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 sutarčių laisvės principą 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 mokestinio) 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) apmokestinamą sandorį atliekamas dalimis, turi įtakos apmokestinamojo asmens prievolės sumokėti šį mokestį atsiradimui.

[1] Originalo kalba: lenkų.

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:

„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:

<…>

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 atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių 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 valstybių narių nustatytomis sąlygomis.“

Vokietijos teisė

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

[2] OL L 347, 2006, p. 1.

[3] Suvestinė redakcija: *BGBl.* 2005, I, p. 386.

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 sakinys) pasibaigus iš anksto deklaruojamam laikotarpiui, kuriuo paslaugos buvo suteiktos. Tai taikoma ir dalinėms paslaugoms. Tokios paslaugos teikiamos tuomet, kai sutariama atlygį už tam tikras ekonomiškai dalomos paslaugos dalis 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 įvykdęs 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 įsigijimo 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 metinį inventorinį aprašą arba

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

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

Faktinės aplinkybės, procesas ir prejudiciniai klausimai

12. *X-Beteiligungsgesellschaft mbH*, pagal Vokietijos teisę įsteigta 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. šių bendrovių sudaryto susitarimo dėl honoraro, susitarimo sudarymo dieną bendrovė X jau buvo įvykdžiusi visus įsipareigojimus, 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 faktūras, 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 būtent 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, šių nuostatų taikymas leistų bendrovei X išvengti būtinybės sumokėti visą PVM prieš gaunant visą atlygį už suteiktas paslaugas.

17. Mokesčių administratorius šį sprendimą apskundė prašymą 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 vieną kartą ir todėl ne tam tikru laikotarpiu suteiktos paslaugos atveju jau iš susitarimo mokėti dalimis išplaukia, kad sąskaitos pateikiamos ir apmokamos kelis kartus iš eilės, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 64 straipsnio 1 dalį?

2. Jeigu į 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 šią nuostatą 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

Įvadinės 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 ją 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 šią 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 visų pirma nurodo papildomą 2016 m. kovo 15 d. su bendrove T pasirašytą aiškinamąją 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 mokestinę 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 pateikusio teismo nustatytomis faktinėmis aplinkybėmis (arba pirmosios instancijos teismo nustatytomis ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo patvirtintomis faktinėmis aplinkybėmis).

Dėl prejudicinių klausimų

23. Šioje byloje nacionalinis teismas pateikė du prejudicinius klausimus. Pirmasis iš jų pateiktas dėl sandorių, susijusių 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

[4] Tiesa, neseniai turėjau galimybę suabejoti to paties kaip ir šioje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo išvadų 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.

Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalies aiškinimo; neapmokėjimas gali būti ir sandorių, susijusių 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 likusių (išskyrus pirmąją) atlygio dalių nesumokėjimą, kaip jis suprantamas pagal šią nuostatą, ir atitinkamai sumažinti apmokestinamąją vertę, numatant galimybę ją vėliau padidinti sumokėjus likusias atlygio dalis. Atrodo, šį klausimą lemia tai, kad būtent tokį sprendimą pagrindinėje byloje priėmė pirmosios instancijos teismas, siekdamas išvengti situacijos, kurioje apmokestinamasis asmuo turi finansuoti mokėtiną PVM prieš gaudamas atlygį 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 atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti <…> už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą“[6]. Šios apmokestinamosios vertės dydis nustatomas mokestinės prievolės atsiradimo metu, t. y. paslaugų teikimo atveju – suteikus paslaugas.

28. Vis dėlto, jeigu jau atsiradus mokestinei prievolei suma, kurią apmokestinamasis asmuo turi gauti kaip atlygį 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 mokestinės prievolės išnykimas. Tokių pakeitimų gali atsirasti pasikeitus apmokestinamojo sandorio šalių sutartiniams santykiams, juos nutraukus arba apmokestinamojo asmens kontrahentui neįvykdžius atlygio mokėjimo įsipareigojimo.

29. Šioje nuostatoje įtvirtinta pareiga sumažinti apmokestinamąją vertę ir su ja susijusią mokestinę prievolę atspindi principą, pagal kurį PVM apmokestinamąją 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 atlygį už suteiktą paslaugą, sumažinama. Jei ši suma nesumažinama, nėra pagrindo mažinti apmokestinamąją 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.

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).

31. Žinoma, tuo atveju, jei apmokestinamojo asmens kontrahentas neįvykdo 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 apmokestinamąją 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 esminė yra aplinkybė, kad atlygio mokėjimas dalimis nekeičia sumos, kurią apmokestinamasis asmuo turi gauti kaip atlygį 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 atlygį.

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 analizę grindžiu būtent šia prielaida.

[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 vyriausybė, apie neapmokėjimą galima kalbėti tik tuo atveju, jei suėjus mokėjimo terminui atlygio dalis nesumokama. Tačiau tai negali būti preziumuojama iš anksto.

[12] Žr. šios išvados 19 punktą.

Dėl Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalies aiškinimo

38. Primintina, kad pagal Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalį sandorių, susijusių su mokėjimu dalimis, atveju paslaugų teikimas laikomas atliktu tada, kai baigiasi laikotarpis, su kuriuo yra susijęs šis apmokėjimas. Todėl norint atsakyti į prejudicinį klausimą būtina pateikti sandorių, susijusių su mokėjimu dalimis, sąvokos pagal šią nuostatą aiškinimą.

39. Priešingai, nei teigia Komisija, manau, kad vien aptariamos nuostatos formuluotė nepateikia vienareikšmio atsakymo į šį klausimą.

40. Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama atsižvelgiant į šios direktyvos 63 straipsnį. Pagal pastarąją nuostatą apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurie yra sandorio dalykas.

41. Direktyvos 63 straipsnyje nenurodoma, koks įvykis turi būti laikomas prekių tiekimo ar paslaugų suteikimo momentu. Mano manymu, tai reiškia, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas šiuo atveju laikėsi materialinio požiūrio, t. y. reikia atsižvelgti į faktinio prekių tiekimo ar paslaugų suteikimo momentą, kuris prireikus nustatomas pagal mokesčių 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 susiję su mokestinės prievolės atsiradimo momento nustatymu, o tik jos papildymas ir paaiškinimas dėl situacijų, galinčių kelti abejonių. Ši nuostata paaiškina, kokį momentą galima laikyti su mokėjimu dalimis susijusių prekių tiekimo ar paslaugų suteikimo momentu. Tokiu momentu laikoma tokio mokėjimo termino pabaiga.

43. Vis dėlto, logiškai mąstant, toks sutartinis prekių tiekimo ar paslaugų suteikimo momento nustatymas būtinas tik tiek, kiek tai susiję su paslaugomis, kurių suteikimo momentą sunku aiškiai nustatyti remiantis pačiomis faktinėmis aplinkybėmis, be kita ko, dėl to, kad sandorio šalių teisiniai santykiai ir paslaugos, kurios yra sandorio dalykas, yra tęstinio pobūdžio. Tokiu atveju laikoma, kad paslaugos teikiamos tol, kol išlieka pareiga už jas sumokėti.

44. Todėl nebūtina Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalies taikyti situacijoms, kai galima lengvai nustatyti paslaugos suteikimo momentą, ypač kai paslauga yra vienkartinė ir yra tikslus momentas, leidžiantis nustatyti paslaugos teikimo pabaigą pagal tokio sandorio šalis siejančius sutartinius santykius. Toks šios nuostatos taikymo srities išplėtimas reikštų, kad ji apmokestinimo momentą apibrėžia tokiu būdu, kuris prieštarauja aiškiai šios direktyvos 63 straipsnio formuluotei.

45. Todėl sisteminis Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalies aiškinimas, pirmiausia atsižvelgiant į šios direktyvos 63 straipsnį, patvirtina neigiamą atsakymą į pirmąjį prejudicinį klausimą. Iš esmės pritariu Komisijos pastaboms šiuo klausimu.

46. Be to, kaip teisingai pažymi Vokietijos vyriausybė, kitoks tos nuostatos aiškinimas reikštų, kad sandorio šalys gali laisvai manipuliuoti mokestinės prievolės 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 mokestinės prievolės atsiradimo momentą visose valstybėse narėse, kad būtų užtikrintas vienodas

PVM surinkimas[13]. Tikslas užtikrinti vienodą mokesčio surinkimą taikomas ne tik visoms valstybės narėms, bet ir visiems panašaus pobūdžio sandoriams, nepriklausomai nuo antraeilių skirtumų, pavyzdžiui, atlygio mokėjimo būdo. To reikalauja vienodo požiūrio ir neiškraipytos konkurencijos išsaugojimo principai.

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

48. Šių išvadų 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 tęstinio ir ilgalaikio pobūdžio sandorio šalių teisiniai santykiai; tęstinių įsipareigojimų turėjo ne tik paslaugos gavėjas, bet ir paslaugos teikėjas, o pats sutarto atlygio mokėjimas priklausė nuo šių įsipareigojimų 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 įvykdyta konkrečiu momentu ir už kurią paslaugos teikėjas turi besąlygiškai gauti visą atlygį, 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 išdėstomas 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 atlygį.

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.

[13] 2019 m. gegužės 2 d. Sprendimas *Budimex* (C-224/18, EU:C:2019:347, 22 punktas).

[14] 2015 m. rugsėjo 3 d. sprendimas (C-463/14, EU:C:2015:542).

[15] 2018 m. lapkričio 29 d. sprendimas (C-548/17, EU:C:2018:970).

[16] Žr. atitinkamai 2015 m. rugsėjo 3 d. Sprendimą *Asparuchowo Lejk Inwestmynt Kympani* (C-463/14, EU:C:2015:542, 47 ir 49 punktai) ir 2018 m. lapkričio 29 d. Sprendimą *baumgarten sports & more* (C-548/17, EU:C:2018:970, 30 ir 31 punktai).

53. Kaip jau nurodžiau pirmiau, mokestinės PVM prievolės atsiradimas iš esmės nepriklauso nuo to, ar apmokestinamasis asmuo gauna atlygį už atliktą apmokestinamąjį sandorį. Ji taip pat gali atsirasti iki šio atlygio sumokėjimo. Teisingumo Teismas jau turėjo galimybę tai aiškiai pabrėžti savo jurisprudencijoje [17].

54. Tuo atveju, kai apmokestinamojo sandorio šalių sutartyje numatyto atlygio nesumokėjimas yra tęstinis (pavyzdžiui, sutartį nutraukus ar ją pakeitus) arba nepriklauso nuo apmokestinamojo asmens valios (pavyzdžiui, kai kontrahentas nesumoka), taikomas
Direktyvos 2006/112 90 straipsnis ir apmokestinamoji vertė, taigi ir mokestinės prievolės suma, atitinkamai sumažinama.

55. Vis dėlto, jei vykdant apmokestinamąjį sandorį nuo pat pradžių numatytas atlygio mokėjimo termino atidėjimas ar mokėjimas dalimis, būtent apmokestinamasis asmuo sprendžia dėl savo ekonominės veiklos vykdymo sąlygų, žinodamas apie savo pareigas, įskaitant mokestines prievoles, susijusias su šios veiklos vykdymu. Būtent jis sprendžia, ar sutinka, kad atlygis būtų mokamas dalimis per atitinkamą laikotarpį, ir kokiomis sąlygomis.

56. Tokiu atveju sprendimas gali būti viso mokėtino PVM apskaičiavimas ir surinkimas kartu su pirmąja mokėjimo dalimi arba šios pirmosios dalies panaudojimas šiam mokesčiui mokėti [18]. Taigi apmokestinamasis asmuo neprivalo skirti nuosavų finansinių išteklių mokesčiui sumokėti.

57. Kalbant apie bendrovės X argumentą, kad sumokėjęs visą mokėtiną PVM po pirmosios atlygio dalies gavimo apmokestinamasis asmuo netenka pelno už atliktą sandorį ir net lėšų suteiktų paslaugų sąnaudoms padengti, pakanka pažymėti, kad apmokestinimas PVM nepriklauso nuo apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos rezultatų [19]. Šis mokestis taip pat taikomas sandoriams, kurie nėra pelningi, ar net tiems sandoriams, dėl kurių patiriama nuostolių. Ekonominės veiklos pelningumą turi užtikrinti ją vykdantys ūkio subjektai, o ne PVM sistema.

58. Pagrindinėje byloje problema galėjo atsirasti dėl to, kaip bendrovė X parengdavo su aptariamu sandoriu susijusias sąskaitas faktūras. Remiantis prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateikta informacija, ši bendrovė kiekvienai mokėjimo daliai parengdavo atskirą sąskaitą faktūrą, nurodydama nuo tos dalies apskaičiuotą PVM. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nenurodo, ar mokesčių administratorius pagrindinėje byloje užginčijo tokį sąskaitų faktūrų išrašymo būdą. Vis dėlto atsižvelgiant į Direktyvos 2006/112 nuostatas jis neatrodo tinkamas.

59. Direktyvos 2006/112 XI antraštinėje dalyje apibrėžiamos apmokestinamųjų asmenų pareigos. Jos 220 straipsnyje nustatyta apmokestinamųjų asmenų pareiga įsitikinti, kad, be kita ko, kitiems apmokestinamiesiems asmenims suteiktų paslaugų atveju būtų išrašoma sąskaita faktūra. Šios direktyvos 226 straipsnyje išsamiai išvardyti rekvizitai, kurie turi būti nurodyti sąskaitoje

[17] „<...> remiantis <...> [D]irektyvos [2006/112] 63 straipsniu, prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, [t. y.] įvykdant nagrinėjamą sandorį, neatsižvelgiant į tai, ar už šį sandorį mokėtina suma jau buvo sumokėta. Todėl prekės tiekėjas ar paslaugų teikėjas privalo mokėti valstybės mokesčių institucijai PVM, nors jis iš savo kliento dar negavo atlygio už įvykdytą sandorį.“ Taigi „<...> pagal Direktyvoje 2006/112 įtvirtin[tą] sistemą prievolė apskaičiuoti PVM bei teisės į atskaitą atsiradimas ir taikymas iš principo nepriklauso nuo to, ar jau buvo sumokėtas už sandorį mokėtinas atlygis, įskaitant PVM“ (2011 m. liepos 28 d. Sprendimo *Komisija / Vengrija*, C-274/10, EU:C:2011:530, 46 ir 48 punktai).

[18] Remiantis bendrovės X pateikta informacija, pagrindinėje byloje pirmosios šios bendrovės gautos atlygio dalies suma viršijo už aptariamą sandorį mokėtino PVM sumą.

[19] Pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalį „„[a]pmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą“.

faktūroje. Tai visų pirma apima teikiamų paslaugų apimtį ir pobūdį (6 punktas), datą, kada buvo suteiktos paslaugos (7 punktas), apmokestinamąją vertę (8 punktas) ir mokėtiną PVM sumą (10 punktas).

60. Kaip Teisingumo Teismas jau turėjo progą pažymėti, privalomieji rekvizitai sąskaitoje faktūroje, įskaitant, be kita ko, teikiamų paslaugų pobūdį ir jų suteikimo datą, leidžia mokesčių administratoriui kontroliuoti, be kita ko, mokėtino mokesčio sumokėjimą [20]. Todėl ši informacija turi kuo labiau atitikti tikrovę. Visų pirma už vienkartinio pobūdžio paslaugų teikimą neturi būti išrašomos kelios sąskaitos faktūros, tarp kurių būtų ilgi laiko tarpai, net jei, be to, visi kiti elementai, įskaitant bendrą mokėtino PVM sumą, atitinka tikrovę.

61. Jei bendrovė X pagrindinėje byloje būtų išrašiusi vieną tinkamą sąskaitą faktūrą, apimančią visą aptariamo sandorio apmokestinamąją vertę ir visą mokėtino PVM sumą bei paslaugų suteikimo datą, ji būtų galėjusi 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 jokiu 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 valstybėms narėms 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 konkretiems 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 apmokestinamąjį 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 mokestinę prievolę su tokių 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 atlygį, nekeičia šios išvados 50 punkte pateikto teiginio.

[20] 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 26, 27, 29 ir 30 punktai).

[21] Žr. visų pirma 1993 m. spalio 20 d. Sprendimą *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, 25 punktas) ir 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimą *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 mokestinę prievolę su sandorio įvykdymu, o ne su mokėjimo gavimu.

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

Išvada

66. Atsižvelgdamas į visa tai, kas išdėstyta, siūlau į *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 vienkartiniu paslaugų teikimu, už kurį apmokestinamasis asmuo gauna dalimis mokamą atlygį.

2. 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.