



Teismo praktikos rinkinys

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, kurią 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. Ilešič,

generalinis advokatas E. Tanchev,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs 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,

* Proceso kalba: vokiečių.

– 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 įdiegta ir bet kurie kiti jos pakeitimai turi įsigalioti 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 įsigyjančių asmenų, valstybės narės turėtų turėti galimybę leisti apskaičiuoti PVM naudojantis pinigų apskaitos sistema, pagal kurią prekių 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 įdiegti neprivalomą pinigų apskaitos sistemą, kuri nedarytų neigiamo poveikio grynujų pinigų srautui, susijusiam su jų pajamomis iš PVM.“

- 5 PVM direktyvos VI antraštinę dalį „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 įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.“

6 Minėtos direktyvos 66 straipsnyje nurodyta:

„Nukrypdamos nuo 63, 64 ir 65 straipsnių, valstybės narės gali numatyti, kad tam tikrų sandorių atveju ar tam tikrų kategorijų apmokestinamiesiems asmenims prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda vienu iš šių momentų:

<...>

b) ne vėliau kaip gavus apmokėjimą;

<...>“

7 PVM direktyvos X antraštinę dalį „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 į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

9 Šios direktyvos 167a straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės, taikydamos neprivalomąją sistemą, gali nustatyti, kad apmokestinamųjų asmenų, kuriems prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda pagal 66 straipsnio b punktą, teisė į atskaitą atidedama tol, kol PVM už jam pateiktas prekes ar suteiktas paslaugas sumokamas prekių tiekėjui ar paslaugų teikėjui.

<...>“

10 Minėtos 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, kuri sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

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

<...>“

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

12 PVM direktyvos 178 straipsnio a punkte nustatyta:

„Kad galėtų įgyvendinti teisę į 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 teisę į PVM atskaitą įgyvendina taip – iš visos PVM sumos, mokėtinos per atitinkamą mokestinį laikotarpį, atima visą PVM sumą, į kurios atskaitą per tą patį laikotarpį jis įgijo teisę, ir ja naudojasi pagal 178 straipsnį.

<...>“

14 Minėtos direktyvos XI antraštinėje dalyje „Apmokestinamųjų asmenų ir tam tikrų neapmokestinamųjų asmenų prievolės“ yra aštuoni skyriai, tarp jų – 3 skyrius „Sąskaita – faktūra“. Tos pačios direktyvos šio skyriaus 4 skirsnio „Sąskaitų – 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 aplinkybėms taikomos redakcijos 2005 m. vasario 21 d. *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas; *BGBL.* 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 sakiny) pasibaigus išankstinio deklaravimo laikotarpiui, per kurį paslaugos buvo suteiktos. Tai taikoma ir dalinėms paslaugoms. Dalinės paslaugos teikiamos tuomet, kai sutariama atlygį už tam tikras ekonomiškai dalomos paslaugos dalis mokėti atskirai. Kai atlygis arba jo dalis yra gaunama dar prieš suteikiant paslaugą ar dalinę paslaugą, prievolė apskaičiuoti 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 mokesčio atskaita“ numatyta:

„1. Verslininkas gali atskaityti šias pirkimo mokesčio sumas:

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

<...>“

17 Minėto 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 mokesčio atskaitomos mokestiniam laikotarpiui tenkančios pagal 15 straipsnį atskaitytinos sumos.“

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

„Gavęs prašymą mokesčių 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 sakiny), o pagal gautus atlygius.

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

19 Pagal civilinę teisę įsteigta bendrovė *Kollaustraße* išnuomojo pramoniniais ir komerciniais tikslais naudojamą žemės sklypą, kuri 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 atlygį. *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 ją taip pat atleido nuo skolos.
- 22 Visi atlikti mokėjimai apėmė 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 mėnesiniu pagrindu), todėl ja 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 suėjo mokesčio sumokėjimo senaties terminas. PVM, kuris buvo įtrauktas į 2013 ir 2014 m. sumokėtus nuompinigių už 2009 ir 2010 m. nuomos laikotarpius, nebuvo įtrauktas į *Kollaustraße* sąskaitą 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* pateikė 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 prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas apskaičiuoja mokestį, kurį sumokėti jis turi prievolę pagal gautą atlygį, prekių ar paslaugų gavėjo teisė į atskaitą atsiranda tik tada, kai sumokamas atlygis.
- 27 Siekiant nustatyti, ar, kai prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas apskaičiuoja PVM pagal gautą atlygį, teisė į PVM atskaitą atsiranda nuo prekių tiekimo ar paslaugų teikimo momento, ar tik gavus atlygį, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas dėl Vokietijos teisės aktų, pagal kuriuos teisė į atskaitą visada turi būti naudojama nuo prekių tiekimo ar paslaugų teikimo įvykdymo momento, suderinamumo su Sąjungos teise.
- 28 Jis nurodo, kad pagal Vokietijos teisės aktus teisė į atskaitą atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, ir neturi reikšmės, kada atsiranda tiekėjo ar teikėjo prievolė apskaičiuoti PVM, ir tai, ar prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas mokestį apskaičiuoja pagal sutartą ar gautą atlygį. Šiuo klausimu jis nurodo, kad Vokietijos teisės aktų leidėjas nepasinaudojo valstybėms narėms suteikta teise pagal PVM direktyvos 167a straipsnį, todėl pagal Vokietijos teisę prekių ar paslaugų gavėjo teisė į atskaitą atsiranda nuo prekių tiekimo ar paslaugų teikimo momento, net jei prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas yra apmokestinamasis asmuo, apmokestinamas pagal gautą atlygį.
- 29 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonių 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 valstybėms narėms suteikta galimybe numatyti, kad tam tikrų apmokestinamųjų asmenų prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda tik gavus apmokėjimą, jame numatyta, kad teisė atskaityti pirkimo mokestį net tokiu atveju atsiranda, kai atliekamas prekių 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, įtrauktos į parengiamųjų darbų protokolą dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo (OL L 145, 1977, 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 prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas apmokestinamas pagal gautas pajamas.
- 33 Jeigu valstybė 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 teisė į atskaitą atsirado griežtai taikant šį straipsnį, jei nebėra galimybės šia teise pasinaudoti už ankstesnį mokestinį laikotarpį, kuris yra reikšmingas pagal nacionalinę teisę.
- 34 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad pagal Vokietijos teisę apmokestinamasis asmuo, neatskaitęs pirkimo mokesčio, negali pasinaudoti teise į atskaitą vėlesniu mokestiniu laikotarpiu. Jis nurodo, kad teise į atskaitą negalima pasinaudoti, jei pirkimo mokesčiu nebegalima remtis atgaline data, nes pasibaigė mokesčio sumokėjimo terminas, kaip yra jo nagrinėjamoje byloje. Vis dėlto jis mano, kad pagal PVM direktyvos 167 straipsnį tokiu atveju gali būti taikomas kitoks vertinimas. Iš tiesų, atsižvelgiant į teisės į atskaitą esminę svarbą ir siekiant užtikrinti PVM neutralumą, jo nuomone, gali būti būtina leisti apmokestinamajam asmeniui atskaityti pirkimo mokestį per mokestinį laikotarpį, kuris atsiranda dėl šio straipsnio taikymo, net ir tuo atveju, kai nacionalinė teisė nukrypsta nuo jo.
- 35 Šiomis aplinkybėmis *Finanzgericht Hamburg* (Hamburgo finansų teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Ar <...> [PVM] direktyvos <...> 167 straipsnis draudžia tokią nacionalinės teisės normą, pagal kurią teisė į pirkimo PVM atskaitą atsiranda įvykdžius sandorį, net jei pagal nacionalinę teisę prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda tik po to, kai jis gauna atlygį, o atlygis jam dar nėra sumokėtas?

2. Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai, ar [PVM] direktyvos 167 straipsnis draudžia tokią nacionalinės teisės normą, pagal kurią teise į pirkimo PVM atskaitą negalima pasinaudoti už mokestinį laikotarpį, kuriuo atlygis buvo sumokėtas, jeigu prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda tik po to, kai jis gauna atlygį, paslauga buvo suteikta ankstesniu mokestiniu laikotarpiu, o pagal nacionalinės teisės aktus dėl suėjusios senaties nebegalima pasinaudoti teise į atskaitą už ankstesnį mokestinį laikotarpį?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

- 36 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 167 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiama nacionalinės teisės norma, kurioje numatyta, kad teisė į pirkimo mokesčio atskaitą atsiranda sudarius sandorį, kai pagal nacionalinę leidžiančią nukrypti nuostatą pagal šios direktyvos 66 straipsnio b punktą prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda tik gavus atlygį, o jis dar nebuvo sumokėtas.
- 37 Šis teismas patikslina, kad pagal *UStG* 15 straipsnio 1 dalies 1 punkto pirmą sakinį teisė į atskaitą atsiranda, kai atliktas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, neatsižvelgiant į momentą, kada atsiranda prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo prievolė apskaičiuoti mokestį. Konkrečiai kalbant, nesvarbu, ar šis tiekėjas ar teikėjas apskaičiuoja mokestį remdamasis *UStG* 16 straipsnio 1 dalies pirmu sakiniu pagal sutartą atlygį, ar remdamasis *UStG* 20 straipsniu pagal gautą atlygį.
- 38 Pirmiausia reikia išnagrinėti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimus, susijusius su aiškinimu, kylančiu iš Tarybos ir Komisijos deklaracijos, ištrauktos į parengiamųjų darbų protokolą dėl Direktyvos 77/388 17 straipsnio 1 dalies, pagal kurią PVM direktyvos 167 straipsnyje įtvirtinta tik orientacinė idėja, o ne imperatyvi taisyklė. Šiuo klausimu reikia priminti, kad tokia deklaracija negali būti naudojama aiškinant antrinės teisės nuostatą, jei, kaip pagrindinėje byloje, deklaracijos turinys neatsispindi nagrinėjamos nuostatos tekste, todėl neturi teisinės 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 įtvirtinta, tikslus (2021 m. sausio 27 d. Sprendimo *De Ruiter*, C-361/19, 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 įtvirtinta bendra taisyklė, pagal kurią prekių ar paslaugų gavėjo teisė į pirkimo PVM atskaitą atsiranda tada, kai atsiranda prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo prievolė apskaičiuoti atitinkamą PVM.
- 41 Antra, kalbant apie šios nuostatos kontekstą, reikia priminti, kad pagal PVM direktyvos 63 straipsnį apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių 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 tikrų sandorių atveju ar tam tikrų kategorijų apmokestinamiesiems asmenims prievolė apskaičiuoti 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 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 44 Nors tai, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas išplėtė leistinų 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 apskaičiuoti mokesčių 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 punktą 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 apskaičiuoti PVM, reikia daryti išvadą, kad kai pagal šio 66 straipsnio b punktą prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda ne vėliau kaip gavus apmokėjimą, teisė į atskaitą atsiranda taip pat gavus apmokėjimą.
- 46 Trečia, šią išvadą patvirtina PVM direktyva siekiamas tikslas. Iš tiesų, viena vertus, svarbu pažymėti, kad ši direktyva įtvirtina bendrą PVM sistemą, pagrįstą, be kita ko, vienu apmokestinamųjų sandorių apibrėžimu. Konkrečiai kalbant, šios direktyvos 24 konstatuojamojoje dalyje pažymėta, kad sąvokos „apmokestinimo momentas“ ir „prievolė apskaičiuoti PVM“ turėtų būti suderintos, nes bendra PVM sistema turi būti įdiegta ir bet kurie kiti jos pakeitimai turi įsigaliooti tuo pačiu metu. Taigi, Sąjungos teisės aktų leidėjas ketino maksimaliai suderinti mokesstinės prievolės atsiradimo momentą visose valstybėse narėse, kad būtų užtikrintas vienodas šio mokesčio surinkimas (2019 m. gegužės 2 d. Sprendimo *Budimex*, C-224/18, EU:C:2019:347, 21 ir 22 punktai).
- 47 Kita vertus, primintina, kad teisė į 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 *Vădan*, C-664/16, EU:C:2018:933, 37 punktą ir nurodyta jurisprudencija).
- 48 Šios sistemos tikslas yra atleisti verslininkus nuo vykdant 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 *Vădan*, C-664/16, EU:C:2018:933, 38 punktą 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 prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo prievolė apskaičiuoti mokesčių.

- 50 Šios išvados nepaneigia Vokietijos vyriausybės pateiktas argumentas, kad nepasinaudojus PVM direktyvos 167a straipsnyje numatyta galimybe teisė į atskaitą atsiranda, kai prekių tiekimas ar paslaugų teikimas atliekamas pagal šios direktyvos 63 ir 167 straipsnius, neatsižvelgiant į tai, kad kai kurių apmokestinamųjų asmenų prievolė apskaičiuoti 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 prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, teisės į atskaitą atsiradimą būtų galima susieti su apmokestinimo momentu, kurio nekeičia PVM direktyvos 64–67 straipsniuose nustatytos specialiosios taisyklės, o ne su tuo momentu, kai atsiranda prievolė apskaičiuoti 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 neprivalomąją 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 apskaičiuoti PVM atsiranda pagal 66 straipsnio b punktą, teisė į atskaitą atidedama tol, kol PVM už jam pateiktas prekes ar suteiktas paslaugas sumokamas prekių tiekėjui ar paslaugų teikėjui.
- 55 Taigi pagal minėtą 167a straipsnį leidžiama atidėti apmokestinamųjų asmenų, kuriems prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda pagal 66 straipsnio b punktą, teisę į atskaitą tol, kol PVM už jiems pateiktas prekes ar suteiktas paslaugas sumokamas prekių 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 vidutinėms įmonėms, kurioms sudėtinga sumokėti PVM kompetentingai institucijai prieš gaunant mokėjimą iš įsigyjančių asmenų, ir leisti valstybėms narėms nustatyti neprivalomą pinigų apskaitos sistemą, kuri nedarytų neigiamo poveikio grynųjų pinigų srautui, susijusiam su jų pajamomis iš PVM.
- 57 PVM direktyvos 167a straipsnis patenka į neprivalomąją sistemą, kurią gali numatyti valstybės narės ir kuri pati taikoma pagal šios direktyvos 66 straipsnio b punkte jau numatytą nukrypti leidžiančią nuostatą. Taigi tik minėtame 167a straipsnyje numatytomis aplinkybėmis galima nutraukti ryšį tarp prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo prievolės apskaičiuoti mokestį ir apmokestinamojo asmens teisės nedelsiant atskaityti pirkimo PVM.
- 58 Šiuo klausimu, kaip iš esmės pažymėjo generalinis advokatas išvados 66 punkte, PVM direktyvos 167a straipsnio taikymo sritis yra daug siauresnė nei šios direktyvos 66 straipsnio b punkto, nes šis straipsnis iš pradžių nebuvo priimtas siekiant nustatyti mažųjų ir vidutinių įmonių pinigų apskaitos sistemas, jame nenustatyta viršutinė apyvartos riba ir juo nereikalaujama, kad nukrypti leidžianti nuostata būtų neprivaloma atitinkamiems apmokestinamiesiems asmenims.

- 59 Taigi reikia konstatuoti, kad minėtas 167a straipsnis susijęs su specialia ir labai ribota nukrypti leidžiančia nuostata, kuri negali paneigti šio sprendimo 45 punkte padarytos išvados.
- 60 Nagrinėjamu atveju pirmiausia reikia pažymėti, kad Vokietijos Federacinė Respublika pasinaudojo PVM direktyvos 66 straipsnio b punkte numatyta galimybe. Iš tiesų, iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad Vokietijos įstatymų leidėjas pasinaudojo jam pagal šią nuostatą suteikta teise ir *UStG* 13 straipsnio 1 dalies 1 punkto b papunktyje numatė, kad tuo atveju, kai mokestis apskaičiuojamas pagal gautą atlygį, prievolė apskaičiuoti mokestį už prekių tiekimą ir paslaugų teikimą atsiranda pasibaigus išankstinio deklaravimo laikotarpiui, kuriuo šis atlygis gautas.
- 61 Antra, dėl klausimo, ar pagrindinėje byloje nagrinėjami sandoriai ir apmokestinamieji asmenys atitinkamai priskirtini prie PVM direktyvos 66 straipsnio b punkte nurodytų „sandorių“ ar „apmokestinamųjų asmenų kategorijų“, iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad *Kollaustraße* ir nuomotojui mokesčių administratorius pagal *UStG* 20 straipsnį leido apskaičiuoti PVM ne pagal sutartą, bet pagal gautą atlygį. Taigi su sąlyga, kad tai patikrins prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, tai buvo apmokestinamieji asmenys, kuriems prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda ne vėliau kaip gavus apmokėjimą, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 66 straipsnio b punktą.
- 62 Taigi su sąlyga, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patikrins nacionalinės nukrypti leidžiančios nuostatos taikymo sąlygas pagal PVM direktyvos 66 straipsnio b punktą ir 167 straipsnį, atrodo, kad *Kollaustraße* teisė į atskaitą atsirado tuo momentu, kai nuomotojas gavo apmokėjimą.
- 63 Atsižvelgiant į tai, kas minėta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 167 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiama nacionalinės teisės norma, kurioje numatyta, kad teisė į pirkimo mokesčio atskaitą atsiranda sudarius sandorį, kai pagal nacionalinę leidžiančią nukrypti nuostatą pagal šios direktyvos 66 straipsnio b punktą prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda tik gavus atlygį, o jis dar nebuvo sumokėtas.

Dėl antrojo klausimo

- 64 Atsižvelgiant į atsakymą, pateiktą į pirmąjį klausimą, nereikia atsakyti į antrąjį klausimą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 65 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (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 nacionalinės teisės norma, kurioje numatyta, kad teisė į pirkimo mokesčio atskaitą

atsiranda sudarius sandorį, kai pagal nacionalinę leidžiančią nukrypti nuostatą pagal Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2010/45, 66 straipsnio b punktą prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda tik gavus atlygį, o jis dar nebuvo sumokėtas.

Parašai.