

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. lapkričio 29 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinų vertės mokestis (PVM) – Profesionalaus futbolo žaidėjų agentų apmokestinimas – Mokėjimas dalimis, kuriam taikoma tam tikra sąlyga – Apmokestinimo momentas, prievolė apskaičiuoti mokestį ir mokesčio išieškojimas“

Byloje C-548/17

dėl 2017 m. birželio 21 d. *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) nutartimi, kurių Teisingumo Teismas gavo 2017 m. rugsėjo 21 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Finanzamt Goslar

prieš

baumgarten sports & more GmbH

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro šeštosios kolegijos pirmininko pareigas einantis pirmosios kolegijos pirmininkas J.-C. Bonichot (pranešėjas), teisėjai E. Regan ir C. G. Fernlund,

generalinis advokatas M. Szpunar,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *baumgarten sports & more GmbH*, atstovaujamos A. Brennecke,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir R. Kanitz,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir A. C. Becker,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinų vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 63 ir 90 straipsnių išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Finanzamt Goslar* (Goslaro finansų tarnyba, Vokietija) ir *baumgarten Sports & more GmbH* (toliau – bendrovė) ginčą dėl dalimis mokamų mokėjimų apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (PVM).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 63 straipsnyje nustatyta:

„Apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.“

4 Šios direktyvos 64 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Jeigu atlikus paslaugų teikimą ar prekių tiekimą, išskyrus 14 straipsnio 2 dalies b punkte nurodytą prekių nuomą tam tikram laikotarpiui ar pardavimą atidedant apmokėjimo terminą, sąskaitos pateikiamos ir apmokamos kelis kartus iš eilės, laikoma, kad paslaugų teikimas ar prekių tiekimas yra atliktas tada, kai baigiasi laikotarpis, su kuriuo yra susijusios šios sąskaitos ar apmokėjimas.“

5 Minėtos direktyvos 65 straipsnyje nurodyta:

„Kai apmokėjimas atliekamas prieš tiekiant prekes ar teikiant paslaugas, prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda gavus atlygą ir apskaičiuojama nuo gautos sumos dydžio.“

6 PVM direktyvos 66 straipsnis suformuluotas taip:

„Nukrypdamos nuo 63, 64 ir 65 straipsnių, valstybės narės gali numatyti, kad tam tikrą sandorį atveju ar tam tikrą kategoriją apmokestinamiesiems asmenims prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda vienu iš šių momentų:

a) ne vėliau kaip išrašius sąskaitų faktūrą;

b) ne vėliau kaip gavus apmokėjimą;

c) kai sąskaita faktūra neišrašoma arba ji išrašoma vėliau – per tam tikrą laikotarpį nuo apmokestinimo momento.“

7 Šios direktyvos 90 straipsnyje nustatyta:

„1. Anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmokėjimo atvejais arba, kai kaina sumažinama įvykdžius sandorį, apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama valstybių narių nustatytais sąlygomis.

2. Visiško ar dalinio neapmokėjimo atveju valstybės narės gali nukrypti nuo 1 dalies.“

Vokietijos teisė

8 *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*) 13 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatyta:

„Mokestis mokamas:

1. už prekių tiekimo ir kitų paslaugų teikimo:

a) apskaičiuojant mokestį pagal sutartus atlygius (16 straipsnio 1 dalies pirmas sakinyss) pasibaigus iš anksto deklaruojamam laikotarpiui, kuriuo paslaugos buvo suteiktos. Tai taikoma ir dalinams paslaugoms. Dalinų paslaugos teikiamos tuomet, kai sutariama atlygą už tam tikras ekonomiškai dalomos paslaugos dalis mokėti atskirai. Kai atlygis arba jo dalis yra gaunama dar prieš suteikiant paslaugą ar daliną paslaugą, mokestis tampa apskaičiuotinas pasibaigus iš anksto deklaruojamam laikotarpiui, kuriuo atlygis ar jo dalis buvo gauti;

b) apskaičiuojant mokestį pagal gautus atlygius (20 straipsnis) pasibaigus iš anksto deklaruojamam laikotarpiui, kuriuo atlygiai buvo gauti.“

9 UStG 17 straipsnyje numatyta:

„1. Jei pasikeičia apmokestinamojo sandorio apmokestinamoji vertė, kaip tai suprantama pagal 1 straipsnio 1 dalies 1 punktą, sandorą vykdančs verslininkas turi patikslinti už šį sandorą mokėtiną mokesčio sumą. <...>

2. 1 dalis atitinkamai taikoma tuomet, kai:

1) tapo neįmanoma gauti sutarto atlygio už apmokestinamąjį tiekimo sandorą, kitą suteiktą paslaugą arba apmokestinamąjį įsigijimo Bendrijos viduje sandorą. Jei atlygis gaunamas vėliau, mokesčio sumą ir atskaitą reikia vėl patikslinti.

<...>“

10 UStG 20 straipsnio pirmame sakinyje nurodyta:

„Gavusi prašymą, mokesčių tarnyba gali leisti verslininkui:

1) kurio bendra apyvarta (19 straipsnio 3 dalis) praėjusiais kalendoriniais metais buvo mažesnė ne didesnė kaip 500 000 EUR; arba

2) kuris, vadovaujantis *Abgabenordnung* (Mokesčių kodeksas) 148 straipsniu, yra atleistas nuo prievolės vesti buhalterinę apskaitą ir kiekvienais metais, remiantis kasmetinės inventurizacijos rezultatais, pateikti finansines ataskaitas; arba

3) kuris sudaro sandorius vykdydamas vienos iš vadinamųjų laisvųjų profesijų veiklą, kaip tai suprantama pagal Pajamų mokesčio įstatymą (*Einkommensteuergesetz*) 18 straipsnio 1 dalies 1 punktą,

mokestį apskaičiuoti ne pagal sutartus atlygius (16 straipsnio 1 dalies pirmas sakinyss), o pagal gautus atlygius.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

11 Bendrovė teikia sporto agento paslaugas profesionalaus futbolo sektoriuje.

12 Kai bendrovė sėkmingai suteikia klubui žaidėjų, ji gauna iš šio klubo komisinį mokestį, su sąlyga, kad žaidėjas pasirašo darbo sutartį ir turi *Deutsche Fußball Liga GmbH* (Vokietijos futbolo lyga) išduotą licenciją.

13 Šis komisinis mokestis bendrovei mokamas kas pusmet?, kol žaid?jas saistomas sutarties su tuo klubu ir kol jis turi Vokietijos futbolo lygos licencij?.

14 Bendrov? nuo savo 2012 m. apyvartos skai?iavo mokes?ius, remdamasi sutartu finansiniu atlygiu, numatytu *UStG* 13 straipsnio 1 dalies 1 punkto a papunktyje.

15 2015 m. atlikusi finansin? patikrinim? Goslaro finans? tarnyba, atsižvelgdama ? „apmokestinimo suteikus paslaug? taisykl?“, konstatavo, kad bendrov? nuo 2012 m. tur?jo taikyti PVM komisiniam mokes?iui, gautam d?l žaid?j? terminuot? sutar?i?, kurios baigia galioti 2015 m., ir pareng? pranešim? apie mokes?io perskai?iavim?.

16 Nesutikusi su šiuo metodu bendrov? kreip?si ? pirmosios instancijos teism? ir laim?jo byl?. Ji teig? (šie teiginiai buvo pripažinti pagr?stais), kad nebuvo aišku, jog nagrin?jamas komisinis mokestis bus sumok?tas, ir kad su juo susijus? PVM galima apskai?iuoti tik tada, kai tas komisinis mokestis bus iš tikr?j? gautas.

17 Goslaro finans? tarnyba pateik? skund? d?l perži?ros *Bundesfinanzhof* (Federalinis finans? teismas, Vokietija).

18 Tam teismui kilo klausim? d?l to, kaip turi b?ti aiškinamas PVM direktyvos 63 straipsnis, kuriame nustatyta taisykl?, kad su paslaugos teikimu susij?s mokestis tampa apskai?iuotinas jos suteikimo momentu. Jis klausia, ar ši? taisykl? galima aiškinti siaurai, iš esm?s paslaugos teikim? laikant dar ne?vykusiu, kai finansinis atlygis už j? dar nesumok?tas arba jam nustatytos s?lygos, kaip yra pagrindin?je byloje.

19 Atsižvelgdamas ? atsakym? ? š? pirm?j? klausim?, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas taip pat siekia išsiaiškinti, ar tai, kad apmokestinamasis asmuo sumoka ? valstyb?s biudžet? „avans?“, yra suderinama su tam tikrais PVM teis?s principais ir su bendraisiais lygyb?s ir proporcingumo principais. Jo klausimai iš esm?s grindžiami apmokestinamojo asmens, kaip antai aptariamo pagrindin?je byloje, ir apmokestinamojo asmens, apmokestinamo pagal „gauto atlygio apmokestinimo“ metod?, atitinkam? situacij? palyginimu, kuris yra byl? iš esm?s nagrin?jan?io teismo esminis diskusijos dalykas.

20 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, siedamas su prašomu PVM direktyvos 63 straipsnio išaiškinimu, taip pat klausia, kaip reikia aiškinti šios direktyvos 90 straipsn?, susijus? su teise tam tikromis aplinkyb?mis sumažinti apmokestinam?j? vert?, vis? pirma kai už paslaug? nesumokamas atlygis. Šiuo aspektu jis siekia išsiaiškinti, ar tuo atveju, jei pagal PVM direktyv? apmokestinamajam asmeniui nedraudžiama už kelerius metus sumok?ti mokes?io avanso, valstyb?s nar?s gali sutikti atlikti š? sumažinim? einamuoju apmokestinamuoju laikotarpiu, o ne, kaip, atrodo, matyti iš šio straipsnio formuluot?s, po to, kai suteikiamos paslaugos.

21 Šiomis aplinkyb?mis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finans? teismas) nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar, atsižvelgiant ? apmokestinamajam asmeniui, kaip ? valstyb?s biudžet? patenkan?i? mokes?i? rink?jui, tenkan?i? funkcij?, [PVM direktyvos] 63 straipsn? reikia aiškinti siaurai, suprantant j? taip, kad už paslaug? gautina suma:

a) yra mok?tina arba;

b) bent jau yra bes?lygiškos prievol?s dalykas?

2. Jeigu ? pirm?j? klausim? b?t? atsakyta neigiamai: ar už dvej? met? laikotarp? už paslaug? mok?tin? PVM apmokestinamasis asmuo privalo sumok?ti iš anksto, jeigu atlyg? už savo suteikt? paslaug? jis (iš dalies) gaus tik pra?jus dvejiems metams po apmokestinimo momento atsiradimo?

3. Jei ? antr?j? klausim? b?t? atsakyta teigiamai: ar valstyb?s nar?s, atsižvelgiant ? j? [PVM direktyvos] 90 straipsnio 2 dalyje numatytus ?galiojimus, turi teis? remtis patikslinimu, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos 90 straipsnio 1 dal?, jau to apmokestinamojo laikotarpio, kuriuo mokestis tapo apskai?iuotinas, atžvilgiu, jeigu apmokestinamasis asmuo ši? sum?, nes ji dar n?ra mok?tina, gali gauti tik pra?jus dvejiems metams po apmokestinimo momento atsiradimo?“

D?I prejudicini? klausim?

22 Pirmiausia reikia priminti, kad, remiantis suformuota jurisprudencija, vykstant SESV 267 straipsnyje ?tvirtintai nacionalini? teism? ir Teisingumo Teismo bendradarbiavimo proced?rai, pastarasis nacionaliniam teismui turi pateikti nauding? atsakym?, kuris leist? išnagrin?ti jam pateikt? byl?. Tokiu atveju Teisingumo Teismui gali tekti performuluoti jam pateiktus klausimus. Be to, Teisingumo Teismas gali manyti esant reikalinga atsižvelgti ? S?jungos teis?s nuostatas, kuri? nacionalinis teismas nebuvo nurod?s savo klausime (2017 m. vasario 1 d. Sprendimo *Município de Palmela*, C?144/16, EU:C:2017:76, 20 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

23 Nagrin?jamu atveju prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausimus lemia abejon?s d?I to, ar PVM direktyvos 63 straipsn? galima aiškinti siaurai, kad paslaug? teikimas neturi b?ti laikomas „atliktu“, kaip tai suprantama pagal t? nuostat?, kai su jomis susij?s atlygis n?ra bes?lygiškai apskai?iuotinas ar mok?tinas, d?I ko tur?t? b?ti mokama dalis PVM.

24 Šiuo aspektu PVM direktyvos 64 straipsnio 1 dalis, kiek joje nustatytas momentas, kada paslaug? teikim? reikia laikyti „atliktu“, kai „s?skaitos pateikiamos ir apmokamos kelis kartus iš eil?s“, taip pat yra reikšminga taikant PVM taisykles, esant tokiai situacijai, kaip nagrin?jama pagrindin?je byloje.

25 Taigi darytina išvada, kad savo klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 63 straipsnis, siejamas su šios direktyvos 64 straipsnio 1 dalimi, turi b?ti aiškinamas taip, kad pagal j? draudžiama laikyti, jog mokes?io, susijusio su agento teikiamomis profesionalaus futbolo žaid?j? suteikimo paslaugomis, kaip antai nagrin?jamomis pagrindin?je byloje, už kurias kelerius metus po žaid?j? suteikimo mokama dalimis ir taikant tam tikras s?lygas, apmokestinimo momentas ?vyksta ir prievol? j? apskai?iuoti atsiranda šio suteikimo dien?.

26 Šiuo klausimu reikia priminti, kad, pirma, PVM direktyvos 63 straipsnyje numatyta, jog apmokestinimo momentas ?vyksta ir prievol? apskai?iuoti mokest? atsiranda atlikus paslaug? teikim?.

27 Antra, pagal šios direktyvos 64 straipsnio 1 dal?, jeigu už paslaugas mokama kelis kartus iš eil?s, laikoma, kad paslaug? teikimas atliktas, kaip tai suprantama pagal š? 63 straipsn?, tada, kai baigiasi laikotarpiai, su kuriais susij? tie mok?jimai.

28 Iš kartu taikom? ši? dviej? nuostat? matyti, kad, kiek tai susij? su paslaugomis, už kurias mokama kelis kartus iš eil?s, apmokestinimo momentas ?vyksta ir prievol? apskai?iuoti mokest? atsiranda pasibaigus laikotarpiams, su kuriais susij? šie mok?jimai (šiuo klausimu žr. 2015 m. rugs?jo 3 d. Sprendimo *Asparuhovo Lake Investment Company*, C?463/14, EU:C:2015:542, 50 punkt?).

29 Iš principo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi patikrinti, ar pagrindin?je byloje nagrin?jamos paslaugos yra paslaugos, d?l kuri? „s?skaitos pateikiamos ir apmokamos kelis kartus iš eil?s“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 64 straipsnio 1 dal?.

30 Taigi, siekiant naudingai atsakyti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui, reikia pažym?ti, kad atrodo, jog taip yra pagrindin?je byloje nagrin?jamos paslaugos, kuri? sudaro derybos d?l žaid?jo suteikimo klubui keliems sezonams ir už kuri? atlyginama kelerius metus po žaid?j? suteikimo mokant dalimis ir taikant tam tikras s?lygas, atveju (pagal analogij? žr. 2015 m. rugs?jo 3 d. Sprendimo *Asparuhovo Lake Investment Company*, C?463/14, EU:C:2015:542, 49 punkt?).

31 Remiantis tuo, kas išd?styta, darytina išvada, kad turi b?ti laikoma, jog mokes?io, susijusio su tokia paslauga, kokia nagrin?jama pagrindin?je byloje, apmokestinimo momentas ?vyksta ir prievol? j? apskai?iuoti atsiranda ne žaid?jo suteikimo dien?, bet pasibaigus laikotarpiams, su kuriais susij? klubo atlikti mok?jimai, ta?iau prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi atlikti reikiamus patikrinimus.

32 Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 63 straipsnis, siejamas su šios direktyvos 64 straipsnio 1 dalimi, turi b?ti aiškinamas taip, kad pagal j? draudžiama laikyti, jog mokes?io, susijusio su agento teikiamomis profesionalaus futbolo žaid?j? suteikimo paslaugomis, kaip antai nagrin?jamomis pagrindin?je byloje, už kurias kelerius metus po žaid?j? suteikimo mokama dalimis ir taikant tam tikras s?lygas, apmokestinimo momentas ?vyksta ir prievol? j? apskai?iuoti atsiranda šio suteikimo dien?.

D?l bylin?jimosi išlaid?

33 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (šeštoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 63 straipsnis, siejamas su šios direktyvos 64 straipsnio 1 dalimi, turi b?ti aiškinamas taip, kad pagal j? draudžiama laikyti, jog mokes?io, susijusio su agento teikiamomis profesionalaus futbolo žaid?j? suteikimo paslaugomis, kaip antai nagrin?jamomis pagrindin?je byloje, už kurias kelerius metus po žaid?j? suteikimo mokama dalimis ir taikant tam tikras s?lygas, apmokestinimo momentas ?vyksta ir prievol? j? apskai?iuoti atsiranda šio suteikimo dien?.

Parašai.

* Proceso kalba: vokie?i?.