, ka pras?t?jas pamatliet? l?gumos iek?autajos l?gumiskajos noteikumos ir paredz?tas pas?t?t?ja ties?bas p?rbaud?t veikto b?vniec?bas vai mont?žas darbu atbilst?bu pirms to pie?emšanas un pakalpojumu sniedz?ja pien?kums veikt nepieciešamas izmai?as, lai rezult?ts faktiski atbilstu tam, par ko ir pan?kta vienošan?s. Šaj? sakar? *Budimex* savos rakstveida apsv?rumos ir nor?d?jusi, ka tai bieži vien neesot iesp?jams noteikt nodok?a b?zi un maks?jam? nodok?a summu, iekams pas?t?t?js nav pie??mis darbus.

32 No vienas puses, t? k? nosac?jums, ko veido pas?t?t?ja veikta pie?emšanas nodošanas akta sast?d?šana, iest?jas tikai p?c t? termi?a beig?m, k?ds pas?t?t?jam ir pieš?irts pakalpojumu sniedz?ja inform?šanai par iesp?jamiem tr?kumiem, kuri tam ir j?nov?rš, lai b?vniec?bas vai mont?žas pakalpojumi b?tu atbilstoši tam, par ko bijusi pan?kta vienošan?s, nevar izsl?gt, ka, iekams nav notikusi pie?emšana, š? pakalpojumu sniegšana nav veikta piln? apm?r?.

33 No otras puses, ir j?atg?dina, ka nodok?a b?ze pakalpojumu sniegšanai par maksu ir atl?dz?ba, kuru nodok?a maks?t?js šaj? zi?? ir faktiski sa??mis (spriedums, 2013. gada 7. novembris, *Tulic?* un *Plavo?in*, C?249/12 un C?250/12, EU:C:2013:722, 33. punkts).

34 T?tad, cikt?l pakalpojumu sa??m?ja maks?jamo atl?dz?bu nav iesp?jams noteikt, iekams tas nav veicis b?vniec?bas vai mont?žas pakalpojumu pie?emšanu, ar šiem pakalpojumiem saist?tais nodoklis pirms min?t?s pie?emšanas nevar b?t iekas?jams.

35 Š?dos apst?k?os un tikt?l, cikt?l darbu pie?emšana ir paredz?ta pakalpojumu sniegšanas l?gum?, ja š?ds nosac?jums atspogu?o normas un standartus, kas parasti tiek izmantoti jom?, kur? tiek veikta pakalpojumu sniegšana, bet tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai, ir j?uzskata, ka š? formalit?te pati par sevi ir da?a no pakalpojumiem un ka t?d?j?di t? ir noteicoša, lai var?tu pie?emt, ka šie pakalpojumi faktiski ir sniegti.

36 Ir j?piebilst, ka cit?m formalit?t?m, t?d?m k? tostarp ofici?la nor??ina par veiktajiem izdevumiem vai beigu maks?juma sertifik?ta, kas ir min?ti l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu, sagatavošana, nevar b?t noz?mes, lai noteiktu br?di, kur? ir veikta pakalpojumu sniegšana, jo, t? k? t?s neietilpst pakalpojuma k? t?d?, t?s nav izš?irošas, lai konstat?tu, ka pakalpojums faktiski ir sniegts.

37 ?emot v?r? visu iepriekš min?to, uz uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 66. panta pirm?s da?as c) punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar to tiek pie?auts, ka gad?jum?, ja saist?b? ar sniegtajiem pakalpojumiem nav izsniegts r??ins vai tas ir izsniegts nov?loti, par br?di, kad šie pakalpojumi ir sniegti, tiek uzskat?ta šo pakalpojumu form?la pie?emšana, ja, k? tas ir pamatliet?, dal?bvalsts paredz, ka nodoklis k??st iekas?jams, beidzoties termi?am, kura rit?jums s?kas dien?, kad pakalpojumi ir sniegti, cikt?l, pirmk?rt, par sa?emšanas formalit?ti puses ir vienojuš?s l?gum?, atbilstoši kuram tos saista l?gumiski noteikumi, kas atbilst faktiskai ekonomiskai un komerci?lai situ?cijai jom?, kur? tiek sniegti pakalpojumi, un, otrk?rt, š? formalit?te atbilst pakalpojuma faktiskai pabeigšanai un ar to gal?gi tiek noteikta maks?jam?s atl?dz?bas summa; tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.

### **Par ties?šan?s izdevumiem**

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

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

**Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu, redakcij? ar groz?jumiem, kas izdar?ti ar Padomes Direkt?vu 2010/45/ES (2010. gada 13. j?lijs), 66. panta pirm?s da?as c) punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar to tiek pie?auts, ka gad?jum?, ja saist?b? ar sniegtajiem pakalpojumiem nav izsniegts r??ins vai tas ir izsniegts nov?loti, par br?di, kad šie pakalpojumi ir sniegti, tiek uzskat?ta šo pakalpojumu form?la pie?emšana, ja, k? tas ir pamatliet?, dal?bvalsts paredz, ka nodoklis k??st iekas?jams, beidzoties termi?am, kura rit?jums s?kas dien?, kad pakalpojumi ir sniegti, cikt?l, pirmk?rt, par sa?emšanas formalit?ti puses ir vienojuš?s l?gum?, atbilstoši kuram tos saista l?gumiski noteikumi, kas atbilst faktiskai ekonomiskai un komerci?lai situ?cijai jom?, kur? tiek sniegti pakalpojumi, un, otrk?rt, š? formalit?te atbilst pakalpojuma faktiskai pabeigšanai un ar to gal?gi tiek noteikta maks?jam?s atl?dz?bas summa; tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.**

[Paraksti]

\* Tiesved?bas valoda – po?u.