

Laikina versija

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, kuri 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 rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs 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,

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 savykos turėtų būti suderintos, nes bendra PVM sistema turi būti diegta ir bet kurie kiti jos pakeitimai turi signaluoti visose valstybėse narėse tuo pačiu metu.“

4 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 suma;

<...>“

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 vyksta 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 sandorą, apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama valstybinėmis nustatytomis sąlygomis.

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

10 Šios direktyvos 193 straipsnyje nustatyta:

„PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdomas apmokestinamų prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, 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 aplinkyboms taikomos redakcijos *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*) 13 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatyta:

„Mokestis mokamas:

1) už prekių tiekimą ir kitą 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 atlygą už tam tikrą ekonomiškai dalomą paslaugų teikimo dalį 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, sandorą vykdančs verslininkas turi patikslinti už šį sandorą mokėtiną mokesčio sumą. <...>

2. 1 dalis *mutatis mutandis* taikoma tuomet, kai:

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

<...>

14 Pagal UStG 20 straipsnio pirmą sakinį verslininkui gali būti leidžiama apskaičiuoti PVM ne pagal sutartą finansinį atlygą, o pagal gautą finansinį atlygą, 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 vykdžiusi sutartiniussipareigojimus.

16 Dėl atlygio už nagrinjamąs 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 mokėtinų sumos, ją gaudavo ir pervedavo atitinkamą PVM.

17 Atlikęs mokestinį patikrinimą B mokesčių administratorius 2016 m. gruodžio 22 d. sprendime konstatavo, kad paslaugos buvo suteiktos 2012 m., todėl būtų 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 nagrinjamąs paslaugas 2012 m. Vis dėlto jis nusprendė, kad sutartas finansinis atlygis, išskyrus pirmąjį honoraro dalį, gautas 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 pareigotas 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 jos taikymo sritis 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 mokestį 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 nagrinjamas 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 vykdymas 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 nagrinjama ilgų laikotarpų 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 nagrinjamo paslaugų teikimo ir mokėjimų dalimis.

23 Toks požiūris atitiktų UstG 13 straipsnio 1 dalies 1 punkto a papunkčio antrą ir trečią sakinius, pagal kuriuos lemiamas 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 atlygą dalimis, kiekvienu atveju pridėjus PVM. Taigi, jei reikėtų pripažinti, kad PVM už vienkartinę paslaugą apskaičiuotinas tais metais, kai ji suteikta, apmokestinamasis asmuo, sutinkantis gauti apmokėjimų dalimis, būtų priverstas iš anksto finansuoti PVM. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonė 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 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 priimtinumų

28 Kaip matyti iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytą 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, pradedant nuo paskesnių metų.

29 Teisingumo Teismui pateiktose pastabose atsakovų pagrindinėje byloje ginėja taip išdėstyta faktinė aplinkybė. Šiuo tikslu ji remiasi dokumentu, kuriame nurodomos Vokietijos teismo preliminaros išvados, padarytos nagrinėjant kitą nei pagrindinė 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 prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas turi kompetenciją nustatyti ir vertinti nagrinjamų 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 nurodytą jurisprudenciją).

32 Vadinas, prejudiciniai klausimai yra priimtini.

Dėl pirmojo klausimo

33 Pirmuoju klausimu prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas 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 vyksta 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 63 straipsnį, tada, kai baigiasi laikotarpiai, su kuriais susiję mokėjimai.

36 Iš kartu taikomų šių dviejų nuostatų matyti, kad, kiek tai susiję su paslaugomis, už kurias mokama kelis kartus iš eilės, apmokestinimo momentas vyksta 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 nurodytą jurisprudenciją).

37 Dėl sėvokos „paslaugos, dėl kurių sėskaitos 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 mokėjimų dalimis, t. y. paslaugas, kurios teikiamos ne vieną kartą, bet pakartotinai ar nuolat tam tikrą laikotarpį.

38 Pastarųjų aiškinimų patvirtina Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalies formuluotė ir dalykas. Iš tiesų pagal šią nuostatą mokestinų prievolių atsiradimo momentas nustatomas atsižvelgiant į laikotarpį, 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 vienkartinę paslauga, net jei už ją atlyginama dalimis.

40 Toks pažodinis Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalies aiškinimų 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 mokestinų prievolių atsiradimo momentą.

42 Iš tiesų siekiant nustatyti, kada vyksta apmokestinimo momentas ir atsiranda prievolių 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 vykis 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 prievolių jį apskaičiuoti atsiradimas siejamas su laikotarpiu, su kuriais susiję mokėjimai už suteiktas paslaugas, pasibaigimu. Taigi pastarojoje nuostatoje yra teisės norma, leidžianti tiksliai nustatyti mokestinų prievolių 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 laikotarpiu, su kuriais susiję paeiliui atliekami mokėjimai, nurodymo sąskaitose faktrose pakanka, kad apmokestinamasis asmuo vykdytų reikalavimus, kylančius iš šios direktyvos 226 straipsnio 7 punkto, pagal kurį sąskaitoje faktroje nurodoma data, kada suteiktos paslaugos arba užbaigtas jų teikimas (šiuo klausimu žr. 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários 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 mokestinų prievolių atsiradimo momentas, galima tik tuomet, kai paslaugų faktinio teikimo momentas (tai) nėra aiškus (tų) 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 šalį, Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalis negali būti taikoma

nepažeidžiant aiški? šios direktyvos 63 straipsnio nuostat?.

47 Be to, pagal pastar?j? nuostat?, siejam? su Direktyvos 2006/112 24 konstatuojam?ja dalimi, PVM atsiradimas ir prievol? j? apskai?iuoti n?ra elementai, kuriais sutarties šalys gali laisvai disponuoti. Priešingai, S?jungos teis?s akt? leid?jas ketino maksimaliai suderinti mokestin?s prievol?s atsiradimo moment? visose valstyb?se nar?se, kad b?t? užtikrintas vienodas šio mokes?io surinkimas (2019 m. geguž?s 2 d. Sprendimo *Budimex*, C?224/18, EU:C:2019:347, 22 punktą ir nurodyta jurisprudencija).

48 Taigi leidimas apmokestinamajam asmeniui, kuris suteik? vienartin? paslaug? ir sudar? susitarim? d?l mok?jim?, kuriais atlyginama už ši? paslaug?, išd?stymo, pasirinkti taikyti šios direktyvos 64 straipsnio 1 dal? ir taip pa?iam nustatyti PVM atsiradimo ir prievol?s apskai?iuoti PVM atsiradimo moment? prieštaraut? Direktyvos 2006/112 63 straipsniui.

49 Toks Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalies aiškinimas taip pat b?t? sunkiai suderinamas su tos pa?ios direktyvos 66 straipsnio a ir b punktais. Iš ties? pagal šias nuostatas valstyb?ms nar?ms leidžiama, nukrypstant nuo tos pa?ios direktyvos 63–65 straipsni?, numatyti, kad tam tikr? sandori? atveju ar tam tikr? kategorij? apmokestinamiesiems asmenims prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda ne v?liau kaip išrašius s?skait? fakt?r? ar gavus apmok?jim?. Vis d?lto Direktyvos 2006/112 66 straipsnio a ir b punktai iš esm?s prarast? prasm?, jei patys apmokestinamieji asmenys, o ne valstyb?s nar?s, gal?t? keisti PVM atsiradimo ir prievol?s apskai?iuoti PVM atsiradimo moment?, atsižvelgdami ? sutartyje numatytas atlyginimo s?lygas.

50 Be to, remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija negalima daryti išvados, kad Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalis gali b?ti taikoma net ir tuo atveju, kai teikiamos vienartin?s paslaugos. Iš ties? bylos, kuriose Teisingumo Teismas pripažino, kad ši nuostata taikytina, buvo susijusios su paslaugomis, teiktomis laikotarpiams, kurie numatyti remiantis sutartiniais santykiais, pagal kuriuos buvo nustatyti nuolatiniai ?sipareigojimai, kai kalbama apie transporto priemon?s nuom? (2012 m. vasario 16 d. Sprendimas *Eon Aset Menidjunt*, C?118/11, EU:C:2012:97), teisini?, komercini? ir finansini? konsultacij? teikim? (2015 m. rugs?jo 3 d. Sprendimas *Asparuhovo Lake Investment Company*, C?463/14, EU:C:2015:542, ir 2016 m. rugs?jo 15 d. Sprendimas *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C?516/14, EU:C:2016:690) arba žaid?jo suteikim? futbolo klubui ar pasilikim? jame (2018 m. lapkri?io 29 d. Sprendimas *baumgarten sports & more*, C?548/17, EU:C:2018:970).

51 Aplinkyb?, kad apmokestinamieji asmenys gali b?ti priversti iš anksto finansuoti PVM, kur? turi sumok?ti valstybei, kai teikia vienartinės paslaugas, už kurias mokamas atlygis dalimis, taip pat negali paneigti šio sprendimo 39 ir 48 punktuose padaryt? išvad?.

52 Remiantis suformuota jurisprudencija, iš ties? pagal PVM neutralumo princip? verslininkas, kaip mokes?i? rink?jas valstyb?s naudai, turi b?ti visiškai atleidžiamas nuo vykdant ekonomin? veikl?, kuri pati apmokestinama PVM, mok?tino ar sumok?to mokes?io naštos (2020 m. spalio 15 d. Sprendimo *E. (PVM – Apmokestinamosios vert?s sumažinimas)*, C?335/19, EU:C:2020:829, 31 punktą ir nurodyta jurisprudencija).

53 Vis d?lto, kaip savo išvados 62 punkte pažym?jo generalinis advokatas, apmokestinam?j? asmen? vaidmuo neapsiriboja vien PVM surinkimo funkcija. Pagal Direktyvos 2006/112 193 straipsn? iš esm?s b?tent jiems taikoma pareiga mok?ti mokest?, kai jie vykdo apmokestinam? preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, ir ši pareiga nepriklauso nuo to, ar prieš tai gautas atlygis ar bent jau pardavimo mokes?io suma.

54 Remiantis Direktyvos 2006/112 63 straipsniu, prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda atlikus preki? tiekim? ar paslaug? teikim? arba ?vykdant nagrin?jam? sandor?, neatsižvelgiant ? tai, ar už

š? sandor? mok?tinas atlygis jau sumok?tas. Tod?l prek?s tiek?jas ar paslaug? teik?jas privalo sumok?ti valstyb?s mokes?i? institucijai PVM, nors iš savo kliento dar negavo mok?jimo už ?vykdyt? sandor? (2011 m. liepos 28 d. Sprendimas *Komisija / Vengrija*, C?274/10, EU:C:2011:530, 46 punktas).

55 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? pirm?j? prejudicin? klausim? reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalis turi b?ti aiškinama taip, kad vienkartinis paslaug? teikimas, už kur? mokamas atlygis dalimis, nepatenka ? šios nuostatos taikymo srit?.

D?l antrojo klausimo

56 Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalis turi b?ti aiškinama taip, kad, esant susitarimui d?l mok?jim? dalimis, atlygio dalies nesumok?jimas prieš termin? turi b?ti laikomas kainos nesumok?jimu, kaip tai suprantama pagal šį nuostat?, ir d?l to gali b?ti sumažinta apmokestinamoji vert?.

57 Reikia priminti, kad Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalyje numatytas apmokestinamosios vert?s sumažinimas anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmok?jimo arba kainos sumažinimo ?vykdžius sandor? atvejais.

58 Kaip matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, numatytais atvejais pagal šį nuostat? valstyb?s nar?s ?pareigojamos sumažinti apmokestinam?j? vert? ir d?l to apmokestinamojo asmens mok?tino PVM sum? kiekvien? kart?, kai sudarius sandor? apmokestinamasis asmuo negauna dalies ar viso atlygio. Min?toje nuostatoje ?tvirtinamas pagrindinis Direktyvos 2006/112 principas, pagal kur? apmokestinam?j? vert? sudaro faktiškai gautas atlygis ir d?l kurio mokes?i? administratorius negali gauti didesn?s PVM sumos nei ta, kuri? gavo apmokestinamasis asmuo (2017 m. spalio 12 d. Sprendimo *Lombard Inatlan Lizing*, C?404/16, EU:C:2017:759, 26 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

59 Kalbant apie dalin? ar visišk? atlygio nesumok?jim?, pažym?tina, kad d?l jo, priešingai nei d?l sutarties nutraukimo ar anuliavimo, šalys negali b?ti gr?žintos ? iki sutarties sudarymo buvusią pad?tį. Neapmok?jimo atveju, kai sutartis nenutraukta ir neanuliuota, prek?s pirk?jas arba paslaugos gav?jas lieka skolingas sutart? kain?, o prek?s pardav?jas ar paslaugos teik?jas iš esm?s tebeturi skolin? reikalavim?, kuriuo gali remtis teisme. Vis d?lto negalima atmesti galimyb?s, kad tokios skolos nebus ?manoma atgauti, nes neapmok?jimui b?dingas neužtikrintumas, susij?s su jo negalutiniu pob?džiu (šiuo klausimu žr. 2017 m. spalio 12 d. Sprendimo *Lombard Inatlan Lizing*, C?404/16, EU:C:2017:759, 29 ir 30 punktus).

60 Taigi atlygio nesumok?jimas, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalį, yra susij?s tik su atvejais, kai tiekiam? prekį ar teikiam? paslaug? gav?jas neapmoka skolos, kuri? privalo mok?ti pagal su prekį tiek?ju ar paslaug? teik?ju sudaryt? sutart?, arba apmoka šį 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 ? šią jurisprudenciją reikia konstatuoti, kad atlyginimo, mok?tino už paslaug? teikim? dalimis pagal šali? sudaryt? sutart?, mok?jimas nesusij?s su Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalyje numatytu atlygio nesumok?jimo atveju.

62 Iš ties?, viena vertus, šis mok?jimo b?das nekeičia atlyginimo, kur? apmokestinamasis asmuo turi gauti arba faktiškai gali susigr?žinti, dydžio. Šiomis aplinkyb?mis apmokestinamoji vert? lieka nepakitusi ir mokes?i? administratorius nerenka didesn?s PVM sumos nei ta, kuri atitinka apmokestinamojo asmens atlyg?. Kita vertus, kadangi iki honoraro dalies mok?jimo

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 antrąjį 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 pagrindinis 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.

* Proceso kalba: vokiečių.