

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. gegužės 2 d.(\*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 66 straipsnis – Apmokestinimo sukeliantis įvykis ir prievolė sumokėti mokestį – Momentas, kada atliktas paslaugų teikimas – Statybos ir montavimo darbai – Atsižvelgimas į paslaugų teikimo sutartyje numatytą darbų pradžios momentą“

Byloje C-224/18

dėl *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) 2017 m. lapkričio 28 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2018 m. kovo 28 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Budimex S.A.**

prieš

**Minister Finansów**

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas T. von Danwitz, teisėjai E. Levits (pranešėjas) ir P. G. Xuereb, generalinis advokatas J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Budimex S.A.*, atstovaujamos *doradca podatkowy* M. Miltz,
- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna,
- Europos Komisijos, atstovaujamos M. Siekierzyńska ir N. Gossement,

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 pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES (OL L 189, 2010, p. 1) (toliau – PVM direktyva), 66 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Budimex S.A.* ir *Minister Finansów* (Finansų ministras, Lenkija) ginčą dėl šios bendrovės prašymu Finansų ministro pateikto individualaus išaiškinimo dėl prievolės apskaičiuoti pridėtinės vertės mokestį (PVM) atsiradimo momento, kai teikiamos statybos ar montavimo paslaugos.

## **Teisinis pagrindas**

### **Sąjungos teisė**

3 PVM direktyvos 24 konstatuojamojoje dalyje nustatyta:

„Apmokestinimo momento ir prievolės apskaičiuoti PVM sąvokos turėtų būti suderintos, nes bendra PVM sistema turi būti diegta ir bet kurie kiti jos pakeitimai turi signaluoti visose valstybėse narėse tuo pačiu metu.“

4 Pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą PVM objektas yra „paslaugų teikimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

5 Šios direktyvos 63 straipsnis suformuluotas taip:

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

6 Šios direktyvos 66 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta:

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

a) ne vėliau kaip išrašius sąskaitą-faktūrą;

b) ne vėliau kaip gavus apmokėjimą;

c) kai sąskaita-faktūra neišrašoma arba išrašoma vėliau – per nurodytą laiką ne vėliau kaip pasibaigus sąskaitos faktūros išrašymo terminui, kurį nustatė valstybės narės pagal 222 straipsnio antrą pastraipą, arba, jei valstybės narė nėra nustačiusi tokio termino – per nurodytą laikotarpį nuo apmokestinimo momento.“

7 Šios direktyvos 222 straipsnyje nustatyta:

„Jei teikiamos prekės 138 straipsnyje nurodytomis sąlygomis arba teikiamos paslaugos, už kurias pagal 196 straipsnį PVM turi mokėti įsigyjantis asmuo, sąskaita faktūra išrašoma ne vėliau kaip kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį vyksta apmokestinimo momentas, penkioliktą dieną.“

Kitų prekių tiekimo ar paslaugų teikimo atveju valstybės narės gali nustatyti apmokestinamiesiems asmenims sąskaitą faktūrą išrašymo terminus.“

## Lenkijos teis?

8 Pagrindinei bylai taikomos redakcijos 2004 m. kovo 11 d. *Ustawa o podatku od towarów i usług* (Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymas; Dz. U., Nr. 54, 535 pozicija; toliau – PVM įstatymas) 19a straipsnyje numatyta:

„1. Prievolę sumokėti mokestį atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugos teikimą, nepažeidžiant 5 ir 7–11 dalių, 14 straipsnio 6 dalies, 20 straipsnio ir 21 straipsnio 1 dalies.

2. Jei paslaugos suteiktos tik iš dalies, paslaugos teikimas laikomas taip pat atliktas suteikus dalį paslaugos, už kurią numatytas atlygis.

<...>

5. Prievolę sumokėti mokestį atsiranda:

<...>

3) išrašius sąskaitą faktūrą 106b straipsnio 1 dalyje numatytais atvejais:

a) suteikus statybos arba montavimo paslaugas,

<...>

7. 5 dalies 3 ir 4 punktuose numatytais atvejais, jei apmokestinamasis asmuo neišrašė sąskaitos faktūros arba jį išrašė vėliau, mokestiną prievolę atsiranda pasibaigus 106i straipsnio 3 ir 4 dalyse numatytiems sąskaitą faktūrą išrašymo terminams arba, jei nenustatyta jokio termino, – pasibaigus mokėjimo terminui.

<...>“

9 Šio įstatymo 106b straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Apmokestinamasis asmuo privalo išrašyti sąskaitą faktūrą dėl:

1) 106a straipsnio 2 dalyje nurodyto kiekvieno jo kitam asmeniui, apmokestinamam mokesčiu, pridėtinąs vertės mokesčiu ar panašaus pobūdžio mokesčiu, atliekamo pardavimo, prekių tiekimo ir paslaugų teikimo;

<...>“

10 Šio įstatymo 106i straipsnio 3 dalis suformuluota taip:

„Sąskaita faktūra išrašoma vėliausiai:

per 30 dienų nuo paslaugų teikimo atlikimo 19a straipsnio 5 dalies 3 punkto a papunktyje numatytais atvejais;

<...>“

## Pagrindinis byla ir prejudicinis klausimas

11 *Budimex* prašyme dėl individualaus mokesčio išaiškinimo dėl PVM mokestinąs prievolės už šios įmonės teikiamus statybos ir montavimo darbus atsiradimo momento finansų ministras savo

2014 m. spalio 15 d. atsakyme nurodė, kad prievolę apskaičiuoti PVM atsiranda nuo tada, kai įmonė išrašo sąskaitą faktūrą, patvirtinančią atliktus darbus, o jeigu ji neišrašoma, – praėjus 30 dienų nuo faktinio darbų atlikimo.

12 Finansų ministras pabrėžė, kad tai, jog sutarties sąlygose, kuriomis remiantis buvo atlikti statybos ir montavimo darbai, numatyta, kad šiuos darbus užsakęs užsakovas jų atlikimą turi patvirtinti priėmimo aktu, neturi reikšmės prievolės apskaičiuoti PVM atsiradimo datai.

13 *Budimex* padavė *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Varšuvos vaivadijos administracinis teismas, Lenkija) skundą dėl 2014 m. spalio 15 d. finansų ministro atsakymo, jame teigė, kad atliktų darbų patvirtinimo formalumas yra aiškiai numatytas Tarptautinės inžinierių patarjų federacijos (FIDIC) nustatytoje sutarties sąlygose, kurios reglamentuoja jos sudaromas sutartis, todėl jis yra sudedamoji jos atliekamų statybos ar montavimo darbų dalis. 2015 m. liepos 30 d. sprendimu šis skundas buvo atmestas.

14 *Budimex* pareiškė apeliacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme; šis teismas mano, kad sprendžiant ginčą pagrindiniame byloje reikia išaiškinti PVM direktyvos nuostatas, perkeltas į nacionalinę teisę, kuria savo apeliaciniame skunde remiasi *Budimex*.

15 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad pagrindinės bylos baigtis priklauso nuo PVM direktyvos 63 straipsnyje esančios sąvokos „paslaugų teikimo atlikimas“ aiškinimo. Konkrečiai kyla klausimas, ar aplinkybės, kad statybos ar montavimo darbai pagal sutarties nuostatas laikomi atlikti tik po to, kai juos priima užsakovas, gali turėti reikšmės nustatant PVM mokestinę prievolę už šiuos darbus atsiradimo momentą.

16 Šiomis aplinkybėmis *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar tuo atveju, kai sandorio šalys susitarė, kad mokant atlyginimą už statybos arba montavimo darbus būtina, kad užsakovas priimtų atliktus darbus šio darbų priėmimo aktu, paslaugų teikimas pagal tokį sandorį laikomas atliktu, kaip tai suprantama pagal [PVM direktyvos] 63 straipsnį, faktinio statybos arba montavimo darbų atlikimo momentu ar užsakovui priimant šiuos darbus priėmimo aktu?“

## **Dėl prejudicinio klausimo**

17 Pirmiausia reikia priminti, kad pagal PVM direktyvos 63 straipsnį apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolę apskaičiuoti mokestį atsiranda atlikus paslaugų teikimą.

18 Vis dėlto šios direktyvos 66 straipsnio pirmos pastraipos c punkte pažymėta, kad valstybės narės gali numatyti, kad, kai sąskaita faktūra už suteiktas paslaugas neišrašoma arba išrašoma vėliau, tam tikrą sandorio atveju prievolę apskaičiuoti PVM atsiranda per tam tikrą laiką, bet ne vėliau kaip pasibaigus valstybių narių nustatytam sąskaitos faktūros išrašymo terminui.

19 Šiuo atveju iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad Lenkijos įstatymų leidėjas įgyvendino jam pagal PVM direktyvos 66 straipsnį suteiktą galimybę ir kartu aiškinamose PVM įstatymo 19a straipsnio 7 dalyje ir 106i straipsnio 3 dalyje numatė, kad, neišrašius sąskaitos faktūros arba ją išrašius vėliau, prievolę apskaičiuoti PVM atsiranda praėjus 30 dienų nuo paslaugų teikimo atlikimo dienos.

20 Taigi, savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės

teiraujasi, ar tuo atveju, kai s?skaita fakt?ra u? suteiktas paslaugas nei?ra?oma arba i?ra?oma v?liau, PVM direktyvos 66 straipsnio pirmos pastraipos c punktas draudžia formal? ?ios paslaugos pri?im? laikyti tos paslaugos teikimo atlikimo momentu, kai, kaip yra pagrindin?je byloje, valstyb? nar? numato, jog prievol? apskai?iuoti mokest? atsiranda su?jus terminui, kurio eiga prasideda t? dien?, kai atliekamas paslaugos teikimas.

21 Pirmiausia reikia priminti, kad PVM direktyva ?tvirtina bendr? PVM sistem?, pagr?st? b?tent vienodu apmokestinam?j? sandori? apibr??imu (2013 m. bir?elio 20 d. Sprendimo *Newey*, C?653/11, EU:C:2013:409, 39 punktas).

22 ?ios direktyvos 24 konstatuojamojoje dalyje pa?ym?ta, kad s?vokos „apmokestinimo momentas“ ir „prievol? apskai?iuoti PVM“ tur?t? b?ti suderintos, nes bendra PVM sistema turi b?ti ?diegta ir bet kurie kiti jos pakeitimai turi ?sigalioti tuo pa?iu metu. Taigi, S?jungos teis?s akt? leid?jas ketino maksimaliai suderinti mokestin?s prievol?s atsiradimo moment? visose valstyb?se nar?se, kad b?t? u?tikrintas vienodas ?io mokes?io surinkimas (2013 m. gegu?z?s 16 d. Sprendimo *TNT Express Worldwide (Poland)*, C?169/12, EU:C:2013:314, 31 punktas).

23 Pagal ?ios direktyvos 63 straipsn? apmokestinimo momentas ?vyksta ir prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda atlikus preki? tiekim? ar paslaug? teikim?.

24 Pagal ?ios direktyvos 66 straipsnio pirmos pastraipos c punkt? valstyb?s nar?s gali numatyti, kad tam tikr? sandori? atveju ar tam tikr? kategorij? apmokestinamiesiems asmenims prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda per tam tikr? laikotarp? nuo apmokestinimo momento, kai s?skaita fakt?ra nei?ra?oma arba i?ra?oma v?liau.

25 ?iuo atveju PVM ?statymo 19a straipsnio 5 ir 7 dalyse, ai?kinamose kartu su ?io ?statymo 106i straipsnio 3 dalimi, numatyta, kad prievol? apskai?iuoti mokest? atsiranda, jei s?skaita fakt?ra nebuvo i?ra?yta per 30 dien? nuo paslaug? teikimo atlikimo.

26 ?alys pagrindin?je byloje nesutaria d?l momento, kada *Budimex* atliko paslaug? teikim?: ?i teigia, kad pagal jos sudaryt? sutar?i? nuostatas toks momentas gali b?ti tik tada, kai u?sakovas priima darbus, nepaisant to, kad faktiškai jie buvo atlikti anks?iau.

27 Nors, kalbant apie statybos arba montavimo paslaug? teikim?, yra bendrai sutariama, kad jis laikomas atliktu faktiškai u?baigus darbus, sandor? pripa??stant „apmokestinamus sandoriu“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyv?, ekonomin? ir komercin? realyb? yra pagrindinis kriterijus bendrai PVM sistemai taikyti, ? kur? reikia atsi?velgti (?iuo klausimu ?r. 2018 m. lapkri?io 22 d. Sprendimo *MEO – Servi?os de Comunica?ões e Multimédia*, C?295/17, EU:C:2018:942, 43 punkt?).

28 Tokiomis aplinkyb?mis buvo nuspr?sta, kad nustatant paslaug? teik?j? ir gav?j? reik?mingos sutarties s?lygos yra kriterijus, ? kur? reikia atsi?velgti, kai vykdomas „paslaug? teikimo“ sandoris, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyv? (2013 m. bir?elio 20 d. Sprendimo *Newey*, C?653/12, EU:C:2013:722, 33 punktas).

29 Taigi negalima atmesti to, kad, atsi?velgiant ? sutarties s?lygas, atspindin?ias ekonomin? ir komercin? realyb? toje srityje, kurioje paslaugos teikiamos, j? teikimas gali b?ti laikomas atlikt? v?liau nei faktiškai u?baigtas paslaug? teikimas, atlikus tam tikrus veiksmus, neatsiejamai susijusius su paslauga ir turin?ius reik?m?s j? u?baigimui.

30 ?iuo klausimu pa?ym?tina, kad paslaug? teikimas yra apmokestinamas tik jei tarp paslaugos teik?jo ir gav?jo egzistuoja teisinis ry?ys, kuriuo remiantis abipusiai pasikei?iama paslaugomis, ir paslaugos teik?jo gautas atlygis yra realus atlygis u? konkre?i? gav?jui suteikt?

paslaugų (2016 m. birželio 2 d. Sprendimo *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, 26 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

31 Šiuo atveju iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo paaiškinimų matyti, kad ieškovų pagrindinėje byloje sudarytose sutartyse esančiose sąlygose numatyta, kad užsakovas turi teisę prieš priimdamas atliktus statybos ar montavimo darbus patikrinti jų atitiktį, o paslaugos teikėjas privalo atlikti būtinus pakeitimus, kad rezultatas iš tikrųjų atitiktų sutarties dalyką. Šiuo klausimu savo rašytinėse pastabose *Budimex* tvirtina, kad dažnai ji negalėjo davo nustatyti apmokestinamosios vertės ir mokėtino mokesčio dydžio, kol užsakovas nepriimdavo darbų.

32 Taigi, pirma, kadangi veiksmas, kurį sudaro užsakovo priemimo akto išdavimas, atliekamas po nustatyto termino, per kurį jis turi rangovui nurodyti galimus trūkumus, šio turimus ištaisyti, kad statybos ar montavimo paslauga atitiktų sutarties dalyką, negalima atmesti, kad tos paslaugos teikimas nėra galutinai atliktas, kol nepriimti darbai.

33 Antra, reikia priminti, kad už atlygą teikiamos paslaugos apmokestinamųjų vertę sudaro apmokestinamojo asmens už jas faktiškai gautas atlygis (2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimo *Tulic ir Plavožin*, C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 33 punktas).

34 Taigi, kadangi neįmanoma nustatyti paslaugų gavėjo atlygio tol, kol jis nepriėmė statybos ir montavimo paslaugų, prievolė apskaičiuoti už jas mokestį neatsiranda iki paslaugų priemimo.

35 Tokiomis aplinkybėmis, kadangi dėl darbų priemimo buvo sutarta paslaugų teikimo sutartyje, nes tokia sąlyga atspindi toje srityje, kurioje teikiamos paslaugos, įprastas normas ir standartus, o tai turi patikrinti prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismas, reikia manyti, kad šis formalumas savaime yra paslaugos teikimo dalis ir yra reikšmingas nustatant, ar paslaugos teikimas iš tikrųjų atliktas.

36 Reikia pridurti, kad kiti formalumai, kaip antai formalus patirtų išlaidų nurodymas, galutinio atsiskaitymo pažymos pateikimas, kurie minimi prašyme priimti prejudicinį sprendimą, nėra reikšmingi nustatant momentą, kada paslaugos teikimas yra atliktas, kadangi jie nėra reikšmingi nustatant, ar teikimas iš tikrųjų atliktas, nes nėra susiję su pačiu paslaugos teikimu.

37 Atsižvelgiant į tai, kas pažymėta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 66 straipsnio pirmos pastraipos c punktas turi būti aiškinamas taip, kad tuo atveju, kai sąskaita faktūra už suteiktas paslaugas neišrašoma arba išrašoma vėliau, PVM direktyvos 66 straipsnio pirmos pastraipos c punktas nedraudžia formalus šios paslaugų priemimo laikyti jų teikimo atlikimo momentu, kai, kaip yra pagrindinėje byloje, valstybės narė numato, jog prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda suėjus terminui, kurio eiga prasideda tą dieną, kai atliekamas paslaugos teikimas, jei, pirma, dėl priemimo formalumo šalys susitarė sutartyje, kurios sąlygos, atspindinčios ekonominę ir komercinę realybę toje srityje, kurioje teikiamos paslaugos, joms yra privalomos, ir, antra, jei šis formalumas yra faktinis paslaugos teikimo užbaigimas ir juo galutinai nustatomas mokamo atlygio dydis, o tai turi patikrinti prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismas.

### **Dėl bylinėjimosi išlaidų**

38 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

**2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES, 66 straipsnio pirmos pastraipos c punktas turi būti aiškinamas taip, kad tuo atveju, kai saskaityta faktūra už suteiktas paslaugas neišrašoma arba išrašoma vėliau, PVM direktyvos 66 straipsnio pirmos pastraipos c punktas nedraudžia formalaus šios paslaugos priemimo laikyti jį teikimo atlikimo momentu, kai, kaip yra pagrindinėje byloje, valstybės naras numato, jog prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda suėjus terminui, kurio eiga prasideda tą dieną, kai atliekamas paslaugos teikimas, jei, pirma, dėl priemimo formalumo šalys susitarė sutartyje, kurios sąlygos, atspindinčios ekonominę ir komercinę realybę toje srityje, kurioje teikiamos paslaugos, joms yra privalomos, ir, antra, jei šis formalumas yra faktinis paslaugos teikimo užbaigimas ir juo galutinai nustatomas mokamo atlygio dydis, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.**

Parašai.

\* Proceso kalba: lenkų.