

Laikina versija

GENERALINIO ADVOKATO

MACIEJ SZPUNAR IŠVADA,

pateikta 2021 m. liepos 1 d.(1)

Byla C-324/20

Finanzamt B

prieš

X-Beteiligungsgesellschaft mbH

(*Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčiai – Pridėtinės vertės mokestis – Paslaugų teikimas – Vienkartinis paslaugų teikimas – Mokėjimas dalimis per tam tikrą laikotarpį – Direktyva 2006/112/EB – 63 straipsnis – Prievolė apskaičiuoti PVM – 64 straipsnio 1 dalis – Sandorių, susijusių su mokėjimu dalimis, sąvoka – 90 straipsnio 1 dalis – Apmokestinamosios vertės sumažinimas – Neapmokėjimo sąvoka“

Įvadas

1. Pagal ekonominės laisvės ir sutartinės laisvės principų rinkos dalyviai laisvai nustato sutartinius santykius tiek dėl paslaugų teikimo, tiek dėl atlygio už jas. Vis dėlto jie turi atsižvelgti ne tik į ekonominio, bet ir į teisinio (taip pat mokesčio) pobūdžio veiklos vykdymo sąlygas. Problemos, galinčios kilti dėl neatsižvelgimo į tokias sąlygas, nagrinėjamos šioje byloje.

2. Tiksliau kalbant, siekiama išsiaiškinti, ar tai, kad mokėjimas už pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM) apmokestinamų sandorių atliekamas dalimis, turi įtakos apmokestinamojo asmens prievolės sumokėti šį mokestį atsiradimui.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos(2) 63 straipsnyje nustatyta:

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

4. Šios direktyvos 64 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Jeigu atlikus paslaugų teikimą <...> sąskaitos pateikiamos ir apmokamos kelis kartus iš eilės, laikoma, kad paslaugų teikimas <...> yra atliktas tada, kai baigiasi laikotarpis, su kuriuo yra susijusios šios sąskaitos ar apmokėjimas.“

5. Savo ruožtu aptariamos direktyvos 66 straipsnio b punkte numatyta:

„Nukrypdomos 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:

<...>

b) ne vėliau kaip gavus apmokėjimą;

<...>“

6. Direktyvos 73 straipsnyje nurodyta:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygą, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigijančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šiuo sandoriu kaina susijusias subsidijas.“

7. Galiausiai Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

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

Vokietijos teisė

8. Direktyva 2006/112 į Vokietijos teisę perkelta *Umsatzsteuergesetz*(3) (Apyvartos mokestio įstatymas, toliau – *UStG*).

9. Šio įstatymo 13 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatyta:

„Mokestis mokamas:

1) už prekių tiekimą ir kitų paslaugų teikimą:

a) apskaičiuojant mokestį pagal sutartus atlygius (16 straipsnio 1 dalies pirmas sakinyss) pasibaigus iš anksto deklaruojamam laikotarpiui, kuriuo paslaugos buvo suteiktos. Tai taikoma ir daliniams paslaugoms. Tokios paslaugos teikiamos tuomet, kai sutariama atlygą už tam tikrą ekonomiškai dalomos paslaugos dalį mokėti atskirai. Kai atlygis arba jo dalis yra gaunama dar prieš suteikiant paslaugą ar dalinę paslaugą, prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda 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.“

<...>“

10. UStG 17 straipsnyje numatyta:

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

2. 1 dalis atitinkamai taikoma tuomet, kai:

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

<...>“

11. Galiausiai tais mokestiniais metais, dėl kurių vyksta ginčas, taikytinos redakcijos UStG 20 straipsnio pirmame sakinyje buvo nustatyta:

„Mokesčių administratorius, gavęs prašymą, gali patvirtinti, kad verslininkas:

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

2) kuris <...> yra atleistas nuo prievolės tvarkyti buhalterinę apskaitą ir rengti finansines ataskaitas pagal metinę inventorinę aprašą arba

3) kuris sudaro sandorius vykdydamas vienos iš vadinamųjų laisvųjų profesijų veiklą <...>,

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

Faktinės aplinkybės, procesas ir prejudiciniai klausimai

12. *X-Beteiligungsgesellschaft mbH*, pagal Vokietijos teisę steigta bendrovė (toliau – bendrovė X), yra Vokietijoje registruota PVM mokėtoja.

13. 2012 mokestiniais metais bendrovė X teikė bendrovei *T GmbH* (toliau – bendrovė T) tarpininkavimo paslaugas parduodant pastarosios nekilnojamąjį turtą. Kaip matyti iš 2012 m. lapkričio 7 d. šios bendrovės sudaryto susitarimo dėl honoraro, susitarimo sudarymo dieną bendrovė X jau buvo vykdančiosi visussipareigojimus, kylančius iš šio susitarimo.

14. Šiame susitarime taip pat nustatyta, kad vykdytojas iš užsakovo gaus 1 000 000 EUR dydžio honorarą (pridedant PVM), mokėtiną penkiomis dalimis po 200 000 EUR (pridedant PVM). Dalinės sumos turėjo būti mokamos kasmet, pradedant nuo 2013 m. birželio 30 d. Atėjus atitinkamos dalinės sumos mokėjimo terminui, bendrovė X išrašydavo sąskaitas fakturas, atskirai nurodydama mokėtiną PVM.

15. 2016 m. gruodžio 22 d. sprendimu kompetentingas mokesčių administratorius nusprendė, kad bendrovė X visas paslaugas bendrovei T suteikė 2012 m. ir būtų tais metais bendrovė X turėjo sumokėti visą nuo aptariamo sandorio mokėtiną PVM.

16. Bendrovė X apskundė šį sprendimą kompetentingam *Finanzgericht* (Finansų teismas, Vokietija). Šis teismas skundą patenkino nusprendęs, kad nors paslaugos iš tiesų buvo suteiktos 2012 m., tačiau atlygis už sandorį, išskyrus 2013 m. birželio 30 d. atliktą pirmą mokėjimą, turi būti laikomas nesumokėtu, kaip tai suprantama pagal *UStG* 17 straipsnį ir Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalį. Šio teismo teigimu, šis nuostatas taikymas leistų bendrovei X išvengti būtų sumokėti visą PVM prieš gaunant visą atlygą už suteiktas paslaugas.

17. Mokesčių administratorius šį sprendimą apskundė prašydamą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui. Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar vienu kartą ir todėl ne tam tikru laikotarpiu suteiktos paslaugos atveju jau iš susitarimo mokėti dalimis išplaukia, kad sėskaitos pateikiamos ir apmokamos kelis kartus iš eilės, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 64 straipsnio 1 dalį?

2. Jeigu pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai, ar turi būti preziumuojamas neapmokėjimas, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį, jeigu apmokestinamasis asmuo, teikdamas paslaugą, susitaria, kad atlygis už ją bus sumokėtas penkiomis dalimis per penkerius metus, o nacionalinės teisės aktuose vėlesnio mokėjimo atveju yra numatytas patikslinimas, kuriuo prieš tai atliktas apmokestinamosios vertės sumažinimas pagal šis nuostatas vėl atšaukiamas?“

18. Teisingumo Teismas prašymą priimti prejudicinį sprendimą gavo 2020 m. liepos 22 d. Rašytines pastabas pateikė bendrovė X, Vokietijos vyriausybė ir Europos Komisija. Teisingumo Teismas nusprendė bylą nagrinėti be posėdžio.

Analizė

Įvadininės pastabos

Dėl faktinių aplinkybių

19. Šioje byloje pateiktame prašyme priimti prejudicinį sprendimą nacionalinis teismas remiasi pirmosios instancijos teismo konstatuotomis faktinėmis aplinkybėmis, pagal kurias vykdant aptariamą sandorį numatyta paslauga buvo vienkartinio pobūdžio ir bendrovė X jį visiškai suteikė 2012 m., todėl 1 000 000 EUR atlygis (pridedant PVM) buvo susijęs su paslaugomis, kurios visos suteiktos 2012 m.

20. Bendrovė X ginčija šį išvadą. Jos teigimu, sutartyje su bendrove T buvo numatytos papildomos paslaugos, be kita ko, konsultavimo paslaugos, kurios turėjo būti teikiamos vėlesniais metais už likusias sutarto atlygio dalis. Todėl bendrovė mano, kad atlygiu už 2012 m. suteiktas paslaugas turėtų būti laikoma tik 2013 m. birželio 30 d. gauta suma. Bendrovė X visą pirmą nurodo papildomą 2016 m. kovo 15 d. su bendrove T pasirašytą aiškinamąjį sutartį ir 2020 m. rugsėjo 23 d. *Finanzgericht* nutartį dėl procedūros organizavimo, kurias ji pridėjo prie savo rašytinių pastabų. Todėl, bendrovės X teigimu, prejudiciniai klausimai šioje byloje yra hipotetinio pobūdžio.

21. Vis dėlto reikėtų nepamiršti, kad nagrinėdamas prejudicinius klausimus Teisingumo Teismas iš esmės vadovaujasi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo konstatuotomis faktinėmis aplinkybėmis(4). Šioje byloje konstatuotos faktinės aplinkybės iš pirmo

žvilgsnio neatrodo klaidingos. Visų pirma 2020 m. rugsėjo 23 d. nutartis buvo priimta nacionaliniam teismui jau pateikus prašymą priimti prejudicinį sprendimą šioje byloje. Be to, ši nutartis priimta atskiroje byloje dėl bendrovės X pelno mokesčio už 2012 mokestinius metus. Visgi faktinių aplinkybių vertinimas gali būti skirtingas nustatant juridinių asmenų pajamas pelno mokesčio tikslais ir nustatant mokestinį prievolę PVM srityje.

22. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, manau, kad Teisingumo Teismas turėtų atsakyti į šioje byloje pateiktus prejudicinius klausimus remdamasis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nustatytomis faktinėmis aplinkybėmis (arba pirmosios instancijos teismo nustatytomis ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo patvirtintomis faktinėmis aplinkybėmis).

Dėl prejudicinio klausimo

23. Šioje byloje nacionalinis teismas pateikė du prejudicinius klausimus. Pirmasis iš jų pateiktas dėl sandorį, susijusį su mokėjimu dalimis, sampratos pagal Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalį. Antrasis prejudicinis klausimas susijęs su tuo, ar tokioje situacijoje, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, gali būti kalbama apie „neapmokėjimą“, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos 90 straipsnio 1 dalį. Pastarosios nuostatos taikymas nepriklauso nuo Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalies aiškinimo; neapmokėjimas gali būti ir sandorį, susijusį su mokėjimu dalimis, atveju. Vis dėlto jeigu į antrąjį prejudicinį klausimą būtų atsakyta teigiamai, pirmasis klausimas netektų prasmės. Todėl pradėsiu nuo antrojo klausimo.

Dėl antrojo prejudicinio klausimo

24. Antruoju prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalį reikėtų aiškinti taip, kad esant situacijai, kai apmokestinamasis asmuo, teikdamas vienkartinio pobūdžio paslaugas, susitaria, kad atlygis už jas bus sumokėtas dalimis, galima konstatuoti likusį (išskyrus pirmąjį) atlygio dalių nesumokėjimą, kaip jis suprantamas pagal šią nuostatą, ir atitinkamai sumažinti apmokestinamąjį vertę, numatant galimybę ją vėliau padidinti sumokėjus likusias atlygio dalis. Atrodo, šis klausimas lemia tai, kad būtų tokio sprendimo pagrindinėje byloje priimtą pirmosios instancijos teismas, siekdamas išvengti situacijos, kurioje apmokestinamasis asmuo turi finansuoti mokėtiną PVM prieš gaudamas atlygą už suteiktą paslaugą.

25. Bendrovė X siūlo į šį klausimą atsakyti teigiamai, o Vokietijos vyriausybė ir Komisija – neigiamai.

26. Pritariu antrajai pozicijai.

27. PVM apskaičiuojamas proporcingai apmokestinamajai vertei(5), kuri apibrėžiama kaip „viskas, kas sudaro atlygą, kurį prekės tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti <...> už prekės tiekimą ar paslaugų teikimą“(6). Šios apmokestinamosios vertės dydis nustatomas mokestinų prievolių atsiradimo metu, t. y. paslaugų teikimo atveju – suteikus paslaugas.

28. Vis dėlto, jeigu jau atsiradus mokestinei prievolei suma, kurią apmokestinamasis asmuo turi gauti kaip atlygą už suteiktą paslaugą, sumažinama, atitinkamai sumažinama apmokestinamoji vertė, taigi ir apmokestinamojo asmens mokėtino mokesčio suma(7). Tai gali būti tiek sumažinimas, suprantamas siaurai, tiek „sumažinimas iki nulio“, t. y. visiškas apmokestinamosios vertės ir su ja susijusios mokestinų prievolių išnykimas. Tokių pakeitimų gali atsirasti pasikeitus apmokestinamojo sandorio šalį sutartiniams santykiams, juos nutraukus arba apmokestinamojo asmens kontrahentui nevykdžius atlygio mokėjimo įsipareigojimo.

29. Šioje nuostatoje tvirtinta pareiga sumažinti apmokestinamąjį vertę ir su ja susijusi mokesčių prievolė atspindi principą, pagal kurį PVM apmokestinamąjį vertę sudaro apmokestinamojo asmens faktiškai gautas ar ateityje gautinas atlygis už apmokestinamąjį sandorį(8).

30. Šis Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalies tikslas reiškia, kad ši nuostata taikoma tik tuo atveju, kai suma, kurią apmokestinamasis asmuo turi gauti kaip atlygą už suteiktą paslaugą, sumažinama. Jei ši suma nesumažinama, nėra pagrindo mažinti apmokestinamąjį vertę, todėl minėta nuostata netaikytina. Taip yra, pavyzdžiui, kai apmokestinamojo sandorio šalys susitaria ne dėl atlygio sumažinimo, o tik dėl mokėjimo dalimis ar mokėjimo termino atidėjimo.

31. Žinoma, tuo atveju, jei apmokestinamojo asmens kontrahentas nevykdo mokėjimo, apmokestinamojo asmens gautina suma sumažinama negalutinai, nes, nepakitus šalių sutartiniams santykiams, apmokestinamasis asmuo yra nesumokėto atlygio kreditorius ir ateityje gali jį susigrąžinti(9). Taigi lieka abejonių dėl apmokestinamosios vertės sumažinimo galutinio pobūdžio. Dėl šios priežasties Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad neapmokėjimo atveju valstybės narės gali nukrypti nuo 1 dalies(10).

32. Tai nekeičia fakto, kad atidėjus atlygio mokėjimą ar susitarus dėl jo mokėjimo dalimis suma, kurią apmokestinamasis asmuo *turi gauti* šiuo pagrindu, tikrai *nesumažėja*(11). Todėl taip pat nėra pagrindo sumažinti apmokestinamąjį vertę.

33. Taigi, nors sutinku su Vokietijos vyriausybės teiginiu, kad visi apmokestinamojo asmens už apmokestinamąjį sandorį gaunamo atlygio sumos sumažinimo atvejai yra susiję su situacijomis, susiklosčiusiomis jau *suteikus* paslaugą, su kuria yra susijęs toks sandoris, manau, kad šis aspektas nėra esminis atsakant į šį prejudicinį klausimą. Atsakant į šį klausimą esminis yra aplinkybė, kad atlygio mokėjimas dalimis nekeičia sumos, kurią apmokestinamasis asmuo turi gauti kaip atlygą už suteiktas paslaugas, taigi ir šio sandorio apmokestinamosios vertės.

34. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, manau, kad Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad tuo atveju, kai vienkartinio pobūdžio paslaugą teikiantis apmokestinamasis asmuo susitarė su paslaugos gavėju dėl atlygio mokėjimo dalimis, negalima kalbėti apie neapmokėjimą, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.

35. Be to, kaip nurodo Vokietijos vyriausybė, remiantis Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalimi, apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama pagal šią nuostatą valstybių narių nustatytomis sąlygomis. Šio straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad neapmokėjimo atveju valstybės narės gali nukrypti nuo 1 dalies. O remiantis *UStG* 17 straipsnio 2 dalies 1 punktu neapmokėjimo atveju apmokestinamosios vertės sumažinimas taikomas tik tada, kai atlygis tampa neatgautinas. Taip nėra tuo atveju, kai atlygis mokamas dalimis. Taigi pati Vokietijos teisė, kuri šiuo klausimu atitinka Direktyvą 2006/112, neleidžia taikyti nuostatų, kuriomis perkeliamas šios direktyvos 90 straipsnis, jei atlygis už apmokestinamąjį sandorį mokamas dalimis.

Dėl pirmojo prejudicinio klausimo

36. Pirmuoju prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia nustatyti, ar Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad ji taikoma sandoriui, kurį sudaro vienkartinis paslaugų teikimas, už kurį apmokestinamasis asmuo gauna dalimis mokamą atlygą.

37. Šis klausimas grindžiamas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nustatyta faktine aplinkybe, kad pagrindinėje byloje aptariama paslauga buvo vienkartinė ir visiškai

suteikta 2012 mokestiniais metais(12). Aptariamo klausimo analiz? grindžiu b?tent šia prielaida.

D?l Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalies aiškinimo

38. Primintina, kad pagal Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dal? sandori?, susijusi? su mok?jimu dalimis, atveju paslaug? teikimas laikomas atliktu tada, kai baigiasi laikotarpis, su kuriuo yra susij?s šis apmok?jimas. Tod?l norint atsakyti ? prejudicin? klausim? b?tina pateikti sandori?, susijusi? su mok?jimu dalimis, s?vokos pagal šį nuostat? aiškinim?.

39. Priešingai, nei teigia Komisija, manau, kad vien aptariamoms nuostatos formuluot? nepateikia vienareikšmio atsakymo ? š? klausim?.

40. Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalis turi b?ti aiškinama atsižvelgiant ? šios direktyvos 63 straipsn?. Pagal pastar?j? nuostat? apmokestinimo momentas ?vyksta ir prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda atlikus prekį tiekim? ar paslaug? teikim?, kurie yra sandorio dalykas.

41. Direktyvos 63 straipsnyje nenurodoma, koks ?vykis turi b?ti laikomas prekį tiekimo ar paslaug? suteikimo momentu. Mano manymu, tai reiškia, kad S?jungos teis?s akt? leid?jas šiuo atveju laik?si materialinio poži?rio, t. y. reikia atsižvelgti ? faktinio prekį tiekimo ar paslaug? suteikimo moment?, kuris prireikus nustatomas pagal mokes?i? administratoriaus arba teismo išsiaiškintas faktines aplinkybes.

42. Direktyvos 64 straipsnio 1 dalis, mano nuomone, yra ne nuo direktyvos 63 straipsnio leidžianti nukrypti nuostata, kiek tai susij? su mokestin?s prievol?s atsiradimo momento nustatymu, o tik jos papildymas ir paaiškinimas d?l situacij?, galin?i? kelti abejoni?. Ši nuostata paaiškina, kok? moment? galima laikyti su mok?jimu dalimis susijusi? prekį tiekimo ar paslaug? suteikimo momentu. Tokiu momentu laikoma tokio mok?jimo termino pabaiga.

43. Vis d?lto, logiškai m?stant, toks sutartinis prekį tiekimo ar paslaug? suteikimo momento nustatymas b?tinas tik tiek, kiek tai susij? su paslaugomis, kuri? suteikimo moment? sunku aiškiai nustatyti remiantis pa?iomis faktin?mis aplinkyb?mis, be kita ko, d?l to, kad sandorio šalį teisiniai santykiai ir paslaugos, kurios yra sandorio dalykas, yra t?stinio pob?džio. Tokiu atveju laikoma, kad paslaugos teikiamos tol, kol išlieka pareiga už jas sumok?ti.

44. Tod?l neb?tina Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalies taikyti situacijoms, kai galima lengvai nustatyti paslaugos suteikimo moment?, ypa? kai paslauga yra vienkartin? ir yra tikslus momentas, leidžiantis nustatyti paslaugos teikimo pabaig? pagal tokio sandorio šalį siejan?ius sutartinius santykius. Toks šios nuostatos taikymo srities išpl?timas reikšt?, kad ji apmokestinimo moment? apibr?žia tokiu b?du, kuris prieštarauja aiškiai šios direktyvos 63 straipsnio formuluotei.

45. Tod?l sisteminis Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalies aiškinimas, pirmiausia atsižvelgiant ? šios direktyvos 63 straipsn?, patvirtina neigiam? atsakym? ? pirm?j? prejudicin? klausim?. Iš esm?s pritariu Komisijos pastaboms šiuo klausimu.

46. Be to, kaip teisingai pažymi Vokietijos vyriausybė, kitoks tos nuostatos aiškinimas reikštų, kad sandorio šalys gali laisvai manipuluoti mokestinų prievolų atsiradimo momentu, atitinkamai nurodydamos prekių tiekimo ar paslaugų teikimo apmokėjimo terminą. Teisingumo Teismas jau turėjo galimybę konstatuoti, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas siekė kuo labiau suderinti mokestinų prievolų atsiradimo momentą visose valstybėse narėse, kad būtų užtikrintas vienodas PVM surinkimas(13). Tikslas užtikrinti vienodą mokesčių surinkimą taikomas ne tik visoms valstybėms narėms, bet ir visiems panašaus pobūdžio sandoriams, nepriklausomai nuo antraeilį skirtumą, pavyzdžiui, atlygio mokėjimo būdo. To reikalauja vienodo požiūrio ir neiškraipytos konkurencijos išsaugojimo principai.

47. Iš tiesų PVM prievolų atsiradimas ir jos dydis priklauso tik nuo trijų elementų, t. y. sandorio pobūdžio, kuris lemia galimą apmokestinimą ir mokesčių tarifą, atlygio dydžio, taigi apmokestinamosios vertės, ir prekių tiekimo ar paslaugų suteikimo momento, kuris iš esmės yra mokestinų prievolų atsiradimo momentas. Vis dėlto PVM sistemoje atlygio sumokėjimo momentas nėra vienas iš apmokestinimo atžvilgiu svarbių veiksnų.

48. Ši išvadė nepaneigia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo ir bendrovės X pastabose nurodyta Teisingumo Teismo jurisprudencija, ypač Sprendimas *Asparuchowo Lejk Inwestmynt Kympani*(14) ir Sprendimas *baumgarten sports & more*(15). Pagrindas taikyti Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalį tose bylose buvo tėstinio ir ilgalaikio pobūdžio sandorio šalių teisiniai santykiai; tėstinis įsipareigojimas turėjo ne tik paslaugos gavėjas, bet ir paslaugos teikėjas, o pats sutarto atlygio mokėjimas priklausė nuo šio įsipareigojimo vykdymo(16). Vis dėlto, remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo šioje byloje nustatytomis faktinėmis aplinkybėmis, pagrindinėje byloje taip nėra – jos dalykas yra vienkartinės paslaugos, kuri buvo visiškai vykdyta konkrečiu momentu ir už kurią paslaugos teikėjas turi būti lygiškai gauti visą atlygą, apmokestinimas.

49. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, sutinku su Komisija, kad sandoris, susijęs su mokėjimu dalimis, apie kurį kalbama Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalyje, turi būti suprantamas taip, kad apima sandorius, kurie dėl savo pobūdžio reikalauja, kad atlygio mokėjimas būtų išdomas laike arba būtų atliekamas dalimis, nes šie sandoriai yra nevienkartinio pobūdžio.

50. Todėl ši nuostata turi būti aiškinama taip, kad ji netaikoma sandoriui, susijusiam su vienkartiniu paslaugos teikimu, už kurį apmokestinamasis asmuo gauna dalimis mokamą atlygą.

Dėl ryšio tarp pareigos mokėti mokėtiną mokestį ir atlygio už apmokestinamąjį sandorį gavimo

51. Tiek prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo nutartyje, tiek bendrovė X savo rašytinėse pastabose nurodo, kad esant tokiai situacijai, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, kai atlygis už vienkartinę paslaugą mokamas dalimis, mokėtinomis per ilgesnį laikotarpį (nagrinėjamu atveju – penkerius metus), o PVM apskaičiuojamas už kiekvieną sumokėtą dalį, apmokestinamasis asmuo yra priverstas ilgesnį laiką finansuoti visą PVM, nors dar negavo mokėjimo iš paslaugos gavėjo.

52. Kaip nurodžiau siūlomame atsakyme į antrąjį prejudicinį klausimą šioje byloje, Direktyvos 2006/112 90 straipsnio taikymas nėra teisingas šios problemos sprendimas. Kaip ir, mano nuomone, nėra geras sprendimas taikyti šios direktyvos 64 straipsnio 1 dalį.

53. Kaip jau nurodžiau pirmiau, mokestin?s PVM prievol?s atsiradimas iš esm?s nepriklauso nuo to, ar apmokestinamasis asmuo gauna atlyg? už atlikt? apmokestinam?j? sandor?. Ji taip pat gali atsirasti iki šio atlygio sumok?jimo. Teisingumo Teismas jau tur?jo galimyb? tai aiškiai pabr?žti savo jurisprudencijoje(17).

54. Tuo atveju, kai apmokestinamojo sandorio šali? sutartyje numatyto atlygio nesumok?jimas yra t?stinis (pavyzdžiui, sutart? nutraukus ar j? pakeitus) arba nepriklauso nuo apmokestinamojo asmens valios (pavyzdžiui, kai kontrahentas nesumoka), taikomas Direktyvos 2006/112 90 straipsnis ir apmokestinamoji vert?, taigi ir mokestin?s prievol?s suma, atitinkamai sumažinama.

55. Vis d?lto, jei vykdant apmokestinam?j? sandor? nuo pat pradži? numatytas atlygio mok?jimo termino atid?jimas ar mok?jimas dalimis, b?tent apmokestinamasis asmuo sprendžia d?l savo ekonomin?s veiklos vykdymo s?lyg?, žinodamas apie savo pareigas, ?skaitant mokestines prievoles, susijusias su šios veiklos vykdymu. B?tent jis sprendžia, ar sutinka, kad atlygis b?t? mokamas dalimis per atitinkam? laikotarp?, ir kokiomis s?lygomis.

56. Tokiu atveju sprendimas gali b?ti viso mok?tino PVM apskai?iavimas ir surinkimas kartu su pirm?ja mok?jimo dalimi arba šios pirmosios dalies panaudojimas šiam mokes?iui mok?ti(18). Taigi apmokestinamasis asmuo neprivalo skirti nuosav? finansini? ištekli? mokes?iui sumok?ti.

57. Kalbant apie bendrov?s X argument?, kad sumok?j?s vis? mok?tin? PVM po pirmosios atlygio dalies gavimo apmokestinamasis asmuo netenka pelno už atlikt? sandor? ir net l?š? suteikt? paslaug? s?naudoms padengti, pakanka pažym?ti, kad apmokestinimas PVM nepriklauso nuo apmokestinamojo asmens ekonomin?s veiklos rezultat?(19). Šis mokestis taip pat taikomas sandoriams, kurie n?ra pelningi, ar net tiems sandoriams, d?l kuri? patiriama nuostoli?. Ekonomin?s veiklos pelningum? turi užtikrinti j? vykdantys ?kio subjektai, o ne PVM sistema.

58. Pagrindin?je byloje problema gal?jo atsirasti d?l to, kaip bendrov? X parengdavo su aptariamu sandoriu susijusias s?skaitas fakt?ras. Remiantis prašyme priimti prejudicin? sprendim? pateikta informacija, ši bendrov? kiekvienai mok?jimo daliai parengdavo atskir? s?skait? fakt?r?, nurodydama nuo tos dalies apskai?iuot? PVM. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nenurodo, ar mokes?i? administratorius pagrindin?je byloje užgin?ijo tok? s?skait? fakt?r? išrašymo b?d?. Vis d?lto atsižvelgiant ? Direktyvos 2006/112 nuostatas jis neatrodo tinkamas.

59. Direktyvos 2006/112 XI antraštin?je dalyje apibr?žiamos apmokestinam?j? asmen? pareigos. Jos 220 straipsnyje nustatyta apmokestinam?j? asmen? pareiga ?sitikinti, kad, be kita ko, kitiems apmokestinamiesiems asmenims suteikt? paslaug? atveju b?t? išrašoma s?skaita fakt?ra. Šios direktyvos 226 straipsnyje išsamiai išvardyti rekvizitai, kurie turi b?ti nurodyti s?skaitoje fakt?roje. Tai vis? pirma apima teikiam? paslaug? apimt? ir pob?d? (6 punktas), dat?, kada buvo suteiktos paslaugos (7 punktas), apmokestinam?j? vert? (8 punktas) ir mok?tin? PVM sum? (10 punktas).

60. Kaip Teisingumo Teismas jau tur?jo prog? pažym?ti, privalomieji rekvizitai s?skaitoje fakt?roje, ?skaitant, be kita ko, teikiam? paslaug? pob?d? ir j? suteikimo dat?, leidžia mokes?i? administratoriui kontroliuoti, be kita ko, mok?tino mokes?io sumok?jim?(20). Tod?l ši informacija turi kuo labiau atitikti tikrov?. Vis? pirma už vienkartinio pob?džio paslaug? teikim? neturi b?ti išrašomos kelios s?skaitos fakt?ros, tarp kuri? b?t? ilgi laiko tarpai, net jei, be to, visi kiti elementai, ?skaitant bendr? mok?tino PVM sum?, atitinka tikrov?.

61. Jei bendrov? X pagrindin?je byloje b?t? išrašiusi vien? tinkam? s?skait? fakt?r?, apiman?i? vis? aptariamo sandorio apmokestinam?j? vert? ir vis? mok?tino PVM sum? bei paslaug? suteikimo dat?, ji b?t? gal?jusi teisingai nustatyti jai taikomas mokestines prievoles ir tinkamai

nustatyti teisinius santykius su paslaugos gavėju, kiek tai susiję su atlygio mokėjimo būdu.

62. Vis dėlto tiesa yra tai, kad, kaip savo sprendime pažymi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kartais Teisingumo Teismas apmokestinamuosius asmenis apibrėžia kaip PVM „mokesčio surinkėjus“ valstybės naudai(21). Visgi tai jokių būdu nereiškia, kad apmokestinamųjų asmenų vaidmuo *apsiriboja* mokesčių surinkėjų vaidmeniu. Direktyvos 2006/112 193 straipsnyje apmokestinamieji asmenys apibrėžiami kaip asmenys, kuriems tenka prievolė *sumokėti* PVM(22). Tačiau nė vienoje direktyvos nuostatoje ir jokiame Teisingumo Teismo sprendime nenurodyta, kad ši prievolė priklauso nuo to, ar apmokestinamasis asmuo prieš tai gavo vėlesniame veiklos etape mokėtino mokesčio sumą(23).

63. Direktyvos 2006/112 66 straipsnio b punkte valstybės narės leidžiama numatyti, kad tam tikrų sandorių atveju ar tam tikrų kategorijų apmokestinamiesiems asmenims prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda ne vėliau kaip gavus mokėjimą(24). Vis dėlto tai yra nuo šios direktyvos 63, 64 ir 65 straipsniuose įtvirtintų bendrųjų principų leidžianti nukrypti nuostata, ji yra neprivaloma ir turi būti taikoma tik konkrečioms sandoriams ar apmokestinamųjų asmenų kategorijomis, o ne bendrai. Pats tokios galimybės buvimas netiesiogiai patvirtina, kad iš esmės PVM prievolė nepriklauso nuo to, ar apmokestinamasis asmuo gauna mokėjimą už apmokestinamųjų sandorį.

64. Vis dėlto, kaip teisingai nurodė Vokietijos vyriausybė ir Komisija, priėmus bendrovės X siūlomą Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalies aiškinimą, pagal kurį vien atlygio mokėjimas dalimis leidžia sieti mokestinį prievolę su tokiu dalių mokėjimu, šios direktyvos 66 straipsnio b punktas iš esmės netektų prasmės.

65. Taigi argumentai, susiję su būtinybe sumokėti mokestį prieš apmokestinamajam asmeniui gaunant visą atlygą, nekeičia šios išvados 50 punkte pateikto teiginio.

Išvada

66. Atsižvelgdamas į visa tai, kas išdėstyta, siūlau *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 64 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad ji netaikoma sandoriams, susijusiems su vienkartinio paslaugų teikimu, už kurį apmokestinamasis asmuo gauna dalimis mokamą atlygą.

2. Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad tuo atveju, kai vienkartinio pobūdžio paslaugų teikiantis apmokestinamasis asmuo susitarė su paslaugos gavėju dėl atlygio mokėjimo dalimis, negalima kalbėti apie neapmokėjimą, kaip tai suprantama pagal šį nuostatą.

1 Originalo kalba: lenkų.

2 OL L 347, 2006, p. 1.

3 Suvestinė redakcija: *BGBI*. 2005, I, p. 386.

4 Tiesa, neseniai turėjau galimybę suabejoti to paties kaip ir šioje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo išvadą tikslumu (mano išvada byloje XY (*Neprivalomas mokesčių sumažinimas*), C-100/20, EU:C:2021:387). Vis dėlto tai buvo susiję ne su pačiomis faktinėmis aplinkybėmis, o su jų vertinimu pagal Sąjungos teisę.

- 5 Direktyvos 2006/112 1 straipsnio 2 dalis.
- 6 Direktyvos 2006/112 73 straipsnis.
- 7 Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalis.
- 8 2017 m. spalio 12 d. Sprendimas *Lombard Ingatlan Lízing* (C?404/16, EU:C:2017:759, 26 punktas).
- 9 2017 m. spalio 12 d. Sprendimas *Lombard Ingatlan Lízing* (C?404/16, EU:C:2017:759, 29 punktas).
- 10 2017 m. spalio 12 d. Sprendimas *Lombard Ingatlan Lízing* (C?404/16, EU:C:2017:759, 28 ir 29 punktai).
- 11 Kaip teisingai nurodo Vokietijos vyriausyb?, apie neapmok?jim? galima kalb?ti tik tuo atveju, jei su?jus mok?jimo terminui atlygio dalis nesumokama. Ta?iau tai negali b?ti preziumuojama iš anksto.
- 12 Žr. šios išvados 19 punkt?.
- 13 2019 m. geguž?s 2 d. Sprendimas *Budimex* (C?224/18, EU:C:2019:347, 22 punktas).
- 14 2015 m. rugs?jo 3 d. sprendimas (C?463/14, EU:C:2015:542).
- 15 2018 m. lapkri?io 29 d. sprendimas (C?548/17, EU:C:2018:970).
- 16 Žr. atitinkamai 2015 m. rugs?jo 3 d. Sprendim? *Asparuchowo Lejk Inwestmynt Kympani* (C?463/14, EU:C:2015:542, 47 ir 49 punktai) ir 2018 m. lapkri?io 29 d. Sprendim? *baumgarten sports & more* (C?548/17, EU:C:2018:970, 30 ir 31 punktai).
- 17 „<...> remiantis <...> [D]irektyvos [2006/112] 63 straipsniu, prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda atlikus prek? tiekim? ar paslaug? teikim?, [t. y.] ?vykdant nagrin?jam? sandor?, neatsižvelgiant ? tai, ar už š? sandor? mok?tina suma jau buvo sumok?ta. Tod?l prek?s tiek?jas ar paslaug? teik?jas privalo mok?ti valstyb?s mokes?i? institucijai PVM, nors jis iš savo kliento dar negavo atlygio už ?vykdyt? sandor?.“ Taigi „<...> pagal Direktyvoje 2006/112 ?tvirtin[t]? sistem? prievol? apskai?iuoti PVM bei teis?s ? atskait? atsiradimas ir taikymas iš principo nepriklauso nuo to, ar jau buvo sumok?tas už sandor? mok?tinas atlygis, ?skaitant PVM“ (2011 m. liepos 28 d. Sprendimo *Komisija / Vengrija*, C?274/10, EU:C:2011:530, 46 ir 48 punktai).
- 18 Remiantis bendrov?s X pateikta informacija, pagrindin?je byloje pirmosios šios bendrov?s gautos atlygio dalies suma viršijo už aptariam? sandor? mok?tino PVM sum?.
- 19 Pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dal? „...[a]pmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonomin? veikl?, neatsižvelgiant ? tos veiklos tiksl? ar rezultat?“.
- 20 2016 m. rugs?jo 15 d. Sprendimas *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C?516/14, EU:C:2016:690, 26, 27, 29 ir 30 punktai).
- 21 Žr. vis? pirma 1993 m. spalio 20 d. Sprendim? *Balocchi* (C?10/92, EU:C:1993:846, 25 punktas) ir 2017 m. lapkri?io 23 d. Sprendim? *Di Maura* (C?246/16, EU:C:2017:887, 23 punktas).

22 Išskyrus situacijas, kai pagal konkrečius teisės aktus jį privalo sumokėti kiti asmenys.

23 Tai aiškiai matyti net iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodyto 1993 m. spalio 20 d. Sprendimo *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846), kuriame Teisingumo Teismas aiškiai sieja mokestinį prievolę su sandorio vykdymu, o ne su mokėjimo gavimu.

24 Tokia galimybė numatyta *UStG* 13 straipsnio 1 dalies 1 punkto b papunktyje, siejamame su 20 straipsniu, tačiau pagrindiniame byloje jis netaikomas.