

Laikina versija

GENERALINIO ADVOKATO

EVGENI TANCHEV IŠVADA,

pateikta 2021 m. rugsėjo 9 d.(1)

Byla C-9/20

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

prieš

Finanzamt Hamburg-Oberalster

(*Finanzgericht Hamburg* (Hamburgo finansų teismas, Vokietija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 66 straipsnio b punktas – 167 straipsnis – Teisės atskaityti pirkimo PVM momentas – Pramoniniais ir komerciniais tikslais naudojamo nekilnojamojo turto nuoma ir subnuoma“

1. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su tinkamu momentu apmokestinamajam asmeniui atskaityti pirkimo PVM, susijusį su nuomos paslaugomis, kurias teikia apmokestinamasis asmuo, PVM tikslais naudojantis pinigų apskaitos sistema.
2. Konkrečiau kalbant, apmokestinamasis asmuo, gavęs aptariamąsias paslaugas, paprašo atitinkamo pirkimo PVM atskaitos tuo metu, kai atliko mokėjimus pinigų apskaitos metodu, naudojančiam savo tiekėjui (pinigų apskaitos metodu naudojantis tiekėjas), kaip atrodytų, laikydamasis PVM direktyvos(2) 167 straipsnio, skaitomo kartu su šios direktyvos 66 straipsnio b punktu. Dalis šių mokėjimų buvo atlikti gerokai po su jais susijusių nuomos laikotarpių. Vėliau Vokietijos mokesčių administratorius nurodė, kad PVM turėjo būti atskaitytas paslaugų teikimo momentu, t. y. kai nuomojamas turtas buvo perduotas mokesčių mokėtojui, kaip nuomos paslaugų gavėjui.
3. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikė teismas dėl šių aplinkybių pateikė du prejudicinius klausimus. Kaip prašo Teisingumo Teismas, šioje išvadoje nagrinėsiu tik pirmąjį prejudicinį klausimą, susijusį su PVM direktyvos 167 straipsnio aiškinimu.

I. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisės aktai

1. **PVM direktyva**

4. PVM direktyvos 63 straipsnis suformuluotas taip:

„Apmokestinimo momentas ?vyksta ir prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda atlikus preki? tiekim? ar paslaug? teikim?“.

5. PVM direktyvos 66 straipsnyje nustatyta:

„Nukrypdamos nuo 63, 64 ir 65 straipsni?, valstyb?s nar?s gali numatyti, kad tam tikr? sandori? atveju ar tam tikr? kategorij? apmokestinamiesiems asmenims prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda vienu iš ši? moment?:

<...>

b) ne v?liau kaip gavus apmok?jim?;

<...>“

6. PVM direktyvos 167 straipsnyje nurodyta:

„Teis? ? atskait? atsiranda, atsiradus prievolei apskai?iuoti atskaitytin? PVM.“

7. PVM direktyvos 167a straipsnyje išd?styta:

„Valstyb?s nar?s, taikydamos neprivalom?j? sistem?, gali nustatyti, kad apmokestinam?j? asmen?, kuriems prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda pagal 66 straipsnio b punkt?, teis? ? atskait? atidedama tol, kol PVM už jam pateiktas prekes ar suteiktas paslaugas sumokamas preki? tiek?jui ar paslaug? teik?jui.

<...>“

8. PVM direktyvos 226 straipsnyje nustatyta:

„Nepažeidžiant šioje direktyvoje nustatyt? speciali? nuostat?, pagal 220 ir 221 straipsnius išrašomose s?skaitose-fakt?rose PVM tikslais privalomai nurodyti turi b?ti tik šie rekvizitai:

<...>

7a) kai prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda gavus apmok?jim? pagal 66 straipsnio b punkt?, o teis? ? atskait? ?gyjama atsiradus prievolei apskai?iuoti atskaitom? mokest?, nurodoma „Pinig? apskaitos sistema“;

<...>“

B. **Vokietijos teis?s aktai**

D?l šioje išvadoje nurodyt? taikom? Vokietijos teis?s akt? aprašymo žr. nutarties d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? 11 punkt?.

II. **Faktin?s aplinkyb?s, procesas ir prejudiciniai klausimai**

9. *Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136* (toliau – pareišk?ja pagrindin?je byloje arba GK) yra pagal Vokietijos civilin? teis? ?steigta bendrov?, nagrin?jamaisiais metais pajamas

gaudavusi nuomodama komercin? turt? ?vairiems nuomininkams. GK pati išsinuomojo š? turt? iš savo nuomotojos. Ir GK, ir jos nuomotoja atsisak? tokio pob?džio nuomos sandori? neapmokestinimo ir pasirinko mok?ti PVM. Vokietijos mokes?i? administratorius pagal *Umsatzsteuergesetz* (Vokietijos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas, toliau – *UstG*) 20 straipsn? abiem buvo leid?s skai?iuoti PVM ne pagal sutartus, o pagal gautus atlygius. Nuomos sutartis buvo nuolatin? s?skaita fakt?ra d?l GK nuomotojai mokam? nuompinigi?.

10. Nuo 2004 m. dalis GK nuompinigi? mok?jim? b?davo atidedama. D?l šios priežasties mok?jim? už turto nuom? už 2009–2012 m. GK atliko 2013–2016 m., d?l kuri? vyksta gin?as. Be to, 2016 m. nuomotoja atleido GK nuo likusio 22 462,62 EUR dydžio ?siskolinimo. Taigi ši nuompinigi? dalis niekada nebuvo sumok?ta.

11. Min?tieji mok?jim? ir 19 % PVM. Teise ? pirkimo PVM atskait? GK visada pasinaudodavo tuo išankstinio deklaravimo laikotarpiu ar tais kalendoriniais metais, kuriais b?davo atlikusi mok?jim?, neatsižvelgdama ? nuomos laikotarp?, už kur? buvo atliekami mok?jim?.

12. Vykdydama audit? *Finanzamt Hamburg-Oberalster* (toliau – *Finanzamt*) nurod?, kad GK atskaityti pirkimo PVM už nuomotojai sumok?tus nuompinigi? tur?jo tais nuomos metais, su kuriais susij? nuompinigiai, o ne (v?lesniais) metais, kai iš ties? buvo sumok?ta. Mokes?i? administratorius laik?si nuomon?s, kad, nepaisant to, jog GK nuomotoja PVM apskai?iuoti naudojo pinig? apskaitos sistem? (*Ist-Versteuerung*), GK teis? ? atskait? vis tiek atsirado paslaugos teikimo momentu, t. y. kai nekilnojamasis turtas pagal nuomos sutart? buvo perduotas GK. D?l šios priežasties *Finanzamt* neleido atskaityti pirkimo PVM už tuos metus, kuriuos laik? netinkamais. D?l dalies ankstesni? mokestini? met?, kuriems *Finanzamt* priskyr? pirkimo PVM atskait?, sprendim? d?l PVM pri?mimo metu buvo su?j?s senaties terminas, taigi GK šio pirkimo PVM atskaityti neleista.

13. 2017 m. liepos 3 d. GK apskund? 2017 m. birželio 15 d. sprendimus d?l PVM ar avansinio PVM už 2013–2016 m. 2017 m. lapkri?io 8 d. skundai buvo atmesti. Taigi 2017 m. lapkri?io 28 d. GK pareišk? ieškin? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiame teisme. Šiomis aplinkyb?mis GK teigia, kad skundžiamais sprendimais pažeista PVM direktyva. GK mano, kad *Finanzamt* nuomon?, pagal kuri? teis? ? pirkimo PVM atskait? visada atsiranda sandorio vykdymo momentu, yra klaidinga. Jeigu paslaugos teik?jas savo mokes?ius apskai?iuoja pagal gaut? atlyg?, paslaugos gav?jo teis? ? pirkimo PVM atskait? veikiausiai atsiranda tik tada, kai paslaugos gav?jas sumoka atlyg?. Tod?l GK savo teise ? pirkimo PVM atskait? pagr?stai visada pasinaudodavo tais metais, kuriais atlikdavo mok?jim?.

14. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nutartyje d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? nurodo, kad pagal nacionalin?s teis?s aktus, kaip juos aiškina prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, teis? ? atskait? paslaug? gav?jui atsiranda tada, kai gaunamos pajamos, jeigu paslaug? teik?jas PVM apskai?iuoti naudoja pinig? arba kaupimo apskaitos metod?(3). Tai reikšt?, kad *Finanzamt* pozicija šiuo klausimu pagal nacionalin? teis? b?t? teisinga. Vis d?lto prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla abejoni?, ar nacionalin?s taisykl?s neprieštarauja tam tikroms PVM direktyvos nuostatoms.

15. Šiomis aplinkyb?mis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 167 straipsniui prieštarauja tokia nacionalin?s teis?s norma, pagal kuri? teis? ? pirkimo PVM atskait? dar sandorio vykdymo momentu atsiranda ir tuo atveju, kai pagal nacionalin?s teis?s aktus apskai?iuoti ir sumok?ti mokest? tiek?jas ar paslaug? teik?jas privalo tik gav?s atlyg?, o atlygis jam dar n?ra sumok?tas?

2. Jei ? pirm?j? klausim? b?t? atsakyta neigiamai, ar [Direktyvos 2006/112] 167 straipsniui prieštarauja tokia nacionalin?s teis?s norma, pagal kuri? teise ? pirkimo PVM atskait? negalima pasinaudoti mokestiniu laikotarpiu, kuriuo atlygis buvo sumok?tas tuo atveju, jeigu apskai?iuoti ir sumok?ti mokest? tiek?jas ar paslaug? teik?jas privalo tik gav?s atlyg?, bet paslauga buvo suteikta ankstesniu mokestiniu laikotarpiu, o teise ? PVM atskait? u? š? ankstesn? mokestin? laikotarp? nebegalima pasinaudoti d?l pagal nacionalin?s teis?s aktus su?jusios senaties?“

16. Rašytines pastabas pateik? *Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136*, Vokietijos ir Švedijos vyriausyb?s ir Europos Komisija. Pos?džio nebuvo prašyta ir jis ne?vyko.

17. Kaip min?ta šios išvados 3 punkte, joje išnagrin?siu tik pirm?j? iš ši? dviej? klausim?.

III. Analiz?

A. Pirmin?s pastabos

18. Negin?ijama tai, kad GK atitiko esminius aptariamoms teis?s atskaityti pirkimo PVM reikalavimus. Taip pat negin?ijama tai, kad GK tur?jo nuolatin? s?skait? fakt?r? nuomos sutarties su GK nuomotoja forma, taigi atitiko š? formal? aptariamai atskaitai taikom? reikalavim?. Šali? gin?as pagrindin?je byloje susij?s su tinkamu momentu, kai GK tur?t? pasinaudoti teise ? ši? atskait?.

19. Vis d?lto praktiškai GK d?l *Finanzamt* pozicijos vis tiek prarast? dal? šios atskaitos, nes d?l kai kuri? met?, kuriais, kaip teigia *Finanzamt*, tur?jo b?ti atlikta atskaita, su?jo senaties terminas.

20. Sunkumai d?l aiškinimo, kil? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui, ir Vokietijos bei Švedijos vyriausyb? pateikti argumentai yra susij? su dviem skirtingais klausimais.

21. Pirmiausia, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas abejoja, ar PVM direktyvos 167 straipsnis savaime yra privaloma taisykl?, kurios valstyb?s nar?s privalo laikytis ?gyvendindamos PVM direktyv?, ar ja tik išreiškiama „orientacin? id?ja“ (nutartyje d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? vartojama formuluot? „Leitidee“), nuo kurios valstyb?s nar?s ?gyvendindamos PVM direktyv? gali nukrypti. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas kaip galim? tokio teiginio pagrind? nurodo Tarybos protokole, kuris buvo susij?s su PVM direktyvos 167 straipsnio pirmtake – Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnio 1 dalimi, šios direktyvos pri?mimo metu pateikt? deklaracij?.

22. Antra, ir Vokietijos, ir Švedijos vyriausyb?s iš esm?s tvirtina, kad PVM direktyvos 167 straipsnyje pateikta nuoroda ? moment? „atsiradus prievolei apskai?iuoti atskaitytin? PVM“ tur?t? b?ti suprantama kaip nuoroda ? moment?, kai prievol? apskai?iuoti atskaitytin? PVM b?t? atsiradusi pagal PVM direktyvos 63 straipsn?, jeigu neb?t? taikoma jokia nukrypti leidžianti nuostata, taigi, vis? pirma, nepaisant bet kokio šios direktyvos 66 straipsnio b punkte nurodyt? nacionalini? nukrypti leidžian?i? nuostat? poveikio.

23. Pirmiausia aptarsiu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo išreikšt? abejon? d?l privalomo PVM direktyvos 167 straipsnio pob?džio. Atsižvelgdamas ? pagrindin?s bylos faktines aplinkybes ir argumentus, vis? pirma pateiktus Vokietijos ir Švedijos vyriausyb?, manau, kad v?liau naudinga trumpai išnagrin?ti PVM režim?, kuris egzistuoja tiesiog taikant aiški? ir nedviprasmišk? PVM direktyvos 167 straipsnio formuluot? apmokestinamajam asmeniui, gaunan?iam paslaugas iš kito apmokestinamojo asmens, kuris PVM apskai?iuoja naudodamasis pinig? apskaitos metodu, remdamasis nacionaline nukrypti leidžian?ia nuostata pagal 66 straipsnio b punkt?, kaip antai pagrindin?je byloje nagrin?jamas Vokietijos *Ist-Besteuerung*; tada

aptarsiu keletą Vokietijos ir Švedijos pateiktų argumentų ir paaiškinsiu, kodėl manau, jog šie argumentai nėra įtikinami.

B. PVM direktyvos 167 straipsnio privalomas pobūdis

24. Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas išreiškia nuomonę, kad Vokietijos PVM taisyklės prieštarauja griežtam PVM direktyvos 167 straipsnio taikymui, atsižvelgiant į tai, kaip ši nuostata suformuluota(4).

25. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad aptariamai Vokietijos teisės aktai dėl PVM galėtų atitikti Sąjungos teisę, „jeigu PVM direktyvos 167 straipsnis yra ne griežtas reikalavimas, o tik orientacinis idėja“, ir jis kelia konkretų klausimą, ar Tarybos protokoline deklaracija dėl Šeštosios PVM direktyvos(5) 17 straipsnio 1 dalies galima remtis pagrindžiant tokį PVM direktyvos 167 straipsnio aiškinimą(6). Taryba ir Komisija toje deklaracijoje nurodo, kad valstybės narės gali nukrypti nuo 17 straipsnio 1 dalyje įtvirtintos bendros taisyklės, jeigu prekės tiekėjas ar paslaugų teikėjas apmokestinamas pagal jo įplaukas(7).

26. Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo 2008 m. birželio 19 d. Teisingumo Teismo sprendimą byloje *Komisija / Liuksemburgas*(8), kuriame Teisingumo Teismas patvirtino, kad minėtąją Tarybos ir Komisijos deklaraciją, užfiksuota Tarybos protokole Direktyvos 96/71/EB(9) priėmimo metu, galima remtis aiškinant šios direktyvos nuostatą, bet prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat pažymi, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją tokiais pareiškimais paprastai remtis neleidžiama, jeigu jų turinys neatsispindi atitinkamų taisyklių tekste(10). Nei Vokietijos, nei Švedijos vyriausybės savo pastabose nesiekė remtis argumentu, kad PVM direktyvos 167 straipsnyje tik išreiškiama orientacinis idėja, ir netvirtino, kad šios išvados 25 punkte nurodytas pareiškimas reiškia, kad šios direktyvos 167 straipsnis valstybės narėms nėra privalomas.

27. Turėčiau papildyti, kad, be pareiškimo, pateikto Tarybos protokole dėl Šeštosios PVM direktyvos, kurį tiesiogiai nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, į Tarybos protokolą buvo įtrauktas ir kitas Tarybos ir Komisijos pareiškimas dėl 167a straipsnio, priimančią šią Direktyvos 2010/45/ES(11) nuostatą. Šis pareiškimas suformuluotas taip: „Taryba ir Komisija pareiškia, kad valstybės narės gali nukrypti nuo Direktyvos 2006/112/EB 167 straipsnyje įtvirtinto principo, jeigu prekės tiekėjas ar paslaugų teikėjas apmokestinamas pagal jo įplaukas.“ (12)

28. Mano nuomone, nėra viena iš minėtųjų dviejų deklaracijų, nurodytų šios išvados 25 ir 27 punktuose, negalima remtis tvirtinant, kad PVM direktyvos 167 straipsnis turėtų būti laikomas tik orientacine idėja arba kad juo valstybės narėms suteikiama teisė nukrypti nuo aiškos tos nuostatos formuluotės.

29. Teisingumo Teismas ne kartą aptarė Tarybos protokoluose priimančių teisės aktus užfiksuotą deklaraciją aiškinamąjį vertę. Teisingumo Teismas jau 1988 m. vasario 23 d. Sprendime *Komisija / Italija*(13) nusprendė, kad „aiškinimas, kuris remiasi Tarybos deklaracija, negali skirtis nuo aiškinimo, kuris remiasi realia [atitinkamos aptariamąs teisės akto nuostatos] formuluote“.

30. Vėliau Teisingumo Teismas 1991 m. vasario 26 d. Sprendime *Antonissen*(14) nurodė, kad „[Tarybos protokoluose priimančią atitinkamą Reglamentą užfiksuota deklaracija] negali būti naudojama aiškinti antrinių teisės akto nuostatą, jeigu <...> aptariamąs nuostatos formuluotėje nėra nuorodos į deklaracijos turinį“, ir kad ši deklaracija „dėl to [neturi] teisinės reikšmės“.

31. Byloje *Antonissen* nustatytas standartas dėl Tarybos protokolų naudojimo aiškinant antrinių

teis? v?liau buvo patvirtintas keliuose tiek prieš, tiek po Sprendimo *Liuksemburgas* priimtuose sprendimuose, kuriuose aiškinama antrinė teis?, reguliuojanti tokius ?vairius klausimus, kaip, be kita ko, bendra apmokestinimo sistema, taikoma patronuojan?iosioms ir patronuojamosioms bendrov?ms esant skirtingose valstyb?se nar?se(15), atsakomyb? už gaminius su tr?kumais(16), privalomasis transporto priemoni? civilin?s atsakomyb?s draudimas(17) ir bendros taisykl?s d?l tiesiogin?s paramos schem? ?kininkams pagal bendr? žem?s ?kio politik?(18), taip pat susijusius su ?vairi? PVM direktyv? aiškinimu(19). Taigi bylos *Antonissen* standartas yra aiškiai ?tvirtintas suformuotoje Teisingumo Teismo jurisprudencijoje.

32. Mano nuomone, akivaizdu, kad n? vienas iš dviej? ? Tarybos protokolus ?traukt? pareiškim? d?l atitinkamai Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnio 1 dalies ir PVM direktyvos 167a straipsnio neatitinka *Antonissen* standarto. Nei Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnio 1 dalyje, nei PVM direktyvos 167 straipsnyje n?ra n? mažiausios užuominos ? min?tuosius pareiškimus.

33. Vis d?lto Sprendime *Liuksemburgas* Teisingumo Teismas pripažino, kad Tarybos ir Komisijos deklaracija, užfiksuota Tarybos protokole Direktyvos 96/71 pri?mimo metu, galima remtis aiškinant tos direktyvos nuostatoje pateikt? formulot?. Šioje deklaracijoje, pavadintoje „Deklaracija Nr. 10 d?l Direktyvos 96/71 3 straipsnio 10 dalies“, buvo pateiktas paaiškinimas d?l to, kaip tur?t? b?ti aiškinama toje nuostatoje pateikta formulot? „valstybin?s politikos nuostatos“.

34. Direktyvos 96/71 3 straipsnio 10 dalyje n?ra nuorodos ? deklaracij?, tod?l atrodyt?, kad Sprendimas *Liuksemburgas* neatitinka Teisingumo Teismo jurisprudencijos pagal *Antonissen*. Vis d?lto, priešingai nei Sprendimo *Antonissen* atveju, Sprendime *Liuksemburgas* aptariamoje deklaracijoje pateiktas tuometinis tikslis reikšm?s, kurios buvo siekiama konkre?ia formulute, išaiškinimas. Ja nebuvo ketinta *pakeisti* aptariamąsias nuostatas ar formulot?je vartojam? žodži? reikšm?s. Be to, kaip savo išvadoje byloje *Komisija /Liuksemburgas* nurod? generalin? advokat? V. Trstenjak, Deklaracija Nr. 10 ne prieštaravo valstybin?s politikos sampratai, o pad?jo nustatyti išimties turin? tokiu b?du, kuris atitiko Teisingumo Teismo jurisprudencij?(20).

35. Be to, Sprendimas *Liuksemburgas* buvo susij?s su Komisijos prad?ta pažeidimo proced?ra d?l to, kad Liuksemburgas ne?vykdo savo ?sipareigojim? pagal atitinkam? aptariamąsias direktyvos nuostat? ir susijusias Sutarties nuostatas. Formulot? „valstybin?s politikos nuostatos“ buvo pateikta valstyb?ms nar?ms skirtoje nuostatoje(21), pagal kuri? joms buvo leidžiama nukrypstant nuo bendros taisykl?s taikyti kitokias „darbo sutarties s?lygas“ nei nustatytosios Direktyvos 96/71 3 straipsnio 1 dalyje. Aptariamoje deklaracijoje buvo patvirtinta nuomon?, kad valstyb?ms nar?ms suteikta diskrecija buvo siauresn?, nei j? aiškino Liuksemburgas. Kaip savo išvadoje toje byloje pažym?jo generalin? advokat? V. Trstenjak, Liuksemburgo vyriausyb?, kaip konstitucinis valstyb?s nar?s atstovas, negal?jo neigti žinojusi apie Deklaracij? Nr. 10. Taigi tai, kad Deklaracija Nr. 10 nebuvo paskelbta Europos [S?jungos] Oficialiajame leidinyje, nesumažino jos teisin?s reikšm?s byloje prieš ši? valstyb? nar?.

36. Priešingai, šioje byloje prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nutartyje nurodytas pareiškimas tiesiogiai prieštarauja aiškiai PVM direktyvos 167 straipsnio formulotei taip pat, kaip ir Tarybos protokole d?l PVM direktyvos 167a straipsnio priimant ši? nuostat? pateiktas pareiškimas. Šioje byloje Teisingumo Teismui remiantis bet kuriuo iš ši? pareiškim? siekiant paneigti PVM direktyvos 167 straipsnio privalom? pobūd? b?t? pakenkta apmokestinamajam asmeniui, iš kurio netur?t? b?ti reikalaujama gauti vidinius Tarybos dokumentus, kaip antai Tarybos protokolus. Kaip Teisingumo Teismas nurod? sprendimuose *Denkavit International*(22) ir *Gaz de France – Berliner Investissement*(23), teis?s akt? nuostatos „skirtos teis?s subjektams, kurie, remiantis teisinio saugumo principo reikalavimais, turi tur?ti galimyb? pasitik?ti ši? nuostat? turiniu“.

37. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas savo nutartyje d?l prašymo priimti

prejudicin? sprendim? taip pat išreiškia nuomon?, kad, norint, aiškinant PVM direktyv?, remtis Tarybos protokoline deklaracija d?l Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnio 1 dalies, „svarbu tai, ar protokolins deklaracijos turinys atspindi PVM direktyvos nuostatose“. Jis laikosi nuomon?s, kad taip n?ra kalbant apie 167 straipsn?, bet kelia klausim?, ar Tarybos protokolins deklaracija d?l Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnio 1 dalies n?ra atspind?ta PVM direktyvos 226 straipsnio 7a punkte(24).

38. Mano nuomone, yra bent keturios svarbios priežastys, d?l kuri? apie PVM direktyvos 226 straipsnio 7a punkt? negali b?ti taip galvojama.

39. Pirma, pagal *Antonissen* standart? nuoroda ? deklaracij? turi b?ti aptariamoje nuostatoje. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo nurodyta nuostata susijusi su Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnio 1 dalimi, o šios išvados 27 punkte nurodyta deklaracija susijusi su PVM direktyvos 167 straipsniu, taigi PVM direktyvos 226 straipsnio 7a punkte pateikta nuoroda neatitikt? šio reikalavimo.

40. Antra, PVM direktyvos 226 straipsnio 7a punkte n?ra jokios nuorodos ? bet kur? iš ši? pareiškim?.

41. Tre?ia, *Antonissen* standartas taikomas deklaracijoms, užfiksuotoms Tarybos protokoluose aiškinam?j? nuostat? pri?mimo metu. Šio užfiksavimo momento reikalavimo, kiek tai susij? su PVM direktyvos 167 straipsniu, aiškiai neatitinka n? vienas iš ši? dviej? pareiškim?. Kalbant apie prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo nurodyt? pareiškim? d?l Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnio 1 dalies, teoriškai b?t? galima tvirtinti, kad pareiškimas, užfiksuotas 17 straipsnio 1 dalies pri?mimo metu, kažkokiu b?du perduotas jos ?p?dinei priimant PVM direktyv?(25). Ne?sivaizduoju, kaip tai gal?t? b?ti ?tikinamai paaiškinta, kalbant apie PVM direktyvos papildym? 226 straipsnio 7a punktu, nes ši nuostata buvo ?traukta pri?mus Direktyv? 2010/45, pra?jus beveik 4 metams po PVM direktyvos pri?mimo. Lygiai taip pat priimant Direktyv? d?l s?skait? fakt?r? pateikta Tarybos protokolins deklaracija d?l PVM direktyvos 167a straipsnio nebuvo pateikta PVM direktyvos 167 straipsnio pri?mimo metu.

42. Ketvirta, PVM direktyvos 226 straipsnio 7a punkto turinys ir kilm? nepagrindžia teiginio, kad 167 straipsnis tur?t? b?ti laikomas neprivalomu valstyb?ms nar?ms. Informacija, kuri? pagal PVM direktyvos 226 straipsnio 7a punkt? reikalaujama pateikti s?skaitoje fakt?roje, reikalinga siekiant užtikrinti, kad visi apmokestinamieji asmenys žinot?, kada atskaityti pirkimo PVM už preki? tiek?jo ar paslaug? teik?jo, naudojan?io pinig? apskaitos metod?, patiektas prekes ar suteiktas paslaugas. Pažym?tina, kad, bent vieno Vokietijos apžvalgininko PVM klausimais nuomone, pri?mus 226 straipsnio 7a punkt?, PVM direktyvos 167 straipsnio taikymas pagal nuostatos formuluot? tapo privalomas(26).

43. D?l vis? ši? priežas?i? manau, kad Tarybos protokoluose pateiktais pareiškimais d?l Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnio 1 dalies ir PVM direktyvos 167a straipsnio negali b?ti remiamasi aiškinant PVM direktyvos 167 straipsn? ir jie yra teisiškai nereikšmingi.

C. Vokietijos pagal PVM direktyvos 66 straipsnio b punkt? nustatytos nukrypti leidžian?ios nuostatos ir 167 straipsnio taikymas pinig? apskaitos metod? naudojan?io tiek?jo ar teik?jo atveju

44. Kaip nurodyta nutartyje d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim?, GK nuomotoja papraš? ir iš Vokietijos mokes?i? administratoriaus gavo leidim? taikyti pinig? apskaitos sistem? PVM apskai?iuoti. Taigi nuomotojos prievol? apskai?iuoti PVM už iš GK gautus nuompinigius atsirado tuo metu, kai nuomotoja gavo šiuos mok?jimus.

45. Remiantis paprasta 167 straipsnio formuluote, GK teis? ? atskait? atitinkamai atsirast? tuo pa?iu metu, t. y. kai GK sumok?jo mok?tinas sumas, o nuomotoja gavo šiuos mok?jimus už ?vairius nuomos laikotarpius.

46. Reik?t? pažym?ti, kad tokiai išvada neturi poveikio tai, jog GK PVM apskai?iuoti taip pat naudojo pinig? apskaitos sistem?. Tokia pati išvada b?t? padaryta ir tuo atveju, jeigu GK PVM apskaitai b?t? naudojusi kaupimo sistem?, ir ji kyla iš paprasto aiškos ir nedviprasmiškos 167 straipsnio formuluot?s taikymo tais atvejais, kai *preki? tiek?jas ar paslaug? teik?jas (t. y. mok?jimo gav?jas) yra pinig? apskaitos sistem? naudojantis apmokestinamasis asmuo* ir d?l to prievol? apskai?iuoti PVM už tam tikras tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas šiam asmeniui atsirado mok?jimo metu. Šiuo klausimu *preki? ar paslaug? gav?jo* naudojamas pardavimo PVM apskaitos metodas yra nereikšmingas(27).

D. Pagrindiniai šali? pastabose Teisingumo Teismui pateikti argumentai

1. PVM direktyvos 63 straipsnyje nustatytas pirkimo PVM atskaitos momentas

47. Vokietijos vyriausyb? savo rašytin?se pastabose Teisingumo Teismui teigia, kad ? pirm?j? pateikt? klausim? reik?t? atsakyti neigiamai.

48. Gr?sdoma toki? pozicij? Vokietijos vyriausyb? išreiškia nuomon?, kad PVM direktyvos 63 straipsnyje ?tvirtintas pagrindinis principas, jog prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda atlikus preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, o 167 straipsnis su šiuo momentu susieja teis? ? atskait?. Taigi prievol? apskai?iuoti mokes? ir teis? ? atskait? atsiranda tuo pa?iu metu. Kaip teigia Vokietijos vyriausyb?, tai neb?tina taikytina tais atvejais, kai valstyb? nar? pasinaudoja PVM direktyvos 66 straipsnio b punkte nustatyta galimybe nukrypti nuo pagrindinio PVM direktyvos 63 straipsnyje ?tvirtinto principo ir nustato pinig? apskaitos schem?, kaip antai Vokietijos „Ist-Versteuerung“. Šiomis aplinkyb?mis paslaug? gav?jas vis tiek gali tur?ti teis? atskaityti PVM, remdamasis kaupimo PVM apskaitos metodu (t. y. paslaug? suteikimo metu arba, konkre?iai Vokietijos atveju, pagal „Soll-Versteuerung“ schem?), net jeigu šios paslaugos gaunamos iš paslaug? teik?jo, apmokestinamo pagal Vokietijos „Ist-Versteuerung“ schem?, kaip antai GK.

49. Reikia pažym?ti, kad Vokietijos vyriausyb?s pateiktas PVM direktyvos 167 straipsnio aiškinimas tiesiogiai prieštarauja aiškiai šios nuostatos formuluotei. PVM direktyvos 167 straipsnyje atskaitos (pirkimo PVM, preki? ar paslaug? gav?jui) momentas siejamas su momentu, kai atsiranda *prievol? apskai?iuoti* atitinkam? PVM (preki? tiek?jui ar paslaug? teik?jui). Šis momentas PVM direktyvos 62 straipsnio 2 punkte konkre?iai apibr?žtas kaip momentas, „kai mokes?io institucija ?gyja teis? pagal tuo metu galiojant? ?statym? reikalauti mokes?io iš asmens, kuriam tenka prievol? sumok?ti PVM, net ir tuo atveju, kai mok?jimo terminas gali b?ti atid?tas“. Taigi PVM direktyvos 167 straipsnyje pateikta bendra taisykl? ir bendras principas, pagal kur? gav?jo pirkimo PVM atskaita pagal sandor? sutampa su momentu, kai tiek?jui atsiranda prievol? apskai?iuoti pardavimo PVM. Šiuo klausimu pagal 167 straipsn? PVM direktyvos 63 straipsnyje ?tvirtintam principui n?ra suteikiama jokios pirmenyb?s prieš šios direktyvos 64–66 straipsniuose nustatytus pakeitimus, išimtis ar nukrypti leidžian?ias nuostatas.

50. PVM direktyvos 63 straipsnyje ne tik pateikiama bendra taisykl? (taikoma atsižvelgiant ? PVM direktyvos 64–66 straipsniuose nustatytus pakeitimus, išimtis ar nukrypti leidžian?ias nuostatas) d?l to, kada „[atsiranda] prievol? apskai?iuoti PVM“. Jame taip pat nustatoma bendra taisykl?, kada ?vyksta „apmokestinimo momentas“, PVM direktyvos 62 straipsnio 1 punkte apibr?žtas kaip „momentas, kada ?vykdomos prievolei apskai?iuoti PVM atsirasti b?tinos teisin?s s?lygos“. Pagal PVM direktyvos 63 straipsn? ir „apmokestinimo momentas“, ir momentas, kai „atsiranda prievol? apskai?iuoti“ PVM, ?vyksta „atlikus preki? tiekim? ar paslaug? teikim?“.

Apmokestinimo momento nekei?ia PVM direktyvos 64–66 straipsniai, nes momentas, kai atsiranda prievol? apskai?iuoti PVM, nustatomas *atsižvelgiant* ? šiuos pakeitimus, išimtis ar nukrypti leidžian?ias nuostatas.

51. Taip pat reik?t? pažym?ti, kad tuo atveju, jeigu, kaip teigia Vokietijos vyriausyb?, S?jungos teis?s aktais b?t? siekiama nustatyti, jog teis? ? atskait? visada atsirast? atlikus prek? tiekim? ar paslaug? teikim?, teis?s ? atskait? moment? galima susieti su apmokestinimo momentu, kurio nekei?ia PVM direktyvos 64–66 straipsniuose nustatytos specialiosios taisykl?s, o ne su tuo momentu, kai atsiranda prievol? apskai?iuoti PVM, nustatomu *atsižvelgiant* ? šias taisykles.

52. Taigi iš aiškios 167 straipsnio formuluot?s matyti, kad tais atvejais, kai prievol?s paslaug? teik?jui apskai?iuoti (pardavimo) PVM atsiradimo momentas nustatomas pagal PVM direktyvos 64, 65 ar 66 straipsn?, paslaug? gav?jo teis? ? atskait? atitinkamai atsiranda tuo pa?iu metu. Tokia išvada suderinama ir su 167 straipsnio kontekstu.

53. Toki? išvad? patvirtina ir Teisingumo Teismo jurisprudencija d?l PVM direktyvos 167 straipsnio taikymo kartu su šios direktyvos 65 straipsniu. Pagal PVM direktyvos 65 straipsn? „prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda“ gavus atlyg? ir apskai?iuojama nuo gautos sumos dydžio, kai apmok?jimas atliekamas prieš tiekiant prekes ar teikiant paslaugas. 2014 m. kovo 13 d. Sprendime *FIRIN*(28) ir 2018 m. geguž?s 31 d. Sprendime *Kollroß ir Wirtl*(29) Teisingumo Teismas aptar? situacijas, kai gav?jas prek? tiek?jui sumok?jo už prekes, kurios taip ir nebuvo patiektos. Sprendime *Kollroß ir Wirtl* Teisingumo Teismas primin?, kad „pagal [PVM direktyvos] 167 straipsn? teis? atskaityti pirkimo PVM atsiranda atsiradus prievolei apskai?iuoti mokest?“, ir nusprend?, kad tais atvejais, kai yra ?vykdytos tam tikros su PVM direktyvos 65 straipsniu susijusios s?lygos, teis? ? atskait? atsiranda ir apmokestinamasis asmuo, kuris atliko išankstin? mok?jim?, gali ?gyvendinti min?t? teis? tuo momentu, kai tiek?jas gauna išankstin? mok?jim?(30).

54. Vokietijos vyriausyb? niekaip nepagrind?, kod?l PVM direktyvos 167 straipsnis šios direktyvos 65 straipsnio atžvilgiu tur?t? b?ti taikomas kitaip, nei šios direktyvos 66 straipsnio b punkto atžvilgiu.

2. Sisteminis PVM direktyvos 167 straipsnio kontekstas

55. Vokietijos vyriausyb? pripaž?sta, kad, PVM direktyvos 167 straipsn? skaitant „neatsižvelgiant ? sistemin? jo kontekst?“, gal?t? b?ti padaryta 44 ir paskesniuose punktuose pateikta išvada, kad teis? ? atskait? atsiranda tuo metu, kai prek? tiek?jui ar paslaug? teik?jui atsiranda prievol? apskai?iuoti atitinkam? PVM, taip pat ir tais atvejais, kai šis pasirinko pinig? apskaitos sistem? pagal Vokietijos „Ist-Versteuerung“ schem?, t. y. sumok?jimo momentu. Vis d?lto Vokietijos vyriausyb? mano, kad jos nuomon? patvirtina sisteminis PVM direktyvos 167 straipsnio kontekstas ir, vis? pirma, šios direktyvos 167a straipsnis. Trumpai tariant, Vokietijos vyriausyb? teigia, kad pagal PVM direktyvos 167a straipsnio 1 dal? leidžiama nukrypti nuo PVM direktyvos 167 straipsnio bendros taisykl?s ir kad ši nukrypti leidžianti nuostata netekt? savo taikymo srities, jeigu teis? ? atskait? pagal PVM direktyvos 167 straipsn? kartu su šios direktyvos 66 straipsnio b punktu atsirast? atlikus mok?jim?, jau prieš taikant nukrypti leidžian?i? nuostat? pagal šios direktyvos 167a straipsn?. Vokietijos vyriausyb? taip pat nurodo Teisingumo Teismo jurisprudencij?, pagal kuri? S?jungos teis?s akt? nuostatos negali b?ti aiškinamos taip, jog prarast? savo turin?.

56. Manau, kad tokie argumentai nepagr?sti. Faktiškai n?ra tiesa, kad PVM direktyvos 167a straipsnis prarast? turin? arba savo taikymo srit?, jeigu šios direktyvos 167 straipsnis b?t? aiškinamas taip, kaip suformuluotas. Taigi, mano nuomone, Vokietijos vyriausyb?s argumentai grindžiami neteisinga prielaida

57. PVM direktyvos 167 straipsnyje prekė ar paslaugų gavėjo teisės atskaitų momentas susietas su tuo prekė tiekėjo ar paslaugų teikėjo prievolės apskaituoti PVM atsiradimo momentu. Kai ši nuostata taikoma kartu su šios direktyvos 66 straipsnio b punktu, t. y. kai prekė tiekėjas ar paslaugų teikėjas taiko pinigų apskaitos sistemą, gavėjo teisė atskaityti pirkimo PVM atsiranda tada, kai prekė tiekėjas ar paslaugų teikėjas gauna mokėjimą (tuo pačiu metu, kai atitinkamą prekė ar paslaugų gavėjas sumoka). Gavėjo bendrai taikomas pardavimo PVM apskaitos metodas – pinigų ar kaupimo – šiuo atveju neturi reikšmės. Pagal 167 straipsnį reikalaujama vienodo požiūrio atitinkamą sandorį tarp prekė tiekėjo ar paslaugų teikėjo ir gavėjo.

58. Pagal 167a straipsnį, kaip nukrypti leidžiančią nuostatą, valstybės narės leidžiama reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo, kuris yra prekė tiekėjas ar paslaugų teikėjas, pardavimo PVM apskaituoti taikantis pinigų apskaitos sistemą, tą patį apskaitos metodą taikytų atskaitydamas pirkimo PVM už gautas prekes ar paslaugas. Pagal 167a straipsnį reikalaujama vienodo požiūrio apmokestinamąjį asmenį.

59. Pavyzdžiui:

Apmokestinamasis asmuo (toliau – AA) A PVM apskaituoja naudodamas pinigų apskaitos sistemą, remdamasis nacionaline nukrypti leidžiančia nuostata pagal PVM direktyvos 66 straipsnio b punktą. Taip pat elgiasi ir AA B.

AA C naudoja kaupimo apskaitos sistemą pagal PVM direktyvos 63 straipsnį.

AA A gauna AA B ir AA C teikiamas paslaugas. Kaip aprašyta 44 ir tolesniuose punktuose, AA A teisės atskaitų už AA B suteiktas paslaugas atsiranda mokėjimo metu, o už AA C suteiktas paslaugas – jų suteikimo metu.

AA A teisės atskaityti pirkimo PVM už AA B suteiktas paslaugas momentas nesikeičia, jeigu atitinkama valstybės narė pasinaudoja 167a straipsnyje nustatyta galimybe ir reikalauja, kad AA A atidėtų atskaitą, iki bus sumokėta, bet tokiu atveju keičiasi teisės atskaityti pirkimo PVM už AA C suteiktas paslaugas momentas. Tokiu atveju atskaita būtų atidėta, iki bus sumokėta.

60. Taigi Vokietijos vyriausybė faktiškai neteisi teigdama, kad PVM direktyvos 167a straipsnis netektų turinio, jeigu 167 straipsnis būtų aiškinamas pažodžiui. Todėl šis argumentas turi būti atmestas.

3. **PVM direktyvos 167a straipsnio ir 226 straipsnio 7a punkto kilmė**

61. Vokietijos vyriausybė tvirtina, kad jos poziciją patvirtina PVM direktyvos 167a straipsnio ir 226 straipsnio 7a punkto kilmė.

62. Šiuo klausimu Vokietijos vyriausybė pažymi, kad prieš priimant PVM direktyvos 167a straipsnį kai kurioms valstybės narėms buvo leista nukrypti nuo šios direktyvos 167 straipsnio. Vokietijos vyriausybė šiuo klausimu nurodo Tarybos sprendimą 2007/133/EB(31), kuriuo Taryba pagal 395 straipsnio 1 dalį suteikė teisę Estijai, Slovėnijai, Švedijai ir Jungtinei Karalystei taikyti tam tikras supaprastintas pinigų apskaitos sistemas. Vokietijos vyriausybė teigia, kad priimant Direktyvą dėl suskaitų faktų ši galimybė nukrypti buvo išplėsta visoms valstybės narėms, PVM direktyvą papildžius 167a straipsniu. Be to, Vokietijos vyriausybė tvirtina, kad nei ankstesni individuali leidimai, nei PVM direktyvos papildymo 167a straipsniu nebūtų reikę, jeigu teisės atskaitų pagal PVM direktyvos 167 straipsnį atsirastų mokėjimo metu.

63. Nesutinku su Vokietijos vyriausybės pozicija, kurioje, mano nuomone, klaidingai aiškinamos teisės aktų nuostatos. PVM direktyvos 167 straipsnyje nustatyta, kad teisės atskaitų atsiranda,

atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną mokestį, o tai, remiantis PVM direktyvos 63–66 straipsniais, gali būti arba prekės tiekimo ar paslaugų teikimo metu (63 straipsnis), atlikus mokėjimą (nacionalinė nukrypti leidžianti nuostata pagal 66 straipsnio b punktą arba išankstinio mokėjimo atveju – pagal 65 straipsnį) arba tam tikru kitu momentu (žr. 66 straipsnio a ir c punktai).

64. Kaip aprašyta 59 punkte pateiktame pavyzdyje, bet kuriam apmokestinamajam asmeniui, nesvarbu, ar tas asmuo pats PVM apskaičiuoti naudoja kaupimo apskaitos sistemą, ar pinigų apskaitos sistemą, remdamasis nacionaline nukrypti leidžiančia nuostata pagal PVM direktyvos 66 straipsnio b punktą, teisė atskaityti pirkimo PVM pagal sandorius gali atsirasti tada, kai atsiranda prievolė apskaičiuoti atskaitytiną mokestį prekės tiekimo ar paslaugų teikimo metu (pagal PVM direktyvos 63 straipsnį) arba atliekant mokėjimą (remiantis nacionaline nukrypti leidžiančia nuostata pagal PVM direktyvos 66 straipsnio b punktą arba, nors tai nėra tiesiogiai susiję su šia byla, šios direktyvos 65 straipsnį).

65. PVM direktyvos 167a straipsnio priėmimas ir ankstesni individualūs leidimai, susiję su pinigų apskaitos sistemomis, tokių sistemų pakeitė tik tam tikrais ribotais atvejais. Šios ankstesnės pinigų apskaitos sistemos, kurios buvo taikomos tik smulkesniam verslui, nevirsdamos į tam tikros metinės apyvartos ribos, buvo neprivalomos sistemos, kurias galėjo prašyti taikyti reikalavimus atitinkantis verslas. Ši sistema buvo įgyvendinta PVM direktyvos 167a straipsnyje, kuriame taip pat yra reikalavimas dėl neprivalomo sistemos pobūdžio ir metinės apyvartos viršutinės ribos. Taigi PVM direktyvos 167a straipsnyje reglamentuojama tik dalis to, kas nustatyta PVM direktyvos 66 straipsnio b punkte.

66. Pagal PVM direktyvos 66 straipsnio b punktą, kuris kilo iš Šeštosios PVM direktyvos 10 straipsnio 2 dalies trečios pastraipos, valstybės narės leidžia nukrypti „tam tikrų sandorių atveju“ ar „tam tikrų kategorijų apmokestinamiesiems asmenims“. Nuostatos taikymo sritis daug platesnė nei PVM direktyvos 167a straipsnis, ir ji pirmiausia buvo priimta negalvojant apie pinigų apskaitos sistemą smulkesniam verslui. Nėra nustatyta viršutinė apyvartos riba, taip pat nėra reikalavimo, kad nukrypti leidžianti nuostata susijusiems apmokestinamiesiems asmenims būtų „neprivaloma“. „Tam tikrų sandorių“ kategorijų atitinkama valstybė narė gali apibrėžti taip plačiai, kad ji apimtų visas paslaugas(32).

67. Vokietijos vyriausybė teigia, kad PVM direktyvos 226 straipsnio 7a punktu papildomos pagal šios direktyvos 167a straipsnį leidžiamos pinigų apskaitos schemos, išplečiant sėskaitose fakturose privalomus pateikti rekvizitus, kad šios pinigų apskaitos schemos galėtų praktiškai veikti.

68. Mano šis argumentas netikina.

69. Pirma, PVM direktyvos 226 straipsnio 7a punkte nėra nuorodos į šios direktyvos 167a straipsnį; jame nurodomas PVM direktyvos 66 straipsnio b punktas.

70. Antra, apmokestinamasis asmuo, kurio teisė atskaitą atidedama taikant neprivalomą pinigų apskaitos schemą pagal PVM direktyvos 167a straipsnį atitinkanti nacionalinė nukrypti leidžianči nuostata, apie tai žino. Jis pasirinko šį režimą ir iš tiesų, priešingai, nei to nepadaręs apmokestinamasis asmuo, nėra priklausomas nuo gaunamos informacijos, susijusios su sandoriu taikoma PVM apskaita, nes, nepaisant to, kokią apskaitą šiam sandoriui taiko prekės tiekėjas ar paslaugų teikėjas, jis gali pasinaudoti savo teise atskaitą tik tada, kai „PVM už jam pateiktas prekes ar suteiktas paslaugas sumokamas prekės tiekėjui ar paslaugų teikėjui“. Apmokestinamasis asmuo, be abejo, žino apie šį momentą, nes jis atlieka mokėjimą.

71. Pavyzdyje, pateiktame 59 punkte, AA A, kuriam nėra taikoma nacionalinė nukrypti leidžianti nuostata pagal PVM direktyvos 167a straipsnį, negali žinoti, kada pasinaudoti savo teise atskaitą, nebent jis žino, kaip šis sandoris traktuoja prekės tiekėjas ar paslaugų teikėjas. Būtų šis

klausimas sprendžiamas 226 straipsnio 7a punkte.

72. Prieš priimant 226 straipsnio 7a punktą galėjo būti teigiama, kad, kadangi prekės ir paslaugos gavėjas dažnai nežino, kaip prekės tiekėjas ar paslaugos teikėjas apskaičiuoja tų prekių ar paslaugų pardavimo PVM, gavėjui turėtų būti leidžiama atskaityti mokestį prekių tiekimo ar paslaugų teikimo metu. Atrodytų, kad Vokietijos „Ist-Versteuerung“ schema gali turėti tokį poveikį.

73. Šis argumentas, atrodo, pagrindęs bent vieno pagrindinio Vokietijos apžvalgininko nuomonę, kad PVM direktyvos 167 straipsnis turėtų orientacinę idėją(33), man neatrodo įtikinamas. Pagal 66 straipsnio b punktą valstybės narės suteikiama galimybė nukrypti, kuria jos gali pasinaudoti, jeigu to nori. Tai nėra prievolė.

74. Jeigu valstybės narės pasirenka pasinaudoti tokia galimybe, ši valstybės narės privalo tai padaryti tokiu būdu, kad apmokestinamieji asmenys galėtų laikytis savo pareigų ir pasinaudoti savo teisėmis pagal PVM direktyvas. Tai, kad Vokietija galėjo pagal PVM direktyvos 66 straipsnio b punkto nukrypti leidžiančią nuostatą pasirinkti tvirtinti tokią schemą, kurios laikytis Vokietijos apmokestinamiesiems asmenims kyla praktinė sunkumų, negali turėti tokio pasekmės, kad aiški 167 straipsnio formuluotė – „teisė atskaityti“ atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM“ – taptų neprivaloma orientacine idėja arba kad joje būtų nustatomas ne momentas, kai atsiranda prievolė apskaičiuoti atskaitytiną mokestį, o kažkas kita.

75. Galėtų papildyti, kad pagal PVM direktyvos 66 straipsnio b punktą galima numatyti daug nukrypti leidžiančių nuostatų formų, kurios nesukeltų sunkumų, kaip matyti, būdingų Vokietijos pinigų apskaitos schemai. Pavyzdžiui, Italijos nukrypti leidžianti nuostata, kuri buvo nagrinėta byloje *Italitica*, apėmė visas paslaugas. Tikėtina, kad paslaugos gavėjai žinojo, ar tai, kas tiekama, buvo tinkamai priskirta prie prekių arba paslaugų, ir, tikėtina, nebūtų turėję sunkumų nustatyti tinkamą momentą atskaityti pirkimo PVM šių sandorių atžvilgiu. Tik kaip pavyzdys: nukrypti leidžianti nuostata, taikoma konkrečioms profesijoms, taip pat nebūtų sukėlusios tokių problemų netgi prieš priimant 226 straipsnio 7a punktą.

76. Prieš 226 straipsnio 7a punktą, 72 punkte nurodytas argumentas praranda bet kokią prasmę. Prekių ir paslaugų gavėjas dabar pagal PVM direktyvos nuostatas gali gauti reikalingą informaciją.

77. Taigi, mano nuomone, teisingai atlikus PVM direktyvos 167a straipsnio ir 226 straipsnio 7a punkto kilmės ir konteksto analizę, peršasi išvada, kad pirmąjį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo pateiktą klausimą reikėtų atsakyti teigiamai.

4. **Direktyvos 2010/45 „travaux préparatoires“**

78. Švedijos vyriausybė savo pastabose teigia, kad Direktyvos 2010/45 *travaux préparatoires* patvirtina versiją, kad teisė atskaityti tokiu atveju, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, atsirastų patiekus prekes ar suteikus paslaugas, o ne tada (paprastai vėliau), kai pinigų apskaitos sistema naudojantis prekės tiekėjas ar paslaugos teikėjas gauna mokėjimą. Šiuo klausimu Švedijos vyriausybė konkrečiai nurodo 2009 m. sausio 28 d. Komisijos „Pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos nuostatų dėl sėskaitės faktūrų išrašymo taisyklių“ aiškinamojo memorandumo ištraukas, kuriose nurodyta, kad „<...> prekės ar paslaugos gavėjui, jas gaunančiam iš prekių tiekėjo ar paslaugos teikėjo, kuris apskaičiuoja PVM gavėjas apmokėjimą, turi būti suteikiama galimybė, „nepaisant to, iš karto pasinaudoti teise atskaityti“.

79. Reikėtų patikslinti, kad Švedijos vyriausybės nurodytame pasiūlyme aptartas teisės akto pakeitimas, pagal kurį gavėjui (kaip GK), prekes ar paslaugas gaunančiam iš prekių tiekėjo ar

paslaugų teikėjo, taikantio pinigų apskaitos sistemą (kaip antai GK nuomotoja), *priėmus* šį pakeitimą turėtų būti leidžiama atskaityti pirkimo PVM prekių pateikimo ar paslaugų suteikimo metu. Siūlytas pakeitimas buvo trauktas į naują pasiūlymo 167a straipsnio 1 dalį, kuri buvo suformuluota taip:

„Tais atvejais, kai prievolė apskaičiuoti atskaitytinį mokestį atsiranda gavus apmokėjimą, valstybės narės gali nustatyti, kad teisė į atskaitą atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą arba sąskaitos faktūros išrašymo metu.“

80. Pasiūlymas dėl direktyvos ir su juo susijęs aiškinamasis memorandumas buvo netiesiogiai grindžiami ta mintimi, kad teisė atskaityti pirkimo PVM už pinigų apskaitos sistemą naudojančio apmokestinamojo asmens patiektas prekes ar suteiktas paslaugas iki siūlomo pakeitimo priėmimo atsirasdavo tuo metu, kai atsirasdavo prievolė apskaičiuoti atskaitytinį mokestį, kaip nustatyta PVM direktyvos 167 straipsnyje, t. y. atliekant mokėjimą.

81. Be to, siūlomas tekstas buvo suformuluotas kaip leidimas valstybėms narėms nukrypti nuo 167 straipsnyje nustatytos sąsajos tarp momento, kai (prekių tiekėjui ar paslaugų teikėjui) atsiranda prievolė apskaičiuoti atskaitytinį mokestį, ir momento, kai (prekių ar paslaugų gavėjui) atsiranda atitinkama teisė į atskaitą. Taigi pasiūlyme dėl direktyvos ir su juo susijusiame aiškinamajame memorandume netiesiogiai buvo išreikšta pozicija, kad netgi priėmus siūlomą 167a straipsnio 1 dalį pagrindinį taisyklę, nepaisant remiantis šia nuostata nustatytos nacionalinės nukrypti leidžiančios nuostatos, vis tiek išliks tokia, kad teisė į atskaitą atsiranda atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytinį mokestį.

82. Siūlyta 167a straipsnio 1 dalis taip ir nebuvo priimta. Vis dėlto Tarybos protokolą buvo traukta deklaracija dėl priimtų 167a straipsnio formuluočių. Ši deklaracija ir priežastis, dėl kurių ji teisiškai nereikšminga, aptariau šios išvados 31 ir paskesniuose punktuose.

83. Taigi Švedijos vyriausybės nurodyta *travaux préparatoires* dalis visiškai nepagrindžia jė pozicijos: pirma, dėl to, kad ji susijusi su nuostata, kuri niekada nebuvo priimta; ir, antra, dėl to, kad Komisijos išreikšta nuomonė, susijusi su prieš priimant pasiūlytus pakeitimus taikytomis teisės aktų nuostatomis, prieštarauja tam, ką bando tvirtinti Švedijos vyriausybė.

84. Tai dar aiškiau matyti perskačius iš karto toliau einančią aiškinamojo memorandumo dalį, kurioje nurodyta:

„Taip pat keičiami reikalavimai dėl rekvizitų, kurie turi būti nurodyti PVM sąskaitoje faktūroje, ir prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo bus reikalaujama sąskaitoje faktūroje nurodyti prievolės apskaičiuoti mokestį datą. *Šiuo metu, nesant tokio reikalavimo, gavėjas tam tikrais atvejais negali žinoti, kada galima pasinaudoti teise į atskaitą*“ (išskirta mano).

85. Šis aiškinamasis pareiškimas buvo susijęs su siūlomais 226 straipsnio 7 ir 7a punktais, kuriuose buvo nustatyta:

[<...>] išrašomose sąskaitose faktūrose PVM tikslais privalomai nurodyti turi būti tik šie rekvizitai]:

„7) data, kada atsirado prievolė apskaičiuoti PVM, jeigu ši data skiriasi nuo sąskaitos faktūros išrašymo datos, arba, jeigu data, kada atsirado prievolė apskaičiuoti PVM, nežinoma – nuoroda į atitinkamą apmokestinimo momentą;

7a) kai prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda gavus apmokėjimą – data, kada buvo patiektos prekės ar suteiktos paslaugos, jeigu ši data yra ankstesnė nei apmokėjimo data“.

86. Šis aiškinamojo memorandumo teiginys neturėtų jokios prasmės, jeigu teisė į atskaitą

visada atsirast? preki? tiekimo ar paslaug? teikimo momentu. Gav?jas paprastai žino preki? patiekimo ar paslaug? suteikimo dat?, bet apie savo preki? tiek?jo ar paslaug? teik?jo naudojam? apskaitos metod? – pinig? ar kaupimo – jis paprastai žino tik tuo atveju, jei yra apie tai informuojamas arba jeigu nacionalin? nukrypti leidžianti nuostata pagal PVM direktyvos 66 straipsnio b punkt? yra susijusi su tokiais sandori? ar apmokestinam?j? asmen? kategorijomis, kurias gav?jas gali lengvai nustatyti.

87. Galiausiai priimti pakeitimai buvo kitokie. Vietoj reikalavimo nurodyti dat?, kada atsirado prievol? apskai?iuoti PVM (kuri reikalinga preki? ar paslaug? gav?jui, kad jis žinot?, kada atskaityti pirkimo PVM pagal PVM direktyvos 167 straipsn?), ir preki? patiekimo ar paslaug? suteikimo dat?, jeigu prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda gavus mok?jim?, o min?toji data yra ankstesn? (kuri reikalinga, jeigu atitinkama valstyb? nar? pasinaudojo teise nukrypti pagal pasi?lyt?, bet nepriimt? 167a straipsnio 1 dal?), S?jungos teis?s akt? leid?jas priimtoje 226 straipsnio 7 punkto redakcijoje reikalauja nurodyti dat?, kada buvo patiektos prek?s ar suteiktos paslaugos arba užbaigtas preki? tiekimas ar paslaug? teikimas (kuri reikalinga vykdant sandorius, pagal kuriuos teis?s ? atskait? atsiradimo momentas nustatomas pagal 167 straipsn? kartu su 63 straipsniu), arba avanso sumok?jimo dat? (kuri reikalinga vykdant sandorius, pagal kuriuos teis?s ? atskait? atsiradimo momentas nustatomas pagal 167 straipsn? kartu su 65 straipsniu), jei t? dat? galima nustatyti ir ji skiriasi nuo s?skaitos fakt?ros išrašymo datos.

88. Iš ties? priimtame 226 straipsnio 7a punkte reikalaujama nurodyti žodžius „Pinig? apskaitos sistema“ tais atvejais, kai preki? tiek?jui ar paslaug? teik?jui prievol? apskai?iuoti pardavimo PVM atsiranda jam gavus apmok?jim?. Ši informacija reikšminga s?skaitos fakt?ros gav?jui, nes ji s?skaitos fakt?ros už aptariamas prekes ar paslaugas gav?jui parodo, kurios taisykl?s šiuo atveju taikomos preki? tiek?jui ar paslaug? teik?jui – pinig? ar kaupimo apskaitos sistema, ir taip gav?jas gali nustatyti moment?, kada atsiranda jo teis? atskaityti atitinkam? pirkimo PVM. Netur?damas šios informacijos, preki? ar paslaug? gav?jas nežinot?, kada tinkamai pasinaudoti savo teise atskaityti pirkimo PVM.

89. Taigi nemanau, kad Švedijos vyriausyb?s nurodyti *travaux préparatoires* patvirtina jos pozicij?.

E. Baigiamosios pastabos

90. Galiausiai manau, kad b?t? naudinga teisinius argumentus atid?ti ? šal? ir akimirk? sutelkti d?mes? ? aptariamo apmokestinamojo asmens pad?t?, žvelgiant iš šio asmens perspektyvos. Kaip aptarta šios išvados 44 ir paskesniuose punktuose, GK, kaip apmokestinamojo asmens ir nuomos paslaug? gav?jos, pagal aiški? PVM direktyvos formuluot? reikalaujama atskaityti pirkimo PVM už šias nuomos paslaugas tuo metu, kai jos nuomotojai atsirado prievol? apskai?iuoti PVM (kaip pardavimo PVM). GK, žinodama, kad jos nuomotoja PVM apskai?iuoti naudoja pinig? apskaitos sistem?, b?tent taip ir padar?.

91. Iš Teisingumo Teismui pateiktos medžiagos nematyti net mažiausio GK bandymo gauti *kokios nors* naudos, jau nekalbant apie neteis?t? naud?. Teisingumo Teismui nebuvo pateikta jokios informacijos d?l kaltinim? suk?iavimu. Priešingai, atlikus pirkimo PVM atskait? anks?iau, kaip reikalaujama pagal *Finanzamt* pozicij?, GK gaut? didel?s pinigins naudos mokes?i? institucijos s?skaita.

92. Aptariamas apmokestinamasis asmuo pažodžiui laik?si PVM direktyvos. Taip darydamas apmokestinamasis asmuo netur?jo jokios su PVM susijusios naudos.

93. Atsižvelgdamas ? visa tai, kas išd?styta, nematau argument?, d?l kuri? PVM direktyv? reik?t? aiškinti kitaip, nei remiantis tiesiogine joje vartojam? žodži? reikšme.

IV. Išvada

94. Atsižvelgdamas ? tai, kas išd?styta, si?lau Teisingumo Teismui taip atsakyti ? *Finanzgericht Hamburg* (Hamburgo finans? teismas, Vokietija) pateikt? pirm?j? prejudicin? klausim?:

2006 m. lapkri?io 28 d. Direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 167 straipsn? reik?t? aiškinti taip, kad jam prieštarauja nacionalin?s teis?s norma, pagal kuri? teis? ? pirkimo PVM atskait? dar sandorio vykdymo momentu atsiranda net tuo atveju, kai, remiantis nacionaline nukrypti leidžian?ia nuostata pagal šios direktyvos 66 straipsnio b punkt?, apskai?iuoti ir sumok?ti mokes? tiek?jas ar paslaug? teik?jas privalo tik gav?s atlyg?, o atlygis jam dar n?ra sumok?tas.

1 Originalo kalba: angl?.

2 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeista 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES (OL L 189, 2010, p. 1) (toliau – PVM direktyva).

3 Nutarties d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? 14 ir 18 punktai.

4 Nutarties d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? 20 punkto priešpaskutinis sakiny.

5 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23).

6 PVM direktyvos 167 straipsnis iš esm?s yra tapatus nuostatai pirmtakei – Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnio 1 daliai.

7 Deklaracijos redakcija vokie?i? kalba perleista B. Frye, Rau/Dürrwächter, *UStG*, 20 straipsnis, 47.1 pastaba, 1 išnaša (169?asis atnaujinimas, 2016 m. spalio m?n.).

8 C?319/06, EU:C:2008:350 (toliau – Sprendimas *Luxembourg*).

9 1996 m. gruodžio 16 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 96/71/EB d?l darbuotoj? komandiravimo paslaug? teikimo sistemoje (OL L 18, 1997, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? kalba:,5 sk., 2 t., p. 431).

10 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas konkre?iai nurodo 1988 m. vasario 23 d. Sprendim? *Komisija / Italija* (429/85, EU:C:1988:83, 9 punktas), 1991 m. vasario 26 d. Sprendim? *Antonissen* (C?292/89, EU:C:1991:80, 18 punktas), 1997 m. geguž?s 29 d. Sprendim? *VAG Sverige* (C?329/95, EU:C:1997:256, 23 punktas) ir 1998 m. gruodžio 3 d. Sprendim? *Generics (UK) ir kt.* (C?368/96, EU:C:1998:583, 2 punktas).

11 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES, kuria iš dalies kei?iamos Direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos nuostatos d?l s?skait? fakt?r? išrašymo taisykli? (OL L 189, 2010, p. 1) (toliau – Direktyva d?l s?skait? fakt?r?).

12 Perleista *Ben Terra, Kajus: Commentary on European VAT*, p. 1595. Žr. 3027?ojo Europos S?jungos Tarybos (ekonomikos ir finans? reikalai) susitikimo, vykusio Briuselyje 2010 m. liepos 13 d., protokol?.

13 Byla 429/85, EU:C:1988:83, 9 punktas. Taip pat žr. 2003 m. spalio 16 d. Sprendim? *Flughafen Hannover-Langenhagen*

(C-363/01, EU:C:2003:548, 51 punktas).

14 C?292/89, EU:C:1991:80, 17 ir 18 punktai.

15 2000 m. birželio 8 d. Sprendimas *Epson Europe* (C?375/98, EU:C:2000:302, 26 punktas).

16 2006 m. sausio 10 d. Sprendimas *Skov ir Bilka*, (C?402/03, EU:C:2006:6, 41 ir 42 punktai).

17 2007 m. balandžio 19 d. Sprendimas *Farrell* (C?356/05, EU:C:2007:229, 31 punktas).

18 2013 m. kovo 14 d. Sprendimas *Agrargenossenschaft Neuzelle* (C?545/11, EU:C:2013:169, 52 punktas).

19 2006 m. birželio 15 d. Sprendimas *Komisija / Suomija* (C?249/05, nepaskelbtas Rink., EU:C:2006:411, 51 ir 52 punktai), 2009 m. spalio 22 d. Sprendimas *Swiss Re Germany Holding* (C?242/08, EU:C:2009:647, 62 punktas) ir 2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimas *WEG Tevesstraße* (C?449/19, EU:C:2020:1038, 44 punktas).

20 Žr. generalin?s advokat?s V. Trstenjak išvad? byloje *Komisija / Liuksemburgas* (C?319/06, EU:C:2007:516, 45 punktas).

21 Direktyvos 96/71 3 straipsnio 10 dalis.

22 1996 m. spalio 17 d. Sprendimas *Denkavit ir kt.* (C?283/94, C?291/94 ir C?292/94, EU:C:1996:387, 29 punktas).

23 2009 m. spalio 1 d. sprendimas C?247/08, EU:C:2009:600, 39 punktas.

24 Nutarties d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? 26 punktas.

25 Pareiškimas vis tiek b?t? nereikšmingas d?l to, kad netenkinami šios išvados 30 punkte nurodyti *Antonissen* kriterijai. Šeštiosios PVM direktyvos 17 straipsnio 1 dalyje n?ra nuorodos ? š? pareiškim?. Aiškinimas vis tiek b?t? kitoks, nei tiesiogiai taikant PVM direktyvos 167 straipsnio formuluot?. Žr. *Komisija / Italija*, nurodyt? šios išvados 29 punkte.

26 Žr. B. Frye, Rau/Dürrwächter, *UStG*, 20 straipsnis, 47–47.1 ir 49 pastabos (169?asis atnaujinimas – 2016 m. spalio m?n.). Taip pat žr. diskusij? tuo pa?iu klausimu, H. Stadie, Rau/Dürrwächter, *UStG*, 15 straipsnis, 80–81 pastabos (170?asis atnaujinimas – 2017 m. sausio m?n.). Kaip nurodyta šios išvados 72–76 punktuose, nesutinku su B. Frye ir H. Stadie išreikšta nuomone, kad PVM direktyvos 167 straipsnis prieš priimant 226 straipsnio 7a punkt? nebuvo privalomas.

27 Ta pati išvada daroma ir iš PVM direktyvos redakcijos vokie?i? kalba (arba atitinkamai redakcij? bulgar?, dan?, pranc?z? ar šved? kalbomis).

28 C?107/13, EU:C:2014:151

29 C?660/16 ir C-661/16, EU:C:2018:372.

30 Ten pat, 37 ir 48 punktai. PVM direktyvos 65 straipsnis yra 63 straipsnio išimtis ir turi b?ti aiškinamas siaurai; jis negali b?ti taikomas, kai atliekant išankstin? mok?jim? neaišku, ar prek? tiekimas arba paslaugos teikimas bus atliktas. Ten pat, 39–41 punktai. D?l to paties klausimo žr. *FIRIN*, 37–39 ir 42 punktai.

31 2007 m. sausio 30 d. Tarybos sprendimas, leidžiantis Estijai, Slov?nijai, Švedijai ir Jungtinei

Karalystei taikyti speciali? priemon?, nukrypstan?i? nuo Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 167 straipsnio (OL L 57, 2007, p. 12). Be Vokietijos vyriausyb?s nurodyto sprendimo, Taryba pri?m? kelet? kit? sprendim? d?l leidim?, susijusi? su pinig? apskaitos sistemomis, ?skaitant Tarybos sprendimus 2009/938/ES, 2009/939/ES ir 2009/1022/ES, kuri? poveikis buvo daugiau ar ma?iau pana?us.

32 D?l ?io klausimo ?r. 1995 m. spalio 26 d. Sprendim? *Italitica* (C?144/94, EU:C:1995:355, 14–21 punktai ir ?io sprendimo rezoliucin?s dalies 1 punktas). Pranc?zijos vyriausyb? savo pastabose, kurias pateik? per pos?d? ?ioje byloje, nurod?, kad Taryba pri?m? 10 straipsnio 2 dalies tre?i? pastraip?, kad tam tikros valstyb?s nar?s, kaip Italija ir Pranc?zija, gal?t? i?laikyti savo teis?s aktus, kuriuose nustatyta, kad pareiga apskai?iuoti mokest? u? paslaugas atsiranda sumok?jus. Ten pat, 15 punktas.

33 ?r., pvz., H. Stadie, Rau/Dürrwächter, *UStG*, 15 straipsnis, 80–81 pastabos (170?asis atnaujinimas – 2017 m. sausio m?n.).