

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. rugsėjo 9 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 69 straipsnis – Prievolė apskaičiuoti PVM – Degalų įsigijimas Bendrijos viduje – Prievolė iš anksto sumokėti PVM – 206 straipsnis – Sąvoka „tarpiniai mokėjimai“ – 273 straipsnis – Tinkamas PVM surinkimas ir kova su sukaviavimu – Valstybių narių diskrecijos ribos“

Byloje C-855/19

dėl *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) 2019 m. spalio 17 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2019 m. lapkričio 22 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

G. Sp. z o.o.

prieš

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas E. Regan (pranešėjas), teisėjai M. Ilešis, E. Juhász, C. Lycourgos ir I. Jarukaitis,

generalinis advokatas H. Saugmandsgaard Øe,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *G. Sp. z o.o.*, atstovaujamos *radca prawny* M. Kalinowski,
 - *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy*, atstovaujamo B. Kołodziej ir T. Wojciechowski,
 - Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna,
 - Europos Komisijos, atstovaujamos M. Siekierzyńska ir J. Jokubauskaitės,
- susipažinęs su 2021 m. kovo 18 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,
- priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 110 straipsnio ir 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), 69, 206 ir 273 straipsnių išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant G. Sp. z o.o. ir *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy* (Bydgošiaus mokesčių administratoriaus direktorius, Lenkija, toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl prievolės iš anksto sumokėti pridėtinės vertės mokestį (PVM) už degalų įsigijimą Bendrijos viduje.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 62 straipsnyje nustatyta:

„Šioje direktyvoje:

1) „Apmokestinimo momentas“ – momentas, kada vykdomos prievolei apskaičiuoti PVM atsirasti būtinos teisės sąlygos;

2) Prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai mokesčių institucija gyja teisę pagal tuo metu galiojantį statymą reikalauti mokesčio iš asmens, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, net ir tuo atveju, kai mokėjimo terminas gali būti atidėtas.“

4 Šios direktyvos 68 straipsnyje numatyta:

„Apmokestinimo momentas vyksta tada, kai prekės įsigyjamose Bendrijos viduje.

Prekių įsigijimas Bendrijos viduje laikomas vykusiu, kai panašios prekės tiekimas laikomas atliktu atitinkamos valstybės narės teritorijoje.“

5 Šios direktyvos 69 straipsnyje nustatyta:

„Įsigyjant prekes Bendrijos viduje, prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda išrašius sskaitę faktūrą arba pasibaigus 222 straipsnio pirmoje pastraipoje nurodytam terminui, jei sskaita faktūra nebuvo išrašyta iki tos dienos.“

6 Šios direktyvos 206 straipsnyje nustatyta:

„Bet kuris apmokestinamasis asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, privalo sumokėti grynąjį PVM sumą, pateikęs 250 straipsnyje numatytą PVM deklaraciją. Tačiau valstybės narės gali nustatyti kitą tos sumos mokėjimo datą arba reikalauti tarpinį mokėjimą.“

7 PVM direktyvos 222 straipsnyje nustatyta:

„Jei tiekiamos prekės 138 straipsnyje nurodytomis sąlygomis arba teikiamos paslaugos, už kurias pagal 196 straipsnį PVM turi mokėti įsigyjantis asmuo, sskaita faktūra išrašoma ne vėliau kaip kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį vyksta apmokestinimo momentas, penkioliktą dieną.

Kitą prekių tiekimo ar paslaugų teikimo atveju valstybės narės gali nustatyti apmokestinamiesiems asmenims sskaitę faktūrą išrašymo terminus.“

8 Šios direktyvos 250 straipsnyje numatyta:

„1. Kiekvienas apmokestinamasis asmuo pateikia PVM deklaraciją, nurodydamas visą

informaciją, reikalingą nustatyti mokėtino mokesčio dydį ir atskaitytinas sumas, kiek tai reikalinga nustatyti apmokestinimo bazę, su šiuo mokesčiu ir atskaita susijusių sandorių bendrą vertę bei neapmokestinamų sandorių vertę.

<...>“

9 Šios direktyvos 273 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinais siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimų vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdamus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimybė negali būti naudojama nustatant papildomas su sąskaitų faktūrų išrašymu susijusias prievoles be tų, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

Lenkijos teisė

10 2004 m. kovo 11 d. *Ustawa o podatku od towarów i usług* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, *Dz. U.*, 2016, 710 pozicija), galiojusio faktinių aplinkybių atsiradimo momentu (toliau – PVM įstatymas), 20 straipsnio 5 dalyje nustatyta:

„Sigyjant prekes Bendrijos viduje prievolė sumokėti mokesť atsiranda mokesčio mokėtojui išrašius sąskaitų faktūrą, bet ne vėliau nei iki mėnesio, einančio po mėnesio, kurį buvo sigyta prekė, penkioliktos dienos <...>“

11 Pagal PVM įstatymo 99 straipsnio 11 a dalį, kai prekės sigyjamos Bendrijos viduje, kaip nurodyta šio įstatymo 103 straipsnio 5 a dalyje, apmokestinamasis asmuo privalo muitinės įstaigos, atsakingos už akcizų rinkimą, vadovui pateikti mėnesinį deklaraciją apie mokėtinas mokesčio sumas iki mėnesio, einančio po mėnesio, kurį atsirado prievolė sumokėti, penktos dienos.

12 Minuto įstatymo 103 straipsnio 5 a dalyje nurodyta:

„Kai 2008 m. gruodžio 6 d. *Ustawa o podatku akcyzowym* (Akcizų įstatymas) 2 priede nurodyti varikliai degalai, kuriems gaminti ar parduoti būtina gauti koncesiją pagal 1997 m. balandžio 10 d. *Ustawa – Prawo energetyczne* (Energetikos įstatymas), sigyjami Bendrijos viduje, apmokestinamasis asmuo be muitinės įstaigos vadovo nurodymo privalo apskaičiuoti ir sumokėti mokesť į muitinės, atsakingos už akcizų surinkimą, sąskaitą:

1) per 5 dienas nuo dienos, kurią šios prekės buvo atvežtos į akcizais apmokestinamą prekių priėmimo vietą, nurodytą atitinkamame leidime – jeigu prekes Bendrijos viduje sigyja, kaip tai suprantama pagal [2008 m. gruodžio 6 d. Akcizų įstatymo] nuostatas, registruotas gavėjas, taikydamas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą pagal akcizų teisės aktus;

2) per 5 dienas nuo šios prekių atgabenimo iš valstybės narės teritorijos, kitos nei nacionalinė teritorija, į apmokestinamą prekių sandėlį;

3) nuo šios prekių pervežimo į nacionalinę teritoriją momento, jei prekės yra pervežamos netaikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo pagal akcizų teisės aktus.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

13 2016 m. gruodžio mėn. G. atliko 20 dyzelinių degalų, priskirtų prie KN kodo 2710 19 43, įsigijimą Bendrijos viduje, t. y. įsigijo 3 190,874 m³.

14 Mokesčių administratorius nurodė, kad G. vykdyti įsigijimai Bendrijos viduje patenka į PVM įstatymo 103 straipsnio 5 a dalyje numatytą atvejų, t. y. atvejų, kai prekės pristatomos į apmokestinamą prekių sandėlį iš kitos valstybės narės teritorijos.

15 G., pažeisdama šią nuostatą, per penkias dienas nuo dyzelino vežimo į nacionalinę teritoriją už šiuos įsigijimus nesumokėjo bendros 1 530 766 Lenkijos zlotų (PLN) (apie 337 319,59 eurų) sumos. Be to, pažeisdama šio įstatymo 99 straipsnio 11a dalį ji taip pat nepateikė mokesčių deklaracijos, susijusios su minėtais įsigijimais, iki mokesčio, einančio po mokesčio, kurį atsirado prievolė mokėti, penktos dienos.

16 2018 m. balandžio 6 d. sprendimu mokesčių administratorius perskaičiavo mokesčius už 2016 m. gruodžio mėn. ir nurodė G. nedelsiant sumokėti mokėtiną PVM su delspinigiais, skaičiuojamais nuo kitos dienos po mokėjimo termino pabaigos.

17 2018 m. liepos 10 d. sprendimu *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy* (Bydgosčiaus vaivadijos administracinis teismas, Lenkija) atmetė G. skundą dėl šio sprendimo.

18 Gavęs apeliacinį skundą dėl šio sprendimo *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) pažymėjo, kad PVM įstatymo 103 straipsnio 5a dalis yra dalis šio įstatymo pakeitimų, įsigaliojusių nuo 2016 m. rugpjūčio 1 d., siekiant pagerinti PVM surinkimą už degalų įsigijimus Bendrijos viduje ir išvengti PVM sukėlavimo tarpvalstybinėje degalų rinkoje.

19 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui visų pirma kyla klausimas, ar šio 103 straipsnio 5a dalis, kurioje nustatyti trumpesni PVM už degalų iš kitų valstybių narių įsigijimų, palyginti su vidaus įsigijimu, mokėjimo terminai, atitinka SESV 110 straipsnį. Iš tiesų PVM direktyvos 273 straipsnyje suteikta galimybė nustatyti prievoles, kurias laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukėlavimui, valstybės narės gali pasinaudoti tik atsižvelgdamos į reikalavimų vienodai traktuoti apmokestinamąjį asmenį vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šios prievolės prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.

20 Be to, tuo atveju, jei PVM įstatymo 103 straipsnio 5a dalis neprieštarauja nei SESV 110 straipsniui, nei PVM direktyvos 273 straipsniui, šis teismas klausia, ar ši pirmoji nuostata atitinka šios direktyvos 69 straipsnį tiek, kiek joje numatyta, kad PVM už degalų įsigijimą Bendrijos viduje gali būti renkamas dar prieš mokesčių prievolės atsiradimą, numatytą 69 straipsnyje, pagal kurį ši prievolė atsiranda išrašius sskaitą faktūrą, arba, jeigu iki šios datos neišrašoma jokios sskaitos faktūros, vėliausiai mokesčio, einančio po mokesčio, kurį įvyko apmokestinimo momentas, penkioliktą dieną.

21 Šio teismo teigimu, atsakymas į šį klausimą priklauso nuo PVM įstatymo 103 straipsnio 5a dalyje numatytą mokėjimą pobūdžio. Jei tai būtų atskira pagreitinto PVM surinkimo priemonė, pagal 69 straipsnį pareiga sumokėti mokesť prieš atsirandant mokesčio skolai prieštarautų šioms nuostatoms, nes tuo metu prievolė mokėti PVM būtų nepagrįsta. Priešingai, pareiga sumokėti mokesť prieš atsirandant mokesčio skolai gali būti suderinama su šia nuostata, jei mokėjimai laikomi „tarpiniu mokėjimu“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 206 straipsnio antrą sakinį. Atitinkamu atveju kyla klausimas, ar šis tarpinis mokėjimas gali būti apskaičiuojamas nuo bendros PVM, mokėtiną už degalų įsigijimą Bendrijos viduje, sumos, neatsižvelgiant į apmokestinamojo asmens teisę į atskaitą.

22 Galiausiai, jei taip būtų, tas pats teismas klausia, ar per nustatytą terminą nesumokėtas tarpinis PVM mokėjimas, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, nustoja teisiškai egzistuoti pasibaigus PVM deklaravimo laikotarpiui, už kurį jis turi būti sumokėtas.

23 Šiomis aplinkybėmis *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [SESV] 110 straipsnis ir [PVM] direktyvos 273 straipsnis nedraudžia tokios nuostatos, kaip [PVM įstatymo] 103 straipsnio 5 a dalis, pagal kurią atlikdamas variklio degalų įsigijimą Bendrijos viduje apmokestinamasis asmuo be muitinės įstaigos vadovo nurodymo privalo apskaičiuoti ir sumokėti mokestį be muitinės, atsakingos už akcizų surinkimą, sąskaitą:

a) per 5 dienas nuo dienos, kurią šios prekės buvo atvežtos į akcizais apmokestinamą prekių priėmimo vietą, nurodytą atitinkamame leidime – jeigu prekes Bendrijos viduje įsigyja, kaip tai suprantama pagal [2008 m. gruodžio 6 d. Akcizų įstatymo] nuostatas, registruotas gavėjas, taikydamas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą pagal akcizų teisės aktus;

b) per 5 dienas nuo šios prekių atgabenimo iš valstybės narės teritorijos, kitos nei nacionalinė teritorija, į apmokestinamą prekių sandėlį;

c) nuo šios prekių pervežimo į nacionalinę teritoriją momento, jei prekės yra pervežamos netaikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo pagal akcizų teisės aktus?

2. Ar [PVM] direktyvos 69 straipsnis nedraudžia tokios nuostatos, kaip PVM įstatymo 103 straipsnio 5 a dalis, pagal kurią atlikdamas variklio degalų įsigijimą Bendrijos viduje apmokestinamasis asmuo be muitinės įstaigos vadovo nurodymo privalo apskaičiuoti ir sumokėti mokesčio sumas be muitinės, atsakingos už akcizų surinkimą, sąskaitą:

a) per 5 dienas nuo dienos, kurią šios prekės buvo atvežtos į akcizais apmokestinamą prekių priėmimo vietą, nurodytą atitinkamame leidime – jeigu prekes Bendrijos viduje įsigyja, kaip tai suprantama pagal [2008 m. gruodžio 6 d. Akcizų įstatymo] nuostatas, registruotas gavėjas, taikydamas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą pagal akcizų teisės aktus;

b) per 5 dienas nuo šios prekių atgabenimo iš valstybės narės teritorijos, kitos nei nacionalinė teritorija, į apmokestinamą prekių sandėlį;

c) nuo šios prekių pervežimo į nacionalinę teritoriją momento, jei prekės yra pervežamos netaikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo pagal akcizų teisės aktus.

jeigu ji aiškinama taip, kad nagrinėjama suma nėra PVM tarpinis mokėjimas, kaip tai suprantama pagal [PVM] direktyvos 206 straipsnį?

3. Ar laiku neatliktas PVM tarpinis mokėjimas, kaip tai suprantama pagal [PVM] direktyvos 206 straipsnį, nustoja teisiškai egzistuoti pasibaigus mokesčio deklaravimo laikotarpiui, už kurį turi būti mokamas mokestis?“

Dėl prejudicinių klausimų

24 Savo klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, pirma, ar SESV 110 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiama nacionalinės teisės nuostata, kurioje nustatyta pareiga iš anksto sumokėti PVM už degalų įsigijimą Bendrijos viduje prieš atsirandant prievolei apskaičiuoti šį mokestį, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 69

straipsnį. Antra, šis teismas klausia, ar ši direktyva, ypač jos 69, 206 ir 273 straipsniai, turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama tokia nacionalinė teisės nuostata. Be to, šis teismas klausia, viena vertus, ar PVM direktyvą reikia aiškinti taip, kad ji tam tikrais atvejais draudžia reikalavimą, kad už tokį įsigijimą mokėtinas PVM būtų apskaičiuojamas remiantis bruto verte, neatsižvelgiant į teisę į atskaitą, ir, kita vertus, ar tarpinis PVM mokėjimas, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos 206 straipsnį, kuris nebuvo sumokėtas per numatytą terminą, nustoja teisiškai egzistuoti pasibaigus mokesčio deklaravimo laikotarpiui, už kurį turi būti atliekamas šis mokėjimas.

25 Pirmiausia reikia atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimus, kuriais jis iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 69, 206 ir 273 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama nacionalinė teisės nuostata, kurioje nustatyta pareiga sumokėti PVM už degalų įsigijimą Bendrijos viduje prieš atsirandant prievolei apskaičiuoti šį mokestį, kaip tai suprantama pagal šį 69 straipsnį.

26 Primintina, kad PVM direktyvos 62 straipsnyje apibrėžiamas „apmokestinimo momentas“ kaip momentas, kada įvykdomos prievolės apskaičiuoti PVM atsirasti būtinose sąlygose, o šio straipsnio 2 punkte „prievolės apskaičiuoti PVM“ apibrėžiama kaip mokesčio institucijos teisė pagal tuo metu galiojantį įstatymą reikalauti mokesčio iš asmens, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, net ir tuo atveju, kai mokėjimo terminas gali būti atidėtas. Be to, iš šios direktyvos 206 straipsnio pirmo sakinio matyti, kad pareiga sumokėti iš principo atsiranda pateikus PVM deklaraciją, numatytą minėtos direktyvos 250 straipsnyje.

27 Šiuo klausimu pažymėtina, kad reikia atskirti, viena vertus, sąvokas „apmokestinimo momentas“ ir „prievolės apskaičiuoti“ mokestį, numatytas PVM direktyvos 62 straipsnyje, ir, kita vertus, sąvoką mokesčio „sumokėjimas“ (pagal analogiją žr. 1993 m. spalio 20 d. Sprendimo *Balocchi*, C-10/92, EU:C:1993:846, 24 punktą).

28 Kaip savo išvados 87 punkte pažymėjo generalinis advokatas, apmokestinimo momentas, prievolės apskaičiuoti PVM ir prievolės sumokėti PVM yra trys vienas po kito einantys šio mokesčio rinkimo proceso etapai, t. y. pareigos sumokėti PVM atsiradimas reiškia, kad atsiranda prievolės apskaičiuoti šį mokestį, o prievolės apskaičiuoti priklauso nuo anksčiau įvykusio apmokestinimo momento.

29 Kalbant apie įsigijimus Bendrijos viduje, pažymėtina, kad pagal PVM direktyvos 68 straipsnį apmokestinimo momentas įvyksta tada, kai prekės įsigyjamose Bendrijos viduje, o pagal šios direktyvos 69 straipsnį, siejamą su 222 straipsniu, prievolės apskaičiuoti šį mokestį atsiranda tik vėliau, t. y. išrašius sąskaitą faktūrą, arba, jeigu iki šios datos neišrašoma jokios sąskaitos faktūros, vėliausiai mėnesio, einančio po mėnesio, kurį įvyko apmokestinimo momentas, penkioliktą dieną.

30 Nagrinėjamo atveju, nors neginėjama, kad pagal PVM įstatymo 103 straipsnio 5a dalyje nustatytą tvarką degalų įsigijimo Bendrijos viduje srityje apmokestinimo momentas įvyksta pagal PVM direktyvos 68 straipsnį prieš išankstinį PVM mokėjimą ir pareiga mokėti atsiranda po prekės vežimo į nacionalinę teritoriją, vis dėlto atrodo, kad ši pareiga mokėti nustatoma prieš tai, kai atsiranda prievolės apskaičiuoti PVM, kaip numatyta šios direktyvos 69 straipsnyje kartu su jos 222 straipsniu.

31 Iš tiesų iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagal PVM įstatymo 103 straipsnio 5a dalį atsiranda pareiga iš anksto sumokėti PVM pažeidžiant šias nuostatas, neatsižvelgiant į sąskaitos faktūros išrašymą ar šio sprendimo 29 punkte nurodyto termino pabaigą, kai neišvengiamai atsiranda prievolės apskaičiuoti mokestį.

32 Be to, nors tiesa, kad valstybės narės pagal PVM direktyvos 206 straipsnio antrą sakinį gali nukrypti nuo mokėjimo taisyklės ir pateikti periodinę deklaraciją ar surinkti tarpinius mokėjimus, šia galimybe galima pasinaudoti tik tiek, kiek ji susijusi su mokesčiu, kurį apskaituoti atsirado prievolė (pagal analogiją žr. 1993 m. spalio 20 d. Sprendimo *Balocchi*, C-10/92, EU:C:1993:846, 25 ir 27 punktus).

33 Iš tiesų, kaip savo išvados 98 ir 99 punktuose pažymėjo generalinis advokatas, nors PVM direktyvos 206 straipsnio antrame sakinyje numatytas šios nuostatos pirmame sakinyje tvirtinto principo, nustatantio pareigą sumokėti pateikiant PVM deklaraciją, kuri patenka į šios direktyvos XI antraštinės dalies 1 skyrį „Prievolė sumokėti PVM“, išimtis, šiame straipsnyje nenustatyta nuo tos pačios direktyvos 62 ir 69 straipsnių, priklausančių šios direktyvos VI antraštinei daliai „Apmokestinimo momentas ir prievolė apskaituoti PVM“, nukrypti leidžianti nuostata.

34 Taigi, atsižvelgiant į tai, kad galimybė rinkti tarpinius mokėjimus pagal PVM direktyvos 206 straipsnio antrą sakinį leidžia valstybėms narėms paankstinti ne prievolės apskaituoti mokesť atsiradimo datą, bet tik mokesčio, kurį apskaituoti jau atsirado prievolė, sumokėjimo datą, ši nuostata turi būti aiškinama taip, kad pagal ją draudžiama valstybės narės teisės nuostata, nustatanti PVM mokėjimą prieš tai, kai atsiranda prievolė ją apskaituoti, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 69 straipsnį.

35 Šios išvados negali paneigti PVM direktyvos 273 straipsnis, kuriame nustatyta, kad su sąlyga, jog laikomasi tam tikrų šioje nuostatoje išvardytų sąlygų, valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias laiko būtinomis, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukaviavimui. Iš tiesų, nors valstybės narės turi diskreciją pasirinkti priemones, kai siekia tikslą, vis dėlto jos turi įgyvendinti savo kompetenciją šioje srityje, laikydamosi Sąjungos teisės (šiuo klausimu žr. 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Grupa Warzywna*, C-935/19, EU:C:2021:287, 25 ir 26 punktus ir nurodytą jurisprudenciją).

36 Vadinasi, nacionalinės teisės nuostata gali būti laikoma suderinama su šiuo 273 straipsniu tik jeigu ją laikomasi, be kita ko, kitą PVM direktyvos nuostatą.

37 Taigi į pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 69, 206 ir 273 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiama nacionalinės teisės nuostata, kurioje nustatyta pareiga sumokėti PVM už degalų įsigijimą Bendrijos viduje prieš atsirandant prievolei apskaituoti šį mokesť, kaip tai suprantama pagal šį 69 straipsnį.

38 Atsižvelgiant į šį atsakymą, nereikia atsakyti į kitas dalis prejudicinių klausimų, susijusių, viena vertus, su SESV 110 straipsnio aiškinimu ir, kita vertus, su kitais PVM direktyvos aiškinimo aspektais.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

39 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. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES, 69, 206 ir 273 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiama nacionalinės teisės nuostata, kurioje nustatyta pareiga sumokėti pridėtinės vertės mokesť (PVM) už degalų įsigijimą Bendrijos viduje prieš atsirandant prievolei apskaituoti šį mokesť, kaip tai

suprantama pagal š? 69 straipsn?.

Parašai.

* Proceso kalba: lenk?.