

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. vasario 10 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis (TVA) – Direktyva 2006/112/EB – 66 straipsnio b punktas – Prievolė apskaičiuoti PVM – Apmokėjimo gavimas – 167 straipsnis – Teisės į pirkimo PVM atskaitą atsiradimas ir taikymo sritis – 167a straipsnis – Leidžianti nukrypti nuostata – Pinigų apskaita – Pramoniniais ir komerciniais tikslais naudojamo nekilnojamojo turto nuoma ir subnuoma“

Byloje C-9/20

dėl *Finanzgericht Hamburg* (Hamburgo finansų teismas, Vokietija) 2019 m. gruodžio 10 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2020 m. sausio 10 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

prieš

Finanzamt Hamburg-Oberalster

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurį sudaro penktosios kolegijos pirmininko pareigas einantis ketvirtosios kolegijos pirmininkas C. Lycourgos, teisėjai I. Jarukaitis (pranešėjas) ir M. Ileši,

generalinis advokatas E. Tanchev,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136*, atstovaujamos *Steuerberater M. Gerber*,
 - Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos iš pradžių J. Möller ir S. Eisenberg, vėliau J. Möller,
 - Švedijos vyriausybės, atstovaujamos O. Simonsson, C. Meyer-Seitz, M. Salborn Hodgson, H. Shev, H. Eklinder ir R. Shahsavan Eriksson,
 - Europos Komisijos, atstovaujamos iš pradžių R. Pethke ir N. Gossement, vėliau R. Pethke,
- susipažinęs su 2021 m. rugsėjo 9 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,
- priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES (OL L 189, 2010, p. 1; toliau – PVM direktyva), 167 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136* (toliau – *Kollaustraße*) ir *Finanzamt Hamburg-Oberalster* (Hamburgo-Oberalsterio mokesčių administratorius, Vokietija, toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl momento, kada atsiranda teisė į pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atskaitą, nustatymo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 24 konstatuojamoje dalyje nustatyta:

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

4 Direktyvos 2010/45 4 konstatuojamoje dalyje numatyta:

„Siekdamos padėti mažosioms ir vidutinėms įmonėms, kurioms sudėtinga sumokėti PVM kompetentingai institucijai prieš gaunant mokėjimą iš sąsigyjančių asmenų, valstybės narės turėtų turėti galimybę leisti apskaičiuoti PVM naudojantis pinigų apskaitos sistema, pagal kurią prekės tiekėjas ar paslaugų teikėjas gali sumokėti PVM kompetentingai institucijai gavęs apmokėjimą už tiekias prekes ar teiktas paslaugas ir pagal kurią jam suteikiama teisė į atskaitą, kai jis sumoka už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas. Tai turėtų sudaryti galimybes valstybėms narėms diegti neprivalomą pinigų apskaitos sistemą, kuri nedarytų neigiamo poveikio grynųjų pinigų srautui, susijusiam su jų pajamomis iš PVM.“

5 PVM direktyvos VI antraštinė dalis „Apmokestinimo momentas ir prievolė apskaičiuoti PVM“ sudaro keturi skyriai. Šios direktyvos šios antraštinės dalies 2 skyriaus „Prekių tiekimas ir paslaugų teikimas“ 63 straipsnyje nustatyta:

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

6 Minėtos direktyvos 66 straipsnyje nurodyta:

„Nukrypdomos nuo 63, 64 ir 65 straipsnių, valstybės narės gali numatyti, kad tam tikrą sandorį atveju ar tam tikrą kategoriją apmokestinamiesiems asmenims prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda vienu iš šių momentų:

<...>

b) ne vėliau kaip gavus apmokėjimą;

<...>“

7 PVM direktyvos X antraštinė dalis „Atskaita“ sudaro penki skyriai. Šios antraštinės dalies 1 skyriuje „Teisės į atskaitą atsiradimas ir taikymo sritis“, be kita ko, yra 167, 167a ir 168 straipsniai.

8 PVM direktyvos 167 straipsnyje nustatyta:

„Teisė atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

9 Šios direktyvos 167a straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės, taikydamos neprivalomąjį sistemą, gali nustatyti, kad apmokestinamąjį asmenį, kuriems prievolę apskaičiuoti PVM atsiranda pagal 66 straipsnio b punktą, teisė atskaitą atidedama tol, kol PVM už jam pateiktas prekes ar suteiktas paslaugas sumokamas prekė tiekėjui ar paslaugą teikėjui.“

<...>“

10 Minutės direktyvos 168 straipsnyje nurodyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolę, atskaityti:

a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

11 PVM direktyvos X antraštinės dalies 4 skyriuje „Teisės atskaitą gyvendinimo taisyklės“, be kita ko, yra 178 ir 179 straipsniai.

12 PVM direktyvos 178 straipsnyje nustatyta:

„Kad galėtų gyvendinti teisę atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias sąlygas:

a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punktą už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas jis privalo turėti pagal XI antraštinės dalies 3 skyriaus 3–6 skirsnius išrašytą sąskaitą faktūrą.“

13 Šios direktyvos 179 straipsnyje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo teisė PVM atskaitą gyvendina taip – iš visos PVM sumos, mokėtinės per atitinkamą mokestinį laikotarpį, atima visą PVM sumą, kurios atskaitą per tą patį laikotarpį jis gijo teisę, ir ją naudoja pagal 178 straipsnį.“

<...>“

14 Minutės direktyvos XI antraštinėje dalyje „Apmokestinamąjį asmenį ir tam tikrą neapmokestinamąjį asmenį prievolės“ yra aštuoni skyriai, tarp jų – 3 skyrius „Sąskaita – faktūra“. Tos pačios direktyvos šio skyriaus 4 skirsnio „Sąskaita – faktūrų turinys“ 226 straipsnyje nurodyta:

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

<...>

7a) kai prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda gavus apmokėjimą pagal 66 straipsnio b punktą, o teisė į atskaitą įgyjama atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitomą mokestį, nurodoma „Pinigų apskaitos sistema“;

<...>“

Vokietijos teisė

15 Pagrindinės bylos aplinkyboms taikomos redakcijos 2005 m. vasario 21 d. *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokestio įstatymas; *BGBI.* 2005 I, p. 386, toliau – *UStG*) 13 straipsnyje „Prievolė apskaičiuoti mokestį“ nustatyta:

„1. Prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda:

1) už prekių tiekimą ir paslaugų teikimą:

a) apskaičiuojant mokestį pagal sutartus atlygius (16 straipsnio 1 dalies pirmas sakinyss) pasibaigus išankstinio deklaravimo laikotarpiui, per kurį paslaugos buvo suteiktos. Tai taikoma ir dalinėms paslaugoms. Dalinės paslaugos teikiamos tuomet, kai sutariama atlygą 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 su tuo susijusį mokestį atsiranda pasibaigus išankstinio deklaravimo laikotarpiui, kuriuo atlygis ar jo dalis buvo gauti,

b) apskaičiuojant mokestį pagal gautus atlygius (20 straipsnis) – pasibaigus išankstinio deklaravimo laikotarpiui, kuriuo atlygiai buvo gauti,

<...>“

16 Šio įstatymo 15 straipsnyje „Pirkimo mokestio atskaita“ numatyta:

„1. Verslininkas gali atskaityti šias pirkimo mokestio sumas:

1) pagal įstatymą mokėtiną mokestį už kito verslininko jo įmonei patiektas prekes ar suteiktas paslaugas. Įgyvendinti teisė į atskaitą verslininkas gali tuomet, kai turi pagal 14 ir 14a straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą.

<...>“

17 Minuto įstatymo 16 straipsnyje „Mokesčio apskaičiavimas, mokestinis laikotarpis ir individualus apmokestinimas“ nustatyta:

„1. Mokestis, kiek netaikomas 20 straipsnis, apskaičiuojamas pagal sutartus atlygius. Mokestinis laikotarpis yra kalendoriniai metai. <...>

2. Iš remiantis 1 dalimi apskaičiuojamo mokestio atskaitomos mokestiniam laikotarpiui tenkančios pagal 15 straipsnį atskaitytinos sumos.“

18 *UStG* 20 straipsnyje „Mokesčio apskaičiavimas pagal gautus atlygius“ nurodyta:

„Gavęs prašymą mokestį administratorius gali leisti verslininkui:

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

2. kuris, vadovaujantis *Abgabenordnung* (Mokesčių kodeksas) 148 straipsniu, yra atleistas nuo prievolės vesti buhalterinę apskaitą ir kiekvienais metais, remiantis kasmetinės inventorizacijos rezultatais, pateikti finansines ataskaitas, arba

3. kuris sudaro sandorius vykdydamas vienos iš laisvųjų profesijų veiklą, kaip tai suprantama pagal *Einkommensteuergesetz* (Pajamų mokesčio įstatymas) 18 straipsnio 1 dalies 1 punktą,

mokestį apskaičiuoti ne pagal sutartus atlygius (16 straipsnio 1 dalies pirmas sakinyss), o pagal gautus atlygius.

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

19 Pagal civilinę teisę steigta bendrovė *Kollaustraße* išnuomojo pramoniniams ir komerciniams tikslais naudojamą žemės sklypą, kurį pati nuomojosi.

20 *Kollaustraße* ir nuomotojas teisėtai atsisakė šių nuomos sandorių neapmokestinimo ir pasirinko juos apmokestinti PVM. Pagal *UStG* 20 straipsnį mokesčių administratorius leido apskaičiuoti PVM pagal gautus atlygius, kitaip tariant, pagal pinigų apskaitos metodą, o ne pagal sutartą atlygą. *Kollaustraße* sudaryta nuomos sutartis buvo ir nustatyta tvarka išrašyta tinkama nuolatinė sąskaita faktūra.

21 Nuo 2004 finansinių metų *Kollaustraße* dalis nuompinigių mokėjimų būdavo atidedami. Taigi ji dalį nuompinigių už 2009–2012 m. sumokėjo 2013–2016 finansiniais metais. 2016 m. nuomotojas į taip pat atleido nuo skolos.

22 Visi atlikti mokėjimai apmė 19 % PVM, o *Kollaustraße* pasinaudojo teise į pirkimo mokesčio atskaitą, neatsižvelgdama į nuomos laikotarpį, už kurį buvo atlikti mokėjimai, per išankstinio deklaravimo laikotarpį ar kalendorinius metus, kuriais buvo atliktas mokėjimas.

23 Per patikrinimą mokesčių administratorius laikėsi nuomonės, kad teisė į pirkimo mokesčio atskaitą buvo atsiradusi sudarius sandorį (nagrinėjamu atveju – suteikus naudotis žemės sklypu mėsiniu pagrindu), todėl ji turėjo būti pasinaudota tuo atitinkamu laikotarpiu.

24 Taigi buvo pateikti pranešimai apie mokėtiną mokestį už 2011–2015 mokestinius metus ir preliminarus pranešimas apie mokėtiną mokestį už 2016 mokestinius metus. Šiuose pranešimuose atskaitomas mokestis buvo apskaičiuotas pagal kiekvienais metais sutartą nuomos mokestį, dėl to už 2013–2016 mokestinius metus iš viso buvo perskaičiuota 18 409,67 EUR suma.

25 Patikslinama, kad pranešimai apie mokėtinus mokesčius už ankstesnius mokestinius metus nebuvo pakeisti, nes su juo mokesčio sumokėjimo senaties terminas. PVM, kuris buvo trauktas 2013 ir 2014 m. sumokėtus nuompinigius už 2009 ir 2010 m. nuomos laikotarpius, nebuvo trauktas iš *Kollaustraße* sąskaitų kaip pirkimo mokestis, nes mokesčių administratorius manė, kad teise į atskaitą reikėjo pasinaudoti 2009 ir 2010 mokestiniais metais.

26 2017 m. liepos 3 d. *Kollaustraße* pateiktą skundą dėl pranešimų apie mokėtiną mokestį už 2013–2016 mokestinius metus; 2017 m. lapkričio 8 d. šis skundas buvo atmestas. Tuomet *Kollaustraße* 2017 m. lapkričio 28 d. pareiškė ieškinį *Finanzgericht Hamburg* (Hamburgo finansų teismas, Vokietija), kuriame nurodė, kad buvo pažeista PVM direktyva, ir teigė, kad kai prekės tiekėjas ar paslaugų teikėjas apskaičiuoja mokestį, kurį sumokėti jis turi prievolę pagal gautą atlygą, prekės ar paslaugų gavėjo teisė į atskaitą atsiranda tik tada, kai sumokamas atlygis.

27 Siekiant nustatyti, ar, kai prekės tiekėjas ar paslaugų teikėjas apskaičiuoja PVM pagal gautą atlygą, teisė į PVM atskaitą atsiranda nuo prekės tiekimo ar paslaugų teikimo momento, ar tik gavus atlygą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas dėl Vokietijos teisės aktų, pagal kuriuos teise į atskaitą visada turi būti naudojamosi nuo prekės tiekimo ar paslaugų teikimo įvykdymo momento, suderinamumo su Sąjungos teise.

28 Jis nurodo, kad pagal Vokietijos teisės aktus teisė į atskaitą atsiranda atlikus prekės tiekimo ar paslaugų teikimo, ir neturi reikšmės, kada atsiranda tiekėjo ar teikėjo prievolė apskaičiuoti PVM, ir tai, ar prekės tiekėjas ar paslaugų teikėjas mokestį apskaičiuoja pagal sutartį ar gautą atlygą. Šiuo klausimu jis nurodo, kad Vokietijos teisės aktų leidėjas nepasinaudojo valstybės narės suteikta teise pagal PVM direktyvos 167a straipsnį, todėl pagal Vokietijos teisę prekės ar paslaugų gavėjo teisė į atskaitą atsiranda nuo prekės tiekimo ar paslaugų teikimo momento, net jei prekės tiekėjas ar paslaugų teikėjas yra apmokestinamasis asmuo, apmokestinamas pagal gautą atlygą.

29 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonė dėl Vokietijos teisės suderinamumo su Sąjungos teise atsižvelgiant į PVM direktyvos 167 straipsnį, pagal kurį teisė į atskaitą atsiranda tik tada, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinas.

30 Jo nuomone, galima manyti, kad Vokietijos teisė prieštarauja griežtam šio 167 straipsnio taikymui, nes nors nacionalinis įstatymų leidėjas pasinaudojo valstybės narės suteikta galimybe numatyti, kad tam tikrą apmokestinamąjį asmenį prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda tik gavus apmokėjimą, jame numatyta, kad teisė atskaityti pirkimo mokestį net tokiu atveju atsiranda, kai atliekamas prekės tiekimas ar paslaugų teikimas ir taip nutraukiamas prievolės apskaičiuoti mokestį ir teisės į atskaitą ryšys.

31 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad toks griežtas PVM direktyvos 167 straipsnio taikymas grindžiamas šios direktyvos 226 straipsnio 7a punktu, kuris nebuvo perkeltas į vidaus teisę. Jis nurodo, kad, nepaisant to, jog Vokietijos Federacinė Respublika neperkėlė šio 226 straipsnio 7a punkto, doktrinoje tvirtinama, kad iš jo matyti, jog minėtos direktyvos 167 straipsnyje nustatytos prievolės apskaičiuoti mokestį ir teisės į atskaitą ryšys yra privalomas.

32 Kita vertus, jo teigimu, būtų galima manyti, kad Vokietijos teisė yra suderinama su Sąjungos teise, jei PVM direktyvos 167 straipsnyje įtvirtinta ne imperatyvi taisyklė, o tik „orientacinė idėja“. Toks aiškinimas kyla iš Europos Sąjungos Tarybos ir Europos Komisijos deklaracijos, trauktos į parengiamąjį darbą protokolą dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23) 17 straipsnio 1 dalies, kurios tekstas perkeltas į Šeštosios direktyvos 167 straipsnį. Pagal šią deklaraciją valstybės narės gali nukrypti nuo 17 straipsnio 1 dalyje nustatyto principo, jei prekės tiekėjas ar paslaugų teikėjas apmokestinamas pagal gautas pajamas.

33 Jeigu valstybės narė galėtų nukrypti nuo PVM direktyvos 167 straipsnio, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui taip pat kyla klausimas, ar šiais atvejais apmokestinamasis asmuo bet kuriuo atveju gali pasinaudoti teise į atskaitą mokestiniu laikotarpiu,

kai teis? ? atskait? atsirado griežtai taikant š? straipsn?, jei neb?ra galimyb?s šia teise pasinaudoti už ankstesn? mokestin? laikotarp?, kuris yra reikšmingas pagal nacionalin? teis?.

34 Šiuo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo, kad pagal Vokietijos teis? apmokestinamasis asmuo, neatskait?s pirkimo mokes?io, negali pasinaudoti teise ? atskait? v?lesniu mokestiniu laikotarpiu. Jis nurodo, kad teise ? atskait? negalima pasinaudoti, jei pirkimo mokes?iu nebegalima remtis atgaline data, nes pasibaig? mokes?io sumok?jimo terminas, kaip yra jo nagrin?jamoje byloje. Vis d?lto jis mano, kad pagal PVM direktyvos 167 straipsn? tokiu atveju gali b?ti taikomas kitoks vertinimas. Iš ties?, atsižvelgiant ? teis?s ? atskait? esmin? svarb? ir siekiant užtikrinti PVM neutralum?, jo nuomone, gali b?ti b?tina leisti apmokestinamajam asmeniui atskaityti pirkimo mokest? per mokestin? laikotarp?, kuris atsiranda d?l šio straipsnio taikymo, net ir tuo atveju, kai nacionalin? teis? nukrypsta nuo jo.

35 Šiomis aplinkyb?mis *Finanzgericht Hamburg* (Hamburgo finans? teismas) nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar <...> [PVM] direktyvos <...> 167 straipsnis draudžia toki? nacionalin?s teis?s norm?, pagal kuri? teis? ? pirkimo PVM atskait? atsiranda ?vykdžius sandor?, net jei pagal nacionalin? teis? prekį tiek?jo ar paslaug? teik?jo prievol? apskai?iuoti mokest? atsiranda tik po to, kai jis gauna atlyg?, o atlygis jam dar n?ra sumok?tas?

2. Jei ? pirm?j? klausim? b?t? atsakyta neigiamai, ar [PVM] direktyvos 167 straipsnis draudžia toki? nacionalin?s teis?s norm?, pagal kuri? teise ? pirkimo PVM atskait? negalima pasinaudoti už mokestin? laikotarp?, kuriuo atlygis buvo sumok?tas, jeigu prekį tiek?jo ar paslaug? teik?jo prievol? apskai?iuoti mokest? atsiranda tik po to, kai jis gauna atlyg?, paslauga buvo suteikta ankstesniu mokestiniu laikotarpiu, o pagal nacionalin?s teis?s aktus d?l su?jusios senaties nebegalima pasinaudoti teise ? atskait? už ankstesn? mokestin? laikotarp?.“

D?l prejudicini? klausim?

D?l pirmojo klausimo

36 Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 167 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad pagal j? draudžiama nacionalin?s teis?s norma, kurioje numatyta, kad teis? ? pirkimo mokes?io atskait? atsiranda sudarius sandor?, kai pagal nacionalin? leidžian?i? nukrypti nuostat? pagal šios direktyvos 66 straipsnio b punkt? prekį tiek?jo ar paslaug? teik?jo prievol? apskai?iuoti mokest? atsiranda tik gavus atlyg?, o jis dar nebuvo sumok?tas.

37 Šis teismas patikslina, kad pagal *UStG* 15 straipsnio 1 dalies 1 punkto pirm? sakini? teis? ? atskait? atsiranda, kai atliktas prekį tiekimas ar paslaug? teikimas, neatsižvelgiant ? moment?, kada atsiranda prekį tiek?jo ar paslaug? teik?jo prievol? apskai?iuoti mokest?. Konkre?iai kalbant, nesvarbu, ar šis tiek?jas ar teik?jas apskai?iuoja mokest? remdamasis *UStG* 16 straipsnio 1 dalies pirmu sakiniu pagal sutart? atlyg?, ar remdamasis *UStG* 20 straipsniu pagal gaut? atlyg?.

38 Pirmiausia reikia išnagrinėti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo klausimus, susijusius su aiškinimu, kylančiu iš Tarybos ir Komisijos deklaracijos, trauktos parengiamajam darbui protokolui Direktyvos 77/388 17 straipsnio 1 dalies, pagal kurią PVM direktyvos 167 straipsnyje tvirtinta tik orientacinė idėja, o ne imperatyvi taisyklė. Šiuo klausimu reikia priminti, kad tokia deklaracija negali būti naudojama aiškinant antrinės teisės nuostatą, jei, kaip pagrindinė byloje, deklaracijos turinys neatsispindi nagrinėjamos nuostatos tekste, todėl neturi teisės galios (1991 m. vasario 26 d. Sprendimo *Antonissen*, C-292/89, EU:C:1991:80, 18 punktas).

39 Antra, pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją aiškinant Sąjungos teisės nuostatą reikia atsižvelgti ne tik į jos formuluotę, bet ir į kontekstą bei teisės akto, kuriame ji tvirtinta, tikslus (2021 m. sausio 27 d. Sprendimo *De Ruiter*, C-239/19, EU:C:2021:71, 39 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

40 Pirma, PVM direktyvos 167 straipsnio formuluotė yra aiški ir nedviprasmiška, kaip pažymėjo generalinis advokatas išvados 49 punkte. Šiame straipsnyje tvirtinta bendra taisyklė, pagal kurią prekė ar paslauga gavėjo teisė į pirkimo PVM atskaitą atsiranda tada, kai atsiranda prekė tiekėjo ar paslaugų teikėjo prievolė apskaituoti atitinkamą PVM.

41 Antra, kalbant apie šios nuostatos kontekstą, reikia priminti, kad pagal PVM direktyvos 63 straipsnį apmokestinimo momentas vyksta ir prievolė apskaituoti PVM atsiranda atlikus prekės tiekimą ar paslaugų teikimą.

42 Vis dėlto PVM direktyvos 66 straipsnio b punkte nurodyta, kad, nukrypdamos, be kita ko, nuo 63 straipsnio, valstybės narės gali numatyti, kad tam tikrą sandorių atvejų ar tam tikrą kategorijų apmokestinamiesiems asmenims prievolė apskaituoti PVM atsiranda ne vėliau kaip gavus apmokėjimą.

43 Kadangi šios direktyvos 66 straipsnis yra nuo PVM direktyvos 63 straipsnyje nustatytos taisyklės leidžianti nukrypti nuostata, jis turi būti aiškinamas siaurai (2013 m. gegužės 16 d. Sprendimo *TNT Express Worldwide (Poland)*, C-169/12, EU:C:2013:314, 24 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

44 Nors tai, kad Sąjungos teisės aktas leidžias išplėsti lestinį nukrypti leidžiančių nuostatų taikymo sritį, leidžia daryti prielaidą, kad jis ketino palikti valstybėms narėms didelę diskreciją vertinti, tai neleidžia manyti, kad valstybė narė turi diskreciją nustatyti kitokį prievolės apskaituoti mokestį atsiradimo momentą nei tie, kurie numatyti PVM direktyvos 66 straipsnio a–c punktuose (2013 m. gegužės 16 d. Sprendimo *TNT Express Worldwide (Poland)*, C-169/12, EU:C:2013:314, 25 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

45 Siekiant PVM direktyvos 66 straipsnio b punktą aiškinti atsižvelgiant į šios direktyvos 167 straipsnį, kuriame numatyta, kad teisė į atskaitą atsiranda, kai atsiranda prievolė apskaituoti PVM, reikia daryti išvadą, kad kai pagal šio 66 straipsnio b punktą prievolė apskaituoti PVM atsiranda ne vėliau kaip gavus apmokėjimą, teisė į atskaitą atsiranda taip pat gavus apmokėjimą.

46 Trečia, ši išvadą patvirtina PVM direktyva siekiamas tikslas. Iš tiesų, viena vertus, svarbu pažymėti, kad ši direktyva tvirtina bendrą PVM sistemą, pagrįstą, be kita ko, vienodu apmokestinamųjų sandorių apibrėžimu. Konkrečiai kalbant, šios direktyvos 24 konstatuojamojoje dalyje pažymėta, kad sėkmingas „apmokestinimo momentas“ ir „prievolė apskaituoti PVM“ turėtų būti suderintos, nes bendra PVM sistema turi būti diegta ir bet kurie kiti jos pakeitimai turi signaluoti tuo pačiu metu. Taigi, Sąjungos teisės aktas leidžias ketino maksimaliai suderinti mokestinę prievolę 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, 21 ir 22 punktai).

47 Kita vertus, primintina, kad teisė PVM atskaitą yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas; ji iš esmės negali būti ribojama ir yra nedelsiant taikoma visiems mokesčiams, kuriais apmokestinami apmokestinamojo asmens pirkimo sandoriai (2018 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *V?dan*, C-664/16, EU:C:2018:933, 37 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

48 Šios sistemos tikslas yra atleisti verslininkus nuo vykdančios ekonominę veiklą sumokėto arba mokėtino PVM naštos. Bendroji PVM sistema užtikrina visišką neutralumą apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus, su sąlyga, kad pačiai šiai veiklai taikomas PVM (2018 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *V?dan*, C-664/16, EU:C:2018:933, 38 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

49 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad šio sprendimo 45 punkte pateikta išvada leidžia šiuos principus atitinkantį taikymą, kai apmokestinamasis asmuo gali pasinaudoti teise į pirkimo PVM atskaitą nuo momento, kai atsiranda prekės tiekėjo ar paslaugų teikėjo prievolė apskaituoti mokestį.

50 Šios išvados nepaneigia Vokietijos vyriausybės pateiktas argumentas, kad nepasinaudojus PVM direktyvos 167a straipsnyje numatyta galimybe teisė į atskaitą atsiranda, kai prekės tiekimas ar paslaugų teikimas atliekamas pagal šios direktyvos 63 ir 167 straipsnius, neatsižvelgiant į tai, kad kai kurių apmokestinamųjų asmenų prievolė apskaituoti mokestį atsiranda gavus apmokėjimą.

51 Kaip pažymėjo generalinis advokatas išvados 51 punkte, jei Sąjungos teisės aktų leidėjas būtų norėjęs, kad teisė į atskaitą visada atsirastų atlikus prekės tiekimo ar paslaugų teikimo, teisė į atskaitą atsiradimui būtų galima susieti su apmokestinimo momentu, kurio nekeičia PVM direktyvos 64–66 straipsniuose nustatytos specialiosios taisyklės, o ne su tuo momentu, kai atsiranda prievolė apskaituoti PVM, kuriam taikomos šios taisyklės.

52 Šio sprendimo 45 punkte padarytos išvados negali paneigti ir Vokietijos vyriausybės argumentas, kad PVM direktyvos 167a straipsnis neturėtų savarankiškos taikymo srities šalia šios direktyvos 167 straipsnio, jei teisė į atskaitą atsirastų gavus apmokėjimą minėtos direktyvos 66 straipsnio b punkte numatytais atvejais.

53 Primintina, kad šis 167a straipsnis buvo įtrauktas į PVM direktyvą siekiant leisti valstybėms narėms nustatyti leidžiančią nukrypti nuostatą, susijusią su data, kada PVM deklaruojantys apmokestinamieji asmenys gali pasinaudoti teise į atskaitą pagal neprivalomą pinigų apskaitos sistemą, skirtą supaprastinti mokesčio mokėjimą mažosioms įmonėms (2013 m. gegužės 16 d. Sprendimo *TNT Express Worldwide (Poland)*, C-169/12, EU:C:2013:314, 34 punktas).

54 Iš tiesų, šiame 167a straipsnyje nustatyta, kad valstybės narės, taikydamos neprivalomąją sistemą, gali nustatyti, kad apmokestinamųjų asmenų, kuriems prievolė apskaituoti PVM atsiranda pagal 66 straipsnio b punktą, teisė į atskaitą atidedama tol, kol PVM už jam pateiktas prekes ar suteiktas paslaugas sumokamas prekės tiekėjui ar paslaugų teikėjui.

55 Taigi pagal minėtą 167a straipsnį leidžiama atidėti apmokestinamųjų asmenų, kuriems prievolė apskaituoti PVM atsiranda pagal 66 straipsnio b punktą, teisė į atskaitą tol, kol PVM už jiems pateiktas prekes ar suteiktas paslaugas sumokamas prekės tiekėjui ar paslaugų teikėjui.

56 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad, kaip matyti iš Direktyvos 2010/45 4 konstatuojamosios dalies, šis 167a straipsnis buvo įtrauktas į PVM direktyvą siekiant padėti mažosioms ir

vidutin?ms ?mon?ms, kurioms sud?tinga sumok?ti PVM kompetentingai institucijai prieš gaunant mok?jim? iš ?sigyjan?i? asmen?, ir leisti valstyb?ms nar?ms nustatyti neprivalom? pinig? apskaitos sistem?, kuri nedaryt? neigiamo poveikio gryn?j? pinig? srautui, susijusiam su j? pajamomis iš PVM.

57 PVM direktyvos 167a straipsnis patenka ? neprivalom?j? sistem?, kuri? gali numatyti valstyb?s nar?s ir kuri pati taikoma pagal šios direktyvos 66 straipsnio b punkte jau numatyt? nukrypti leidžian?i? nuostat?. Taigi tik min?tame 167a straipsnyje numatytomis aplinkyb?mis galima nutraukti ryš? tarp preki? tiek?jo ar paslaug? teik?jo prievol?s apskai?iuoti mokest? ir apmokestinamojo asmens teis?s nedelsiant atskaityti pirkimo PVM.

58 Šiuo klausimu, kaip iš esm?s pažym?jo generalinis advokatas išvados 66 punkte, PVM direktyvos 167a straipsnio taikymo sritis yra daug siauresn? nei šios direktyvos 66 straipsnio b punkto, nes šis straipsnis iš pradži? nebuvo priimtas siekiant nustatyti maž?j? ir vidutini? ?moni? pinig? apskaitos sistemas, jame nenustatyta viršutin? apyvartos riba ir juo nereikalaujama, kad nukrypti leidžianti nuostata b?t? neprivaloma atitinkamiems apmokestinamiesiems asmenims.

59 Taigi reikia konstatuoti, kad min?tas 167a straipsnis susij?s su specialia ir labai ribota nukrypti leidžian?ia nuostata, kuri negali paneigti šio sprendimo 45 punkte padarytos išvados.

60 Nagrin?jama atveju pirmiausia reikia pažym?ti, kad Vokietijos Federacin? Respublika pasinaudojo PVM direktyvos 66 straipsnio b punkte numatyta galimybe. Iš ties?, iš nutarties d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad Vokietijos ?statym? leid?jas pasinaudojo jam pagal ši? nuostat? suteikta teise ir *UStG* 13 straipsnio 1 dalies 1 punkto b papunktyje numat?, kad tuo atveju, kai mokestis apskai?iuojamas pagal gaut? atlyg?, prievol? apskai?iuoti mokest? už preki? tiekim? ir paslaug? teikim? atsiranda pasibaigus išankstinio deklaravimo laikotarpiui, kuriuo šis atlygis gautas.

61 Antra, d?l klausimo, ar pagrindin?je byloje nagrin?jami sandoriai ir apmokestinamieji asmenys atitinkamai priskirtini prie PVM direktyvos 66 straipsnio b punkte nurodyt? „sandori?“ ar „apmokestinam?j? asmen? kategorij?“, iš nutarties d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad *Kollaustraße* ir nuomotojui mokes?i? administratorius pagal *UStG* 20 straipsn? leido apskai?iuoti PVM ne pagal sutart?, bet pagal gaut? atlyg?. Taigi su s?lyga, kad tai patikrins prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, tai buvo apmokestinamieji asmenys, kuriems prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda ne v?liau kaip gavus apmok?jim?, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 66 straipsnio b punkt?.

62 Taigi su s?lyga, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas patikrins nacionalin?s nukrypti leidžian?ios nuostatos taikymo s?lygas pagal PVM direktyvos 66 straipsnio b punkt? ir 167 straipsn?, atrodo, kad *Kollaustraße* teis? ? atskait? atsirado tuo momentu, kai nuomotojas gavo apmok?jim?.

63 Atsižvelgiant ? tai, kas min?ta, ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 167 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad pagal j? draudžiama nacionalin?s teis?s norma, kurioje numatyta, kad teis? ? pirkimo mokes?io atskait? atsiranda sudarius sandor?, kai pagal nacionalin? leidžian?i? nukrypti nuostat? pagal šios direktyvos 66 straipsnio b punkt? preki? tiek?jo ar paslaug? teik?jo prievol? apskai?iuoti mokest? atsiranda tik gavus atlyg?, o jis dar nebuvo sumok?tas.

D?l antrojo klausimo

64 Atsižvelgiant ? atsakym?, pateikt? ? pirm?j? klausim?, nereikia atsakyti ? antr?j? klausim?.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

65 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs 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 (penktoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES, 167 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiama nacionalinė teisės norma, kurioje numatyta, kad teisė į pirkimo mokesčio atskaitą atsiranda sudarius sandorą, kai pagal nacionalinę leidžiančią nukrypti nuostatą pagal Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2010/45, 66 straipsnio b punktą prekė tiekėjo ar paslaugų teikėjo prievolę apskaičiuoti mokesčio atsiranda tik gavus atlygį, o jis dar nebuvo sumokėtas.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.