



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. spalio 28 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Direktyva 2006/112/EB – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Paslaugų teikimas – 63 straipsnis – Prievolė apskaičiuoti PVM – 64 straipsnio 1 dalis – Sąvoka „paslaugos, dėl kurių sąskaitos apmokamos kelis kartus iš eilės“ – Vienkartinio pobūdžio paslauga, apmokama dalimis – 90 straipsnio 1 dalis – Apmokestinamosios vertės sumažinimas – „Neapmokėjimo“ sąvoka“

Byloje C-324/20

dėl *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) 2020 m. gegužės 7 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2020 m. liepos 22 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Finanzamt B

prieš

X-Beteiligungsgesellschaft mbH

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro pirmosios kolegijos pirmininko pareigas einantis Teisingumo Teismo pirmininko pavaduotojas L. Bay Larsen, teisėjai J.-C. Bonichot (pranešėjas) ir M. Safjan,

generalinis advokatas M. Szpunar,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *X-Beteiligungsgesellschaft mbH*, atstovaujamos *Rechtsanwalt* O. Pantle,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos J. Möller ir S. Heimerl,
- Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir L. Mantl,

susipažinęs su 2021 m. liepos 1 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

* Proceso kalba: vokiečių.

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) 64 straipsnio 1 dalies ir 90 straipsnio 1 dalies išaiškinimu.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Finanzamt B* (B mokesčių administratorius, Vokietija) ir *X-Beteiligungsgesellschaft mbH* ginčą dėl prievolės apskaičiuoti pridėtinės vertės mokestį (PVM), mokėtiną už suteiktas paslaugas, kai atlygis už jas mokamas dalimis.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 Direktyvos 2006/112 24 konstatuojamoji dalis suformuluota taip:
„Apmokestinimo momento ir prievolės apskaičiuoti PVM sąvokos turėtų būti suderintos, nes bendra PVM sistema turi būti įdiegta ir bet kurie kiti jos pakeitimai turi įsigalioji visose valstybėse narėse tuo pačiu metu.“
- 4 Šios direktyvos 14 straipsnio 2 dalyje nurodyta:
„Be 1 dalyje nurodyto sandorio prekių tiekimu laikomas bet kuris iš šių sandorių:
<...>
b) faktinis prekių perdavimas pagal prekių nuomos tam tikram laikotarpiui arba pagal prekių pardavimo atidedant apmokėjimo terminą sutartį, kurioje numatyta, kad paprastai nuosavybės teisė pereina vėliausiai tada, kai sumokama paskutinė įmoka;
<...>“
- 5 Direktyvos 2006/112 VI antraštinėje dalyje, susijusioje su apmokestinimo momentu ir prievole apskaičiuoti PVM, yra 2 skyrius „Prekių tiekimas ir paslaugų teikimas“, o jame – šios direktyvos 63–67 straipsniai.
- 6 Tos pačios direktyvos 63 straipsnyje numatyta:
„Apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.“
- 7 Direktyvos 2006/112 64 straipsnyje nustatyta:
„1. „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.

2. Valstybės narės gali numatyti, kad tam tikrais atvejais, kai prekės tiekiamos ar paslaugos teikiamos nepertraukiamai tam tikru laikotarpiu, šis tiekimas ar teikimas yra laikomas užbaigtu ne anksčiau kaip pasibaigus vienerių metų laikotarpiui.“

8 Šios direktyvos 66 straipsnyje nustatyta:

„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 laikotarpį nuo apmokestinimo momento.“

9 Direktyvos 2006/112 VII antraštinėje dalyje „Apmokestinamoji vertė“ esantis 90 straipsnis suformuluotas taip:

„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.“

10 Šios direktyvos 193 straipsnyje nustatyta:

„PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdamas apmokestinamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, išskyrus 194–199 ir 202 straipsniuose nurodytus atvejus, kai PVM moka kitas asmuo.“

11 Minėtos direktyvos 226 straipsnyje numatyta:

„Nepažeidžiant šioje direktyvoje nustatytų specialių nuostatų, pagal 220 ir 221 straipsnius išrašomose sąskaitose faktūrose PVM tikslais privalomai nurodyti turi būti tik šie rekvizitai:

<...>

6) tiekiamų prekių kiekis ir pobūdis arba teikiamų paslaugų apimtis ir pobūdis;

7) data, kada buvo patiektos prekės ar suteiktos paslaugos, arba užbaigtas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, arba 220 straipsnio 4 ir 5 punktuose nurodyto avanso data, jei tą datą galima nustatyti ir ji skiriasi nuo sąskaitos-faktūros išrašymo datos;

<...>“

Vokietijos teisė

- 12 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikomos redakcijos 2005 m. vasario 21 d. *Umsatzsteuergesetz* (*BGBI. I* 2005, p. 386; Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*) 13 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatyta:

„Mokestis mokamas:

1) už prekių tiekimą ir kitų paslaugų teikimą:

- a) kai mokestis apskaičiuojamas pagal sutartus atlygius (16 straipsnio 1 dalies pirmas sakiny) pasibaigus iš anksto deklaruojamam laikotarpiui, kuriuo paslaugos buvo suteiktos. Tai taikoma ir daliniam paslaugų teikimui. Paslaugos iš dalies teikiamos tuomet, kai sutariama atlygį už tam tikras ekonomiškai dalomo paslaugų teikimo dalis mokėti atskirai. Kai atlygis arba jo dalis yra gaunama dar prieš suteikiant paslaugą ar suteikiant ją iš dalies, prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda pasibaigus deklaruojamam laikotarpiui, kuriuo atlygis ar jo dalis buvo gauti;
- b) kai mokestis apskaičiuojamas pagal gautus atlygius (20 straipsnis) pasibaigus deklaruojamam laikotarpiui, kuriuo šie atlygiai buvo gauti.

<...>“

- 13 *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 *mutatis mutandis* 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.

<...>“

- 14 Pagal *UStG* 20 straipsnio pirmą sakinį verslininkui gali būti leidžiama apskaičiuoti PVM ne pagal sutartą finansinį atlygį, o pagal gautą finansinį atlygį, jei, be kita ko, jo apyvarta neviršijo tam tikros ribos ankstesniais kalendoriniais metais.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 15 2012 m. X teikė tarpininkavimo paslaugas bendrovei *T-GmbH*, kuri siekė parduoti žemės sklypą trečiajam asmeniui. Iš 2012 m. lapkričio 7 d. X ir T sudaryto susitarimo dėl honoraro matyti, kad tą dieną X jau buvo įvykdžiusi sutartinius įsipareigojimus.

- 16 Dėl atlygio už nagrinėjamas paslaugas pažymėtina, kad šiame susitarime buvo nustatyta 1 000 000 EUR suma (pridedant PVM) ir nurodyta, kad ji turi būti sumokėta dalimis po 200 000 EUR (pridedant PVM). Mokėjimai turėjo būti atliekami kasmet, pradedant nuo 2013 m. birželio 30 d. Atėjus atitinkamos dalies mokėjimo terminui, X išrašydavo sąskaitą faktūrą dėl mokėtinos sumos, ją gaudavo ir pervedavo atitinkamą PVM.
- 17 Atlikęs mokesčių patikrinimą B mokesčių administratorius 2016 m. gruodžio 22 d. sprendime konstatavo, kad paslaugos buvo suteiktos 2012 m., todėl būtent už tuos metus X turėjo sumokėti PVM nuo visos honoraro sumos.
- 18 Kadangi administracinis skundas dėl šio sprendimo buvo atmestas, X pareiškė ieškinį *Finanzgericht* (finansų teismas, Vokietija); šis jį iš esmės patenkino. Teismas iš tiesų konstatavo, kad X suteikė pagrindinėje byloje nagrinėjamas paslaugas 2012 m. Vis dėlto jis nusprendė, kad sutartas finansinis atlygis, išskyrus pirmąją honoraro dalį, gautą 2013 m., turi būti laikomas neįmanomu gauti, kaip tai suprantama pagal *UStG* 17 straipsnio 2 dalies 1 punktą ir 17 straipsnio 1 dalies pirmą sakinį. Kaip matyti iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, *Finanzgericht* (finansų teismas) rėmėsi prielaida, kad taikant Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalį būtų galima sumažinti apmokestinamąją vertę, kad apmokestinamasis asmuo nebūtų įpareigotas kelerius metus anksčiau mokėti PVM už paslaugų teikimo laikotarpį, kuriuo jam dar nebuvo visiškai apmokėta ši paslauga.
- 19 Dėl *Finanzgericht* (finansų teismas) sprendimo B mokesčių administratorius pateikė kasacinį skundą *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija).
- 20 Šiam teismui kyla klausimas, ar Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalis taikoma vienkartiniam paslaugų teikimui. Nors pagal šią nuostatą į jos taikymo sritį nepatenka prekių pardavimas atidedant apmokėjimo terminą, joje nenumatyta atitinkamos išimties dėl paslaugų teikimo, už kurį apmokama dalimis. Pažodinis šios nuostatos taikymas galėtų lemti nepagrįstą skirtumą tarp prekių tiekimo ir paslaugų teikimo. Be to, dėl jo galėtų būti nepagrįstai apribotas Direktyvos 2006/112 63 straipsnio bendros taisyklės, pagal kurią iš esmės prievolė apskaičiuoti mokesť atsiranda paslaugos suteikimo momentu, taikymas.
- 21 Taip pat šis teismas pabrėžia, kad ši byla skiriasi nuo bylos, kurioje priimtas 2018 m. lapkričio 29 d. Sprendimas *baumgarten sports & more* (C-548/17, EU:C:2018:970); joje buvo nagrinėjamas sporto agento paslaugų teikimas, t. y. žaidėjo suteikimas futbolo klubui, kai šio agento atlyginimas siejamas su tuo, ar žaidėjas lieka tame klube. Pagrindinėje byloje kalbama apie situaciją, kai sutarto atlyginimo dalimis mokėjimui tiesiog taikomi terminai, o ne sąlyga, kuri susijusi su ilgalaikio tarpininkavimo sėkme ir kurios įvykdymas nėra aiškus.
- 22 Tai, kad 2018 m. lapkričio 29 d. Sprendime *baumgarten sports & more* (C-548/17, EU:C:2018:970) Teisingumo Teismas rėmėsi 2015 m. rugsėjo 3 d. Sprendimu *Asparuhovo Lake Investment Company* (C-463/14, EU:C:2015:542), kuriame buvo nagrinėjama ilgą laikotarpį nuolat teikiama paslauga, patvirtina aiškinimą, kad „sąskaitos pateikiamos ir apmokamos kelis kartus iš eilės“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalį, gali būti tik tuomet, jeigu egzistuoja ryšys tarp nagrinėjamo paslaugų teikimo ir mokėjimų dalimis.
- 23 Toks požiūris atitiktų *UstG* 13 straipsnio 1 dalies 1 punkto a papunkčio antrą ir trečią sakinius, pagal kuriuos lemiamą reikšmę turi tai, ar paslauga ekonominiu požiūriu gali būti atskirta.

- 24 Jeigu pagrindinėje byloje netaikytina Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalis, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia Teisingumo Teismo dėl galimybės taikyti šios direktyvos 90 straipsnio 1 dalį.
- 25 Tas teismas primena, kad už 2012 m. suteiktas paslaugas X nuo 2013 m. birželio mėn. gavo atlygį dalimis, kiekvienu atveju pridėjus PVM. Taigi, jei reikėtų pripažinti, kad PVM už vienkartinę paslaugą apskaičiuotinas tais metais, kai ji suteikta, apmokestinamasis asmuo, sutinkantis gauti apmokėjimą dalimis, būtų priverstas iš anksto finansuoti PVM. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonių dėl to, ar pareiga iš anksto sumokėti PVM atitinka užduotį, tenkančią apmokestinamiesiems asmenims, kurie, kaip matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, suformuotos, be kita ko, 1993 m. spalio 20 d. Sprendime *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846) ir 2008 m. vasario 21 d. Sprendime *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105), veikia kaip mokesčių rinkėjai valstybės vardu.
- 26 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patikslina, kad tokios pareigos galima išvengti sumažinant apmokestinamąją vertę pagal Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalį, o vėliau ją perskaičiuojant atlygio faktinio sumokėjimo momentu.
- 27 Tokiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) nusprendė 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 [Direktyvos 2006/112] 64 straipsnio 1 dalį?
2. Subsidiariai, jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai: ar turi būti preziumuojamas neapmokėjimas, kaip jis suprantamas pagal [Direktyvos 2006/112] 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?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl klausimų priimtinum

- 28 Kaip matyti iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytų faktinių aplinkybių, pagrindinė byla yra susijusi su 2012 m. pabaigoje visiškai suteiktomis paslaugomis, už kurias atlygis pagal susitarimo sąlygas buvo padalytas į penkis dalis, mokėtas kasmet, pradėdant nuo paskesnių metų.
- 29 Teisingumo Teismui pateiktose pastabose atsakovė pagrindinėje byloje ginčija taip išdėstytas faktines aplinkybes. Šiuo tikslu ji remiasi dokumentu, kuriame nurodomos Vokietijos teismo preliminarios išvados, padarytos nagrinėjant kitą nei pagrindinę bylą.
- 30 Vis dėlto toks dokumentas negali paneigti nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateikto faktinių aplinkybių aprašymo.

- 31 Pakanka priminti, kad pagal suformuotą jurisprudenciją tik prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi kompetenciją nustatyti ir vertinti nagrinėjamos bylos faktines aplinkybes bei aiškinti ir taikyti nacionalinę teisę. Pagal Teisingumo Teismo ir nacionalinių teismų kompetencijos pasidalijimą Teisingumo Teismas turi atsižvelgti į faktines ir teises aplinkybes, dėl kurių pateikti nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą suformuluoti prejudiciniai klausimai (2021 m. sausio 27 d. Sprendimo *Dexia Nederland*, C-229/19 ir C-289/19, EU:C:2021:68, 44 punktą ir nurodyta jurisprudencija).
- 32 Vadinas, prejudiciniai klausimai yra priimtini.

Dėl pirmojo klausimo

- 33 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad vienkartinis paslaugų teikimas, už kurį mokamas atlygis dalimis, patenka į šios nuostatos taikymo sritį.
- 34 Pirmiausia reikia pažymėti, kad Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti atsižvelgiant į šios direktyvos 63 straipsnį, nes pirmoji nuostata yra glaudžiai susijusi su antrąja.
- 35 Pirma, pagal šį 63 straipsnį apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą. Antra, pagal minėtą 64 straipsnio 1 dalį, jeigu už paslaugas mokama kelis kartus iš eilės, laikoma, kad paslaugų teikimas atliktas, kaip tai suprantama pagal šį tą 63 straipsnį, tada, kai baigiasi laikotarpiai, su kuriais susiję tie mokėjimai.
- 36 Iš kartu taikomų šių dviejų nuostatų matyti, kad, kiek tai susiję su paslaugomis, už kurias mokama kelis kartus iš eilės, apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda pasibaigus laikotarpiams, su kuriais susiję šie mokėjimai (2018 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *baumgarten sports & more*, C-548/17, EU:C:2018:970, 28 punktą ir nurodyta jurisprudencija).
- 37 Dėl sąvokos „paslaugos, dėl kurių sąskaitos apmokamos kelis kartus iš eilės“, aiškinimo pažymėtina, kad ji gali būti suprantama arba kaip apimanti vienkartinės paslaugas, už kurias sutartas atlygis mokamas dalimis, arba kaip apimanti tik tas paslaugas, kurių pats pobūdis pateisina mokėjimą dalimis, t. y. paslaugas, kurios teikiamos ne vieną kartą, bet pakartotinai ar nuolat tam tikrą laikotarpį.
- 38 Pastarąjį aiškinimą patvirtina Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalies formuluotė ir dalykas. Iš tiesų pagal šią nuostatą mokestinės prievolės atsiradimo momentas nustatomas atsižvelgiant į laikotarpių, su kuriais susiję paeiliui atliekami mokėjimai, pasibaigimą. Kadangi šie mokėjimai neišvengiamai yra atlygis už suteiktas paslaugas, pagal minėtą nuostatą netiesiogiai reikalaujama, kad jos būtų suteiktos nurodytais laikotarpiais. Šiomis aplinkybėmis Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalies taikymas negali priklausyti tik nuo suteiktų paslaugų apmokėjimo dalimis.
- 39 Taigi šios 64 straipsnio 1 dalies taikymas suponuoja ryšį tarp nagrinėjamų paslaugų pobūdžio ir mokėjimų dalimis, todėl ši nuostata negali būti susijusi su vienkartinė paslauga, net jei už ją atlyginama dalimis.
- 40 Tokį pažodinį Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalies aiškinimą patvirtina šios direktyvos tikslas ir sistema.

- 41 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad minėtos direktyvos 64 straipsnio 1 dalimi, siejama su jos 63 straipsniu, siekiama palengvinti PVM surinkimą ir visų pirma nustatyti mokestinės prievolės atsiradimo momentą.
- 42 Iš tiesų siekiant nustatyti, kada įvyksta apmokestinimo momentas ir atsiranda prievolė apskaičiuoti PVM, pagal Direktyvos 2006/112 63 straipsnį reikalaujama, kad būtų nustatytas momentas, kada faktiškai buvo suteikta paslauga. Kaip savo išvados 41 punkte pažymėjo generalinis advokatas, šiame straipsnyje nenurodyta, kuris įvykis turi būti laikomas paslaugos suteikimo momentu, todėl kompetentingos nacionalinės institucijos ir teismai turi patikrinti, kada ji faktiškai suteikta.
- 43 Pagal Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalį, priešingai, mokesčio ir prievolės jį apskaičiuoti atsiradimas siejamas su laikotarpiu, su kuriais susiję mokėjimai už suteiktas paslaugas, pasibaigimu. Taigi pastarojoje nuostatoje yra teisės norma, leidžianti tiksliai nustatyti mokestinės prievolės atsiradimo momentą naudojantis teisine fikcija, todėl nereikia aiškintis faktinių aplinkybių, būtinų faktiniam paslaugos suteikimo momentui nustatyti.
- 44 Konkrečiau kalbant, kaip jau yra konstatavęs Teisingumo Teismas, taikant Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalį paslaugų teikimo laikotarpių, su kuriais susiję paeiliui atliekami mokėjimai, nurodymo sąskaitose faktūrose pakanka, kad apmokestinamasis asmuo įvykdytų reikalavimus, kylančius iš šios direktyvos 226 straipsnio 7 punkto, pagal kurią sąskaitoje faktūroje nurodoma data, kada suteiktos paslaugos arba užbaigtas jų teikimas (šiuo klausimu žr. 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Barlis 06 – Inverimentos Inmobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, 29–31 punktus).
- 45 Vis dėlto remtis šios direktyvos 64 straipsnio 1 dalimi, kaip teisės norma, pagal kurią nustatomas mokestinės prievolės atsiradimo momentas, galima tik tuomet, kai paslaugų faktinio teikimo momentas (-ai) nėra aiškus (-ūs) ir gali būti vertinami skirtingai, o taip yra, kai dėl paslaugų nuolatinio ar kartotinio pobūdžio jos teikiamos vienu ar keliais nustatytais laikotarpiais.
- 46 Bet, kaip savo išvados 44 punkte iš esmės pažymėjo generalinis advokatas, kai paslaugos suteikimo momentas yra aiškus, visų pirma kai paslauga yra vienkartinė ir egzistuoja konkretus momentas, leidžiantis konstatuoti, kad jos teikimas baigtas, atsižvelgiant į sutartinius santykius, kurie sieja atitinkamo sandorio šalis, Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalis negali būti taikoma nepažeidžiant aiškių šios direktyvos 63 straipsnio nuostatų.
- 47 Be to, pagal pastarąją nuostatą, siejamą su Direktyvos 2006/112 24 konstatuojamąja dalimi, PVM atsiradimas ir prievolė jį apskaičiuoti nėra elementai, kuriais sutarties šalys gali laisvai disponuoti. Priešingai, Sąjungos teisės aktų leidėjas ketino maksimaliai suderinti mokestinės prievolės atsiradimo momentą visose valstybėse narėse, kad būtų užtikrintas vienodas šio mokesčio surinkimas (2019 m. gegužės 2 d. Sprendimo *Budimex*, C-224/18, EU:C:2019:347, 22 punktą ir nurodyta jurisprudencija).
- 48 Taigi leidimas apmokestinamajam asmeniui, kuris suteikė vienkartinę paslaugą ir sudarė susitarimą dėl mokėjimų, kuriais atlyginama už šią paslaugą, išdėstymo, pasirinkti taikyti šios direktyvos 64 straipsnio 1 dalį ir taip pačiam nustatyti PVM atsiradimo ir prievolės apskaičiuoti PVM atsiradimo momentą prieštarautų Direktyvos 2006/112 63 straipsniui.

- 49 Toks Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalies aiškinimas taip pat būtų sunkiai suderinamas su tos pačios direktyvos 66 straipsnio a ir b punktais. Iš tiesų pagal šias nuostatas valstybėms narėms leidžiama, nukrypstant nuo tos pačios direktyvos 63–65 straipsnių, numatyti, kad tam tikrų sandorių atveju ar tam tikrų kategorijų apmokestinamiesiems asmenims prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda ne vėliau kaip išrašius sąskaitą faktūrą ar gavus apmokėjimą. Vis dėlto Direktyvos 2006/112 66 straipsnio a ir b punktai iš esmės prarastų prasmę, jei patys apmokestinamieji asmenys, o ne valstybės narės, galėtų keisti PVM atsiradimo ir prievolės apskaičiuoti PVM atsiradimo momentą, atsižvelgdami į sutartyje numatytas atlyginimo sąlygas.
- 50 Be to, remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija negalima daryti išvados, kad Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalis gali būti taikoma net ir tuo atveju, kai teikiamos vienkartinės paslaugos. Iš tiesų bylos, kuriose Teisingumo Teismas pripažino, kad ši nuostata taikytina, buvo susijusios su paslaugomis, teiktomis laikotarpiais, kurie numatyti remiantis sutartiniais santykiais, pagal kuriuos buvo nustatyti nuolatiniai įsipareigojimai, kai kalbama apie transporto priemonės nuomą (2012 m. vasario 16 d. Sprendimas *Eon Aset Menidjmont*, C-118/11, EU:C:2012:97), teisinių, komercinių ir finansinių konsultacijų teikimą (2015 m. rugsėjo 3 d. Sprendimas *Asparuhovo Lake Investment Company*, C-463/14, EU:C:2015:542, ir 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690) arba žaidėjo suteikimą futbolo klubui ar pasilikimą jame (2018 m. lapkričio 29 d. Sprendimas *baumgarten sports & more*, C-548/17, EU:C:2018:970).
- 51 Aplinkybė, kad apmokestinamieji asmenys gali būti priversti iš anksto finansuoti PVM, kurį turi sumokėti valstybei, kai teikia vienkartinės paslaugas, už kurias mokamas atlygis dalimis, taip pat negali paneigti šio sprendimo 39 ir 48 punktuose padarytų išvadų.
- 52 Remiantis suformuota jurisprudencija, iš tiesų pagal PVM neutralumo principą verslininkas, kaip mokesčių rinkėjas valstybės naudai, turi būti visiškai atleidžiamas nuo vykdamas ekonominę veiklą, kuri pati apmokestinama PVM, mokėtino ar sumokėto mokesčio naštos (2020 m. spalio 15 d. Sprendimo *E. (PVM – Apmokestinamosios vertės sumažinimas)*, C-335/19, EU:C:2020:829, 31 punktas ir nurodyta jurisprudencija).
- 53 Vis dėlto, kaip savo išvados 62 punkte pažymėjo generalinis advokatas, apmokestinamųjų asmenų vaidmuo neapsiriboja vien PVM surinkimo funkcija. Pagal Direktyvos 2006/112 193 straipsnį iš esmės būtent jiems taikoma pareiga mokėti mokesťį, kai jie vykdo apmokestinamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, ir ši pareiga nepriklauso nuo to, ar prieš tai gautas atlygis ar bent jau pardavimo mokesčio suma.
- 54 Remiantis Direktyvos 2006/112 63 straipsniu, prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą arba įvykdant nagrinėjamą sandorį, neatsižvelgiant į tai, ar už šį sandorį mokėtinas atlygis jau sumokėtas. Todėl prekės tiekėjas ar paslaugų teikėjas privalo sumokėti valstybės mokesčių institucijai PVM, nors iš savo kliento dar negavo mokėjimo už įvykdytą sandorį (2011 m. liepos 28 d. Sprendimas *Komisija / Vengrija*, C-274/10, EU:C:2011:530, 46 punktas).
- 55 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį prejudicinį klausimą reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad vienkartinis paslaugų teikimas, už kurį mokamas atlygis dalimis, nepatenka į šios nuostatos taikymo sritį.

Dėl antrojo klausimo

- 56 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad, esant susitarimui dėl mokėjimų dalimis, atlygio dalies nesumokėjimas prieš terminą turi būti laikomas kainos nesumokėjimu, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, ir dėl to gali būti sumažinta apmokestinamoji vertė.
- 57 Reikia priminti, kad Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalyje numatytas apmokestinamosios vertės sumažinimas anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmokėjimo arba kainos sumažinimo įvykdžius sandorį atvejais.
- 58 Kaip matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, numatytais atvejais pagal šią nuostatą valstybės narės įpareigojamos sumažinti apmokestinamąją vertę ir dėl to apmokestinamojo asmens mokėtino PVM sumą kiekvieną kartą, kai sudarius sandorį apmokestinamasis asmuo negauna dalies ar viso atlygio. Minėtoje nuostatoje įtvirtinamas pagrindinis Direktyvos 2006/112 principas, pagal kurį apmokestinamąją vertę sudaro faktiškai gautas atlygis ir dėl kurio mokesčių administratorius negali gauti didesnės PVM sumos nei ta, kurią gavo apmokestinamasis asmuo (2017 m. spalio 12 d. Sprendimo *Lombard Ingatlan Lizing*, C-404/16, EU:C:2017:759, 26 punktas ir nurodyta jurisprudencija).
- 59 Kalbant apie dalinį ar visišką atlygio nesumokėjimą, pažymėtina, kad dėl jo, priešingai nei dėl sutarties nutraukimo ar anuliavimo, šalys negali būti grąžintos į iki sutarties sudarymo buvusią padėtį. Neapmokėjimo atveju, kai sutartis nenutraukta ir neanuliuota, prekės pirkėjas arba paslaugos gavėjas lieka skolingas sutartą kainą, o prekės pardavėjas ar paslaugos teikėjas iš esmės tebeturi skolinį reikalavimą, kuriuo gali remtis teisme. Vis dėlto negalima atmesti galimybes, kad tokios skolos nebus įmanoma atgauti, nes neapmokėjimui būdingas neužtikrintumas, susijęs su jo negalutiniu pobūdžiu (šiuo klausimu žr. 2017 m. spalio 12 d. Sprendimo *Lombard Ingatlan Lizing*, C-404/16, EU:C:2017:759, 29 ir 30 punktus).
- 60 Taigi atlygio nesumokėjimas, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalį, yra susijęs tik su atvejais, kai tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų gavėjas neapmoka skolos, kurią privalo mokėti pagal su prekių tiekėju ar paslaugų teikėju sudarytą sutartį, arba apmoka šią skolą tik iš dalies (2015 m. liepos 2 d. Sprendimo *NLB Leasing*, C-209/14, EU:C:2015:440, 36 punktas ir nurodyta jurisprudencija).
- 61 Atsižvelgiant į šią jurisprudenciją reikia konstatuoti, kad atlyginimo, mokėtino už paslaugų teikimą dalimis pagal šalių sudarytą sutartį, mokėjimas nesusijęs su Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalyje numatyto atlygio nesumokėjimo atveju.
- 62 Iš tiesų, viena vertus, šis mokėjimo būdas nekeičia atlyginimo, kurį apmokestinamasis asmuo turi gauti arba faktiškai gali susigrąžinti, dydžio. Šiomis aplinkybėmis apmokestinamoji vertė lieka nepakitusi ir mokesčių administratorius nerenka didesnės PVM sumos nei ta, kuri atitinka apmokestinamojo asmens atlygį. Kita vertus, kadangi iki honoraro dalies mokėjimo termino pabaigos ši suma nėra mokėtina, tokia situacija negali būti prilyginama situacijai, kai paslaugos gavėjas tik iš dalies apmoka skolą, kurią jis turi sumokėti.

- 63 Be to, kaip jau matyti iš to, kas išdėstyta šio sprendimo 51–54 punktuose, aiškinant Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalį aplinkybė, kad tam tikrais atvejais apmokestinamasis asmuo gali būti priverstas iš anksto finansuoti PVM, kurį jis turi sumokėti mokesčių administratoriui, neturi reikšmės.
- 64 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į antrąją klausimą reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad, esant susitarimui dėl mokėjimo dalimis, atlygio dalies nesumokėjimas prieš terminą negali būti laikomas kainos nesumokėjimu, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, ir dėl to negali būti sumažinta apmokestinamoji vertė.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 65 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 (pirmoji kolegija) nusprendžia:

- 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 vienkartinis paslaugų teikimas, už kurį mokamas atlygis dalimis, nepatenka į šios nuostatos taikymo sritį.**
- 2. Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad, esant susitarimui dėl mokėjimo dalimis, atlygio dalies nesumokėjimas prieš terminą negali būti laikomas kainos nesumokėjimu, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, ir dėl to negali būti sumažinta apmokestinamoji vertė.**

Parašai.