

Laikina versija

GENERALINIO ADVOKATO

HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE IŠVADA,

pateikta 2021 m. kovo 18 d.(1)

Byla C-855/19

G. sp. z o.o.

prieš

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

(*Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Degalų sigijimas Bendrijos viduje – Prievolė iš anksto sumokėti mokestį – Penkių dienų terminas, skaičiuojamas nuo degalų vežimo nacionalinėje teritorijoje – SESV 110 straipsnis – Draudimas taikyti didesnius vidaus mokesčius kitų valstybių narių gaminiams – Direktyva 2006/112/EB – 273 straipsnis – Sukčiavimo prevencijos priemonės – 62 ir 69 straipsniai – Prievolė apskaičiuoti mokestį – Nebuvimas – 206 straipsnis – Švoka „tarpiniai mokėjimai“ – Išankstinis neapskaičiuotino mokesčio mokėjimas – Apskaičiavimo pagrindas – Bendra suma, apskaičiuota už apmokestinamąjį sandorį – Už visų mokestinų laikotarpį apskaičiuoto mokesčio grynoji suma“

I. **Pavadas**

1. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 110 straipsnio ir Direktyvos 2006/112/EB(2) 69, 206 ir 273 straipsnių išaiškinimo.
2. Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *G. sp. z o.o.* (toliau – pareiškėja pagrindinėje byloje) ir *Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy* (Bydgošiaus mokesčių administracijos skyriaus direktorius, toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl prievolės iš anksto sumokėti pridėtinės vertės mokestį (PVM) už Bendrijos viduje įsigytus degalus, nustatytos siekiant kovoti su sukčiavimu.
3. Pareiškėja pagrindinėje byloje užginčijo šios išankstinio mokėjimo prievolės, pagal kurią ji turėjo sumokėti bendrą mokesčio sumą, apskaičiuotą neatsižvelgiant į jos teisę atskaitai, už kiekvieną degalų sigijimą Bendrijos viduje per penkias dienas nuo jos vežimo nacionalinėje teritorijoje, galiojimą atsižvelgiant į Sąjungos teisę.

4. Dėl toliau nurodytų priežasčių laikausi nuomonės, kad pagal PVM direktyvos 62 ir 69 straipsnius tokia išankstinio mokėjimo prievolė draudžiama, nes ji nustačius mokesčių administratoriui leidžiama reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo sumokėtų mokestį prieš atsirandant *prievolei apskaičiuoti* mokestį.

5. Be to, toks išankstinis mokėjimas negali būti laikomas tarpiniu mokėjimu, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 206 straipsnį. Pirma, tokie išankstiniai mokėjimai gali būti susiję tik su mokesčiu, kuris tapo *apskaičiuotinas* pagal pirma minėtas nuostatas. Antra, tokie išankstiniai mokėjimai turi būti susiję su *grynąja* mokesčio suma, apskaičiuota per visą mokestinį laikotarpį, o ne su atskirai vertinama bendra už apmokestinamąjį sandorą mokėtino PVM suma.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

6. PVM direktyvos 62 straipsnyje nustatyta:

„Šioje direktyvoje:

1) „Apmokestinimo momentas“ – momentas, kada vykdomos prievolei apskaičiuoti PVM atsirasti būtinų teisinės sąlygų;

2) Prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai mokesčių institucija įgyja 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.“

7. Šios direktyvos 68 straipsnis suformuluotas taip:

„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.“

8. Minėtos direktyvos 69 straipsnyje nustatyta:

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

9. PVM 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 kitokią mokėjimo datą arba gali reikalauti tarpinio mokėjimo.“

10. Šios direktyvos 222 straipsnyje nustatyta:

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

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

11. PVM direktyvos 273 straipsnio pirmoje pastraipoje 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 vykdumus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.“

B. Lenkijos teisė

12. 2004 m. kovo 11 d. *Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług* (PVM įstatymas, Dz. U., 2016, poz. 710), taikomo faktinių aplinkybių atsiradimo momentu (toliau – PVM įstatymas), 20 straipsnio 5 dalyje nustatyta:

„sigyjant prekes Bendrijos viduje prievolė sumokėti mokestį atsiranda pridėtinės vertės mokestiu apmokestinamam asmeniui išrašius sąskaitą faktūrą, bet ne vėliau nei iki mėsio, einančio po mėsio, kurį buvo atliktas prekės sigijimas, penkioliktos dienos <...>“

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

14. Minėto įstatymo 103 straipsnio 5a dalyje nurodyta:

„Kai *Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym* (2008 m. gruodžio 6 d. Akcizų įstatymas, toliau – Akcizų įstatymas) 2 priede nurodyti variklių degalai, kuriems gaminti ir parduoti būtina gauti koncesiją pagal *Ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne* (1997 m. balandžio 10 d. Energetikos įstatymas), sigyjami Bendrijos viduje, apmokestinamasis asmuo be muitinės staigos vadovo nurodymo privalo apskaituoti ir sumokėti mokestį į muitinės, atsakingos už akcizų surinkimą, sąskaitą:

1) per 5 dienas nuo dienos, kurią šios prekės buvo atvežtos į akcizais apmokestinamą prekį priemimo vietą, nurodytą atitinkamame leidime – įveigu prekes Bendrijos viduje sigyja, kaip tai suprantama pagal [Akcizų įstatymą], registruotas gavėjas, taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą pagal akcizų teisės aktus;

2) per 5 dienas nuo šios prekės atgabenimo iš kitos valstybės narės teritorijos į apmokestinamą prekį sandėlį;

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

III. Pagrindinė byla, prejudiciniai klausimai ir procesas Teisingumo Teisme

15. 2016 m. gruodžio mėn. pareiškėja pagrindinėje byloje, sudarydama 20 sandorių Bendrijos viduje, sigijo 3 190,874 m³ dyzelinių degalų.

16. Mokesčių administratorius nurodė, kad pareiškėjos pagrindinėje byloje vykdytas sigijimas Bendrijos viduje patenka į PVM įstatymo 103 straipsnio 5a dalyje numatytą atvejį, t. y. atvejį, kai prekės pristatomos į apmokestinamą prekį sandėlį iš kitos valstybės narės teritorijos.

17. Pareiškėja pagrindinėje byloje per penkias dienas nuo dyzelino vežimo nacionalinę teritoriją nesumokėjo bendros 1 530 766 Lenkijos zlotų (PLN) (apie 337 319,59 eurų) sumos, kaip reikalaujama pagal PVM įstatymo 103 straipsnio 5a dalį. Be to, ji taip pat nepateikė mokesčių deklaracijos iki mokesčio einančio po mokesčio, kurį atsirado prievolė mokėti, penktos dienos, kaip to reikalaujama pagal šio įstatymo 99 straipsnio 11a dalį.

18. 2018 m. balandžio 6 d. sprendimu mokesčių administratorius nurodė pareiškėjai pagrindinėje byloje po mokesčio perskaitymą už 2016 m. gruodžio mėn. nedelsiant sumokėti PVM, mokėtiną už ginčijamus įsigijimus Bendrijos viduje, ir delspinigius, skaičiuojamus nuo kitos dienos po mokėjimo termino pabaigos.

19. Pareiškėja pagrindinėje byloje pateikė skundą *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy* (Bydgoszčiaus vaivadijos administracinis teismas, Lenkija), šis 2018 m. liepos 10 d. sprendimu skundą atmetė.

20. Pareiškėja pagrindinėje byloje dėl šio sprendimo pateikė apeliacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, jame užginčijo PVM įstatymo 103 straipsnio 5a dalies teisėtumą atsižvelgiant į SESV 110 straipsnį ir PVM direktyvos 69 ir 206 straipsnius.

21. Šis teismas paaiškino, kad PVM įstatymo 103 straipsnio 5a dalis yra nacionaliniu lygiu priimto ir 2016 m. rugpjūčio 1 d. įsigaliojusio degalų teisės aktų rinkinio dalis, t. y. vienas iš pakeitimų, kuriais siekiama pagerinti PVM rinkimą už degalų įsigijimą Bendrijos viduje ir užkirsti kelią sukčiavimui PVM tarpvalstybinėje degalų rinkoje.

22. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip apibūdino šios naujos schemos praktines pasekmes apmokestinamiesiems asmenims, kurie, kaip ir pareiškėja pagrindinėje byloje, įsigyja degalų Bendrijos viduje.

23. Pagal prastą tvarką, taikomą įsigijimams Bendrijos viduje, prekes įsigyjantis asmuo iš esmės deklaruoja mokėtiną PVM ir, pildydamas tą pačią deklaraciją, kuri turi būti pateikta ne vėliau kaip iki mokesčio einančio po kiekvieno mokestinio laikotarpio (mokesčio arba ketvirčio), 25 dienos, pasinaudoja teise atskaitai.

24. Pagal PVM įstatymo 103 straipsnio 5a dalyje nustatytą naują schemą už Bendrijos viduje įsigytus degalus mokėtinio PVM mokėjimo terminas yra gerokai sutrumpintas, nes šis PVM turi būti sumokėtas per penkias dienas nuo degalų vežimo nacionalinę teritoriją.

25. Praktiškai apmokestinamasis asmuo už Bendrijos viduje įsigytus degalus mokėtinį PVM sumoka prieš pateikdamas su šiais įsigijimais susijusią PVM deklaraciją, kuri turi būti pateikta ne vėliau kaip mokesčio einančio po mokesčio, kurį atsirado prievolė sumokėti PVM pagal šio įstatymo 99 straipsnio 11a dalį, penktą dieną.

26. Tokius įsigijimus vykdančiam apmokestinamajam asmuo gali pasinaudoti teise atskaitai tik teikdamas deklaraciją, kuri teikiama po to, kai sumokamas mokėtinis PVM. Taigi, priešingai nei pagal prastą įsigijimo Bendrijos viduje schemą, susidaro tam tikras laiko skirtumas tarp PVM mokėjimo, kurį reikalaujama atlikti per penkias dienas nuo degalų vežimo nacionalinę teritoriją dienos, ir šio PVM atskaitos, kuri atliekama tik pateikiant PVM deklaraciją.

27. Atsižvelgdamas į šiuos ypatumus, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kelia klausimą dėl PVM įstatymo 103 straipsnio 5a dalyje nustatytos tvarkos suderinamumo su keliomis Sąjungos teisės nuostatomis.

28. Pirmiausia šiam teismui kyla klausimas, ar ši nauja tvarka yra suderinama su SESV 110

straipsniu ir PVM direktyvos 273 straipsniu. Šis klausimas susijęs ne su pirma aprašytu degalų įsigijimo Bendrijos viduje ir kitų prekių įsigijimo Bendrijos viduje tvarkos skirtumu, o su galimu skirtingu požiūriu į variklių degalų įsigijimą Bendrijos viduje ir degalų tiekimą šalies viduje.

29. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar PVM įstatymo 103 straipsnio 5a dalyje nustatyta prievolė iš anksto sumokėti mokestį yra suderinama su PVM direktyvos 69 straipsniu, kuriame reglamentuojama prievolė apskaičiuoti šį mokestį.

30. Galiausiai šiam teismui kyla klausimas, ar ši išankstinio mokėjimo prievolė gali būti laikoma tarpiniu mokėjimu, kurio leidžiama reikalauti pagal PVM direktyvos 206 straipsnį. Šiuo klausimu jis pabrėžia, kad apmokestinamojo asmens mokėtina suma yra bendroji PVM suma, t. y. už prekių įsigijimą Bendrijos viduje mokėtino mokesčio suma iki atskaitos.

31. 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 5a dalis, pagal kurią įsigydamas variklių degalų Bendrijos viduje apmokestinamasis asmuo be muitinės įstaigos vadovo nurodymo privalo apskaičiuoti ir sumokėti mokestį į 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 [Akcizų įstatymo] nuostatas, registruotas gavėjas, taikydamas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą pagal akcizų teisės aktus;

b) per 5 dienas nuo šių prekių atgabenimo iš kitos valstybės narės teritorijos į apmokestinamą prekių sandėlį;

c) nuo šių 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 5a dalis, pagal kurią įsigydamas variklių degalų Bendrijos viduje apmokestinamasis asmuo be muitinės įstaigos vadovo nurodymo privalo apskaičiuoti ir sumokėti mokesčio sumas į 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 [Akcizų įstatymo] nuostatas, registruotas gavėjas, taikydamas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą pagal akcizų teisės aktus;

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

c) nuo šių prekių pervežimo į nacionalinę teritoriją momento, jei prekės yra pervežamos netaikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo pagal akcizų teisės aktus, vadovaujantis nuostata, kad pirma nurodytos sumos nėra PVM tarpiniai mokėjimai, 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 mokestiniam laikotarpiui, už kurį turi būti mokamas mokestis?“

32. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismo kanceliarijoje užregistruotas 2019 m. lapkričio 22 d.

33. Pareiškėja pagrindinėje byloje, mokesčių administratorius, Lenkijos vyriausybė ir Europos Komisija pateikė rašytines pastabas. Šios šalys ir suinteresuotieji asmenys taip pat raštu atsakė? 2020 m. lapkričio 27 d. Teisingumo Teismo pateiktus klausimus.

IV. Analizė

34. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo klausia, ar išankstinio mokėjimo prievolė, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, yra suderinama su SESV 110 straipsniu ir PVM direktyvos 69, 206 ir 273 straipsniais. Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pareiškėja pagrindinėje byloje, vykdydama šią prievolę, privalėjo sumokėti visą PVM, mokėtiną už kiekvieną degalų įsigijimą Bendrijos viduje, per penkias dienas nuo degalų vežimo į nacionalinę teritoriją.

35. Manau, kad, siekiant aiškumo, mano analizę reikia padalyti į keturias dalis.

36. Pirmiausia paneigsiu teiginį dėl pagal SESV 110 straipsnį draudžiamos diskriminacijos buvimo, nes vidaus sandorių ir įsigijimų Bendrijos viduje negalima lyginti pagal sukėlavimo PVM srityje riziką.

37. Antra, išnagrinėsiu, ar galima tokią išankstinio mokėjimo prievolę nustatyti remiantis PVM direktyvos 273 straipsniu, kaip priemonę užkirsti kelią sukėlavimui. Nors tokia galimybė neatmetama, vis dėlto ji priklauso nuo kitų šios direktyvos nuostatų, ypač susijusių su prievole apskaičiuoti mokestį, laikymosi.

38. Trečia, nurodysiu priežastis, dėl kurių tokia išankstinio mokėjimo prievolė nesuderinama su PVM direktyvos 62 ir 69 straipsniais, nes ji nustačius mokesčių administratorius įgyja teisę reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo sumokėtų mokestį prieš atsirandant prievolei *apskaičiuoti* mokestį, turint omenyje, kad šios direktyvos 206 straipsnyje numatyta galimybė reikalauti tarpinį mokėjimą gali būti siejama tik su pagal minėtus nuostatas mokėtinu mokesčiu.

39. Ketvirta, papildomai paaiškinsiu, kodėl pagal minėtąsias direktyvos 206 straipsnį draudžiama reikalauti tarpinį mokėjimą nuo *bendrosios* apmokestinamojo sandorio, vertinamo atskirai, sumos ir neatsižvelgiant į apmokestinamojo asmens teisę atskaitą.

A. Dėl išankstinio mokėjimo prievolės suderinamumo su SESV 110 straipsniu (pirmasis klausimas)

40. Lenkijos vyriausybė pirmiausia teigė, kad SESV 110 straipsnis netaikytinas, nes priėmus PVM direktyvą buvo atliktas išsamus teisės aktų suderinimas.

41. Remiantis suformuota jurisprudencija, bet kuri nacionalinė priemonė, priklausanči Sjungos lygiu išsamiai suderintai sričiai, turi būti vertinama atsižvelgiant į šios suderinimo priemonės, o ne į pirminės teisės nuostatas(3).

42. Žinoma, pagal kai kurias PVM direktyvos nuostatas, visų pirma susijusias su įsigijimo Bendrijos viduje apibrėžtimi, importo apibrėžtimi(4) ar apmokestinamosios vertės nustatymu(5),

valstyb?ms nar?ms nepaliekama jokios veiksm? laisv?s.

43. Vis d?lto kitomis nuostatomis valstyb?ms nar?ms suteikiama veiksm? laisv?, kartais didel?, tod?l negalima manyti, kad šia direktyva buvo išsamiai suderinti visi jos aspektai(6). Taip yra, be kita ko, PVM direktyvos 273 straipsnio atveju, d?l kurio šioje byloje pateikti klausimai Teisingumo Teismui ir pagal kur? valstyb?ms nar?ms leidžiama imtis tam tikr? priemoni?, kad b?t? užtikrintas teisingas PVM surinkimas ir užkirstas kelias suk?iavimui(7).

44. Manau, kad pirmin?s teis?s nuostatos, ?skaitant SESV 110 straipsn?, tikrai taikytinos tokioms priemon?ms. Pabr?žiu, kad byloje *Dansk Denkavit*(8), tam tikrais aspektais panašioje ? ši? byl?, Teisingumo Teismas pri?m? sprendim? ir d?l PVM teis?s akt?, ir d?l SESV 110 straipsnio išaiškinimo.

45. Be to, nagrin?jamoje byloje šis klausimas kyla tik formaliai, nes PVM direktyvos 273 straipsnyje kaip priimt? priemoni? galiojimo s?lyga ?tvirtintas vidaus sandori? ir sandori? tarp valstybi? nari? diskriminacijos draudimas, apimantis draudim?, ?tvirtint? SESV 110 straipsnyje.

46. Pagal SESV 110 straipsn? valstyb?ms nar?ms draudžiama apmokestinti kit? valstybi? nari? gaminius didesniais vidaus mokes?iais, nei ji apmokestina panašius vietos gaminius.

47. Pabr?žiu, kad, kaip pažym?jo mokes?i? administratorius ir Lenkijos vyriausyb?, už ?sigijim? Bendrijos viduje ir tiekim? šalies viduje sumokama PVM suma *in fine* b?na tokia pat. Iš tikr?j? ši? dviej? r?ši? sandoriams taikomas toks pats PVM tarifas ir už juos suteikiama teis? atskaityti pirkimo PVM.

48. Kyla klausimas, ar degal? ?sigijimas Bendrijos viduje lemia *nepalankesn? pad?t? valdant apyvartines l?šas* nei degal? tiekimas šalies viduje. Teisingumo Teismas ne kart? yra nusprend?s, kad trumpesni? vidaus mokes?i? už kit? valstybi? nari? gaminius mok?jimo termin? nustatymas iš esm?s prieštarauja SESV 110 straipsniui(9).

49. Taigi reikia nustatyti, ar pagrindin?je byloje apmokestinamieji asmenys, ?sigyjantys degalus Bendrijoje, privalo PVM sumok?ti grei?iau nei apmokestinamieji asmenys, perkantys degalus iš tiek?j? šalies viduje.

50. Kaip paaiškino mokes?i? administratorius ir Lenkijos vyriausyb?, kiek tai susij? su PVM mok?jimu, šioms dviem sandori? r?šims taikomos tvarkos yra šiek tiek panašios.

51. Degal? ?sigijimo Bendrijos viduje atveju pagal PVM ?statymo 103 straipsnio 5a dal? apmokestinamasis asmuo privalo sumok?ti PVM valstybei per penkias dienas nuo degal? ?vežimo ? nacionalin? teritorij?. Jis turi teis? atskaityti ši? PVM sum? v?liau pateikiamoje deklaracijoje.

52. Degal? tiekimo šalies viduje atveju pardav?jas privalo ?traukti mok?tino PVM sum? ? pirk?jui išrašom? s?skait?. Praktiškai pirk?jas mokest? moka ne tiesiogiai valstybei, o pardav?jui, kuris turi pervesti š? PVM valstybei, ta?iau pirk?jas turi teis? atskaityti š? PVM savo v?lesn?je deklaracijoje.

53. Taigi abiem atvejais (?sigijimo Bendrijos viduje arba preki? tiekimo šalies viduje) ?gij?jas privalo iš anksto sumok?ti vis? už nusipirktus degalus mok?tino PVM sum?, tur?damas omenyje, kad tur?s teis? atskaityti š? PVM v?liau pateiksimoje deklaracijoje.

54. Atsižvelgiant ? tai, kas nurodyta pagrindin?je byloje, kokiais atvejais degal? ?sigijimas Bendrijos viduje lemia *nepalankesn? pad?t? valdant apyvartines l?šas*, palyginti su degal? tiekimu šalies viduje? Kaip teisingai pažym?jo mokes?i? administratorius ir Lenkijos vyriausyb?, tokia nepalanki pad?tis priklauso nuo mok?jimo s?lyg?, d?l kuri? susitaria pardav?jas ir pirk?jas,

sudarydami degalų tiekimo sandorius šalies viduje.

55. Tiksliau tariant, dėl įsigijimo Bendrijos viduje nepalankesnį padėtis valdant apyvartines lėšas susiklosto kiekvieną kartą, kai sudarant vidaus tiekimo sandorą sutiriamas apmokėjimo terminas būna *ilgesnis*, nei nustatytas PVM įstatymo 103 straipsnio 5a dalyje, t. y. penkios dienos skaičiuojant nuo degalų vežimo nacionalinę teritoriją. Pakartojant mokesčių administratoriaus ir Lenkijos vyriausybės žodžius, šalių sutartas vidaus tiekimo terminas praktiškai gali būti ir trumpesnis, ir ilgesnis nei penkios dienos.

56. Pagal suformuotą jurisprudenciją SESV 110 straipsnis pažeidžiamas, kai importuotiems gaminiams ir panašioms vietos gaminiams taikomas mokestis skaičiuojamas skirtingai pagal skirtingus kriterijus ir dėl to *bent jau kai kuriais atvejais* importuotas gaminyš apmokestinamas didesne suma(10). Iš to matyti, kad apmokestinimo sistema gali būti laikoma suderinama su SESV 110 straipsniu tik tuo atveju, jei nustatoma, jog ji yra sutvarkyta taip, kad importuoti produktai *bet kokiomis aplinkybomis* nebūtų apmokestinami daugiau nei vidaus produktai(11).

57. Pagal šią jurisprudenciją aplinkybės, kad apmokestinamieji asmenys, įsigyjantys degalus Bendrijos viduje, *tam tikrais atvejais* privalo PVM sumokėti greičiau nei apmokestinamieji asmenys, perkantys degalus iš vidaus tiekėjų, iš principo pakanka siekiant konstatuoti SESV 110 straipsnio pažeidimą.

58. Vis dėlto dar reikia nustatyti, ar SESV 110 straipsnyje nustatyta absoliuti prievolė, t. y. juo draudžiamas *bet koks* didesnis vidaus mokestis, taikomas kitų valstybių narių produktams, ar jį vykdant galimas tam tikras lankstumas, leidžiantis atitinkamai valstybei narei *pateisinti* tokį skirtingą požiūrį.

59. Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad SESV 110 straipsnyje nėra numatytos pateisinamosios sąlygos, kaip, be kita ko, nuostatose, kuriomis draudžiami judėjimo laisvės apribojimai(12). Kaip nurodė Teisingumo Teismas, „kai nustatoma diskriminacija, [SESV 110] straipsnyje atitinkamai valstybei nenumatyta jokios galimybės ją pateisinti“(13).

60. Vis dėlto pagal SESV 110 straipsnyje įtvirtintą nediskriminavimo principą(14) tokio skirtingo požiūrio, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, atveju reikalaujama, kad nagrinėjamos situacijos būtų *panašios*.

61. Taigi Komisija nurodė, kad apmokestinamųjų asmenų, perkančių degalus pagal atitinkamai įsigijimams Bendrijos viduje arba vidaus tiekimams taikomą tvarką, padėtis nėra panaši, todėl įsigijimo Bendrijos viduje atveju taikoma išankstinio mokėjimo prievole SESV 110 straipsnis nepažeidžiamas.

62. Ši institucija priminė, kad pagal Direktyvoje 91/680/EEB(15) nustatytą pereinamojo laikotarpio tvarką įsigyjant prekes Bendrijos viduje į paskirties valstybės narės teritoriją tiekiamos PVM neapmokestintos prekės. Pardavėjo vykdomas tiekimas Bendrijos viduje iš tikrųjų neapmokestinamas kilmės valstybėje, o prekes Bendrijos viduje įsigyjantis apmokestinamasis asmuo turi nurodyti mokėtiną mokestį paskirties valstybėje teikiamoje deklaracijoje(16). Taigi specialioji prevencijos priemonių nustatymas grindžiamas tokiai situacijai būdinga sukčiavimo rizika.

63. Pritariu tokiam argumentui.

64. Iš tikrųjų yra nustatyta, kad didelio masto sukčiavimo PVM srityje, visų pirma „karuselinio sukčiavimo“ arba vadinamojo „dingusio prekiautojo“ sukčiavimo, rizika siejama būtent su sandoriais Bendrijos viduje(17). Todėl degalų įsigijimo Bendrijos viduje ir vidaus tiekimo padėtis nėra panaši sukčiavimo PVM srityje rizikos atžvilgiu. Kaip pažymėjo Komisija, šie objektyvūs

skirtum? nul?m? S?jungos teis?s akt? leid?jo sprendimai, priimti nustatant Direktyvoje 91/680 nustatyt? pereinamojo laikotarpio tvark?.

65. Be to, negin?ijama, kad pagrindin?je byloje nagrin?jama i?ankstinio mok?jimo prievol? padeda kovoti su tokio pob?džio suk?iavimu. Pirma, kova su suk?iavimu PVM srityje yra tikslas, kurio ai?skiai siekiama degal? teis?s akt? rinkiniu, nustatan?iu ši? i?ankstinio mok?jimo prievol?(18). Antra, kaip pažym?jo Komisija, prievol? sumok?ti vis? už degal? ?sigijim? mok?tin? PVM per penkias dienas nuo j? ?ve?imo ? nacionalin? teritorij? padeda kovoti su dingusio prekiautojo suk?iavimu.

66. Taip pat pabr?žiu, kad šis poži?ris atitinka poži?r?, kurio Teisingumo Teismas laik?si Sprendime Dansk Denkvit(19). Iš tikr?j? Teisingumo Teismas nusprend?, kad pagal SESV 110 straipsn? nedraudžiami nacionalin?s teis?s aktai, kuriuose numatyti skirtingi apmokestinimo PVM terminai, taikomi „importui“ (tuo metu ši s?voka ap?m? ?sigijimus Bendrijos viduje)(20) ir vidaus sandoriams, atsi?velgdamas ? tai, kad šiems sandoriams taikytos tvarkos nebuvo panašios(21).

67. Galiausiai nor??iau pabr?žti prie?ingo ai?kinimo, kuriuo remiantis konstatuojamas SESV 110 straipsnio pažeidimas, pasekmes sistemai. Atsi?velgiant ? S?jungos teis?s norm? hierarchij?, toks ai?kinimas reikšt?, kad S?jungos teis?s akt? leid?jas neturi teis?s pakeisti PVM direktyvos taip, kad siekdamas išvengti min?to suk?iavimo nustatyt? i?ankstinio mok?jimo prievol? tik ?sigijimams Bendrijos viduje. Toks ai?kinimas man atrodo nepriimtinas.

68. Atsi?velgdamas ? tai, kas išd?styta, manau, kad SESV 110 straipsnis turi b?ti ai?kinamas taip, kad pagal j? nedraudžiama nustatyti pagrindin?je byloje nagrin?jamos prievol?s iš anksto sumok?ti PVM už Bendrijos viduje ?sigytus degalus per penkias dienas nuo j? ?ve?imo ? nacionalin? teritorij?.

B. D?l galimyb?s i?ankstinio mok?jimo prievol? kvalifikuoti kaip „priemon?, kuria siekiama užkirsti keli? suk?iavimui“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 273 straipsn? (pirmasis klausimas)

69. Pagal PVM direktyvos 273 straipsn? valstyb?ms nar?ms leidžiama nustatyti tam tikras papildomas prievoles siekiant užtikrinti, kad b?t? tinkamai renkamas PVM ar užkertamas kelias suk?iavimui, su s?lyga, kad:

– nusta?ius šias prievoles laikomasi vienodo poži?rio ? apmokestinam?j? asmen? vidaus sandorius ir sandorius tarp valstybi? nari? ir

– d?l ši? prievoli? prekyboje tarp valstybi? nari? neatsiranda su sien? kirtimu susijusi? formalum?.

70. Pirmiausia reikia išnagrin?ti, ar šios s?lygos buvo ?vykdytos taikant i?ankstinio mok?jimo prievol?, nagrin?jam? pagrindin?je byloje.

71. Vis? pirma, kaip pažym?jau šios išvados 65 punkte, šia prievole siekiama kovoti su suk?iavimo PVM srityje mechanizmais, kuriais išnaudojami prekii? ?sigijimui Bendrijos viduje taikomos schemos ypatumai.

72. Toliau šios išvados 58–68 punktuose išd?s?iau priežastis, d?l kuri? ši prievol? n?ra diskriminacin?, nes, atsi?velgiant ? suk?iavimo PVM srityje rizik?, degal? ?sigijimo Bendrijos viduje ir tiekimo šalies viduje pad?tis n?ra panaši.

73. Galiausiai pažymiu, kad d?l i?ankstinio mok?jimo prievol?s prekyboje tarp valstybi? nari? neatsiranda „su sien? kirtimu susijusi? formalum?“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 273

straipsn?.

74. Iš tikr?j? iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad, jeigu nacionaliniu mokes?iu apmokestinamos prek?s importuotojui taikomo formalumo tikslas yra užtikrinti šio mokes?io dyd? atitinkan?ios skolos sumok?jim?, toks formalumas yra susij?s su šio mokes?io taikym? sukelian?iu ?vykiu, t. y. ?sigijimu Bendrijos viduje, o ne su sienos kirtimu, kaip jis suprantamas pagal ši? nuostat?(22).

75. Neabejotina, kad, kaip teisingai pažym?jo Komisija, išankstinio mok?jimo prievole vien d?l jos pob?džio siekiama užtikrinti skolos, atitinkan?ios mok?tino mokes?io sum?, sumok?jim?.

76. Iš to, kas išd?styta, matyti, kad PVM direktyvos 273 straipsnyje aiškiai nustatytos s?lygos yra ?vykdytos nustatant pagrindin?je byloje nagrin?jam? išankstinio mok?jimo prievol?.

77. Vis d?lto, antra, dar reikia išnagrin?ti, ar tokios prievol?s nustatymas neviršija valstyb?ms nar?ms pagal PVM direktyvos 273 straipsn? suteiktos diskrecijos rib?.

78. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas ne kart? yra nusprend?s, kad PVM direktyvos 273 straipsniu valstyb?ms nar?ms suteikiama diskrecija rinktis priemonės, kuriomis b?t? siekiama ?gyvendinti tiksl? surinkti vis? PVM ir kovoti su suk?iavimu. Vis d?lto valstyb?s nar?s turi naudotis šia kompetencija, laikydamosi S?jungos teis?s nuostat? ir bendr?j? princip?, vis? pirma paisydamos proporcingumo bei mokes?i? neutralumo princip?(23).

79. Šis reikalavimas laikytis S?jungos teis?s reiškia, jog tam, kad valstyb?s nar?s nustatyta prievol? b?t? pateisinama remiantis PVM direktyvos 273 straipsniu, ji turi atitikti kitas šios direktyvos nuostatas.

80. Kaip teisingai pažym?jo Komisija, š? aiškinim? patvirtina PVM direktyvos 395 straipsnis, pagal kur? Taryba, remdamasi Komisijos pasi?lymu, gali vieningai leisti bet kuriai valstybei narei imtis speciali? priemoni?, *nukrypstant nuo šios direktyvos nuostat?*, kad b?t? supaprastinta PVM surinkimo proced?ra arba užkirstas kelias tam tikr? form? mokes?i? vengimui ar suk?iavimui.

81. Ši? dviej? nuostat? s?saja man atrodo aiški: kadangi pagal PVM direktyvos 395 straipsn? nuo min?tos direktyvos nukrypstan?i? priemoni? pri?mimas priklauso nuo Tarybos leidimo, šios direktyvos 273 straipsnyje neabejotinai kalbama apie priemonės, kuriomis nuo šios direktyvos *nenukrypstama*. Aiškinant priešingai, min?tas 395 straipsnis netekt? prasm?s, vis? pirma tai, kad norint priimti nukrypti leidžian?ias nuostatas, b?tina gauti Tarybos leidim?.

82. Šis aiškinimas, mano manymu, patvirtintas Sprendime *Maks Pen*(24), kuriame Teisingumo Teismas nagrin?jo pagal PVM direktyvos 273 straipsn? nustatytos prievol?s suderinamum? su nuostatomis d?l prievol?s apskai?iuoti mokest? ir teis?s ? atskait?.

83. Taigi šioje byloje reikia išnagrin?ti, ar išankstinio mok?jimo prievol? suderinama su kitomis PVM direktyvos nuostatomis, vis? pirma susijusiomis su prievole apskai?iuoti mokest?, d?l kuri? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pateik? antr?j? ir tre?i?j? klausimus.

C. D?l prievol?s iš anksto sumok?ti neapskai?iuotin? mokest? atitikties PVM direktyvos 62, 69 ir 206 straipsniams (antrasis ir tre?iasis klausimai)

84. Antruoju ir trečiuoju klausimais prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas Teisingumo Teismo iš esm?s teiraujasi, ar išankstinio mok?jimo prievol?, kaip antai nagrin?jama pagrindin?je byloje, prieštarauja PVM direktyvos 62 ir 69 straipsniams, kuriais reglamentuojama prievol? apskai?iuoti preki? ?sigijimo Bendrijos viduje mokest?, aiškinamiems atsižvelgiant ? šios direktyvos 206 straipsn?, kuriame numatyta galimyb? reikalauti tarpini? mok?jim?.

85. Manau, jog siekiant paaiškinti ši? klausim? apimt? naudinga priminti s?vok? „apmokestinimo momentas“, „prievol? apskai?iuoti PVM“ ir „prievol? sumok?ti PVM“ s?saj?.

86. Pagal PVM direktyvos 62 straipsnyje pateiktas apibr?žtis *apmokestinimo momentas* yra momentas, kada ?vykdomos prievolei apskai?iuoti PVM atsirasti b?tinos teisin?s s?lygos. *Prievol? apskai?iuoti* PVM atsiranda tada, kai mokes?i? 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. Pagal šios direktyvos 206 straipsn? *prievol? sumok?ti* iš principo atsiranda pateikus PVM deklaracij?.

87. Iš ši? apibr?ž?i? galima daryti išvad?, kad apmokestinimo momentas, prievol? apskai?iuoti mokest? ir prievol? sumok?ti yra trys *vienas po kito* vykstantys etapai mokes?io rinkimo procese: tam, kad atsirast? prievol? sumok?ti, turi b?ti atsiradusi prievol? apskai?iuoti mokest?, o tam, kad atsirast? prievol? apskai?iuoti mokest?, apmokestinimo momentas turi b?ti ankstesnis(25).

88. Kalbant apie pagrindin?je byloje nagrin?jam? išankstinio mok?jimo prievol?, man atrodo sunku užgin?yti, kad, kaip teisingai pažym?jo mokes?i? administratorius ir Komisija, *apmokestinimo momentas* faktiškai ?vyksta, kai atsiranda ši prievol?.

89. Iš tikr?j? pagal PVM direktyvos 68 straipsn? apmokestinimo momentas yra tada, kai prek?s ?sigyjamos Bendrijos viduje. Taigi PVM ?statymo 103 straipsnio 5a dalis aiškiai taikoma degal? „?sigijimui[-ams] Bendrijos viduje“ ir pagal j? gin?ijama prievol? atsiranda ?vežus degalus ? nacionalin? teritorij?(26). Taigi galima daryti prielaid?, kad pagrindin?je byloje nagrin?jama išankstinio mok?jimo prievol? atsiranda po apmokestinimo momento.

90. Vis d?lto laikausi nuomon?s, kad tokia prievol? nesuderinama su nuostatomis d?l *prievol?s apskai?iuoti* PVM, b?tent su PVM direktyvos 62 ir 69 straipsniais.

91. Pagal PVM direktyvos 69 straipsn?, siejam? su šios direktyvos 222 straipsniu, *prievol? apskai?iuoti PVM* už ?sigijim? Bendrijos viduje atsiranda išrašius s?skait? fakt?r? arba v?liausiai m?nesio, einan?io po m?nesio, kur? ?vyko apmokestinimo momentas, penkiolikt? dien? (jeigu iki šios datos neišrašoma jokios s?skaitos fakt?ros).

92. Vis d?lto pagal PVM ?statymo 103 straipsnio 5a dal? išankstinio mok?jimo prievol? atsiranda neatsižvelgiant ? PVM direktyvos 69 straipsnyje nustatytas prievol?s apskai?iuoti PVM atsiradimo s?lygas, t. y. per penkias dienas nuo degal? ?vežimo ? šalies teritorij?. Tiksliau tariant, ši prievol? atsiranda neatsižvelgiant ? s?skaitos fakt?ros išrašym? ir prieš pasibaigiant pirmesniame punkte nurodytam terminui (kuriam pasibaigus mokestis neišvengiamai tampa apskai?iuotinas).

93. Man atrodo, kad tokia nuostata yra nesuderinama su PVM direktyvos 69 straipsniu, siejamu su šios direktyvos 62 straipsniu. Iš tikr?j? prievol? apskai?iuoti PVM yra „mokes?i? administratoriaus teis? reikalauti mokes?io iš asmens, kuris turi prievol? j? sumok?ti“. Prieš atsirandant šiai teisei mokes?i? administratorius negali imtis joki? veiksm?, kad mokestis b?t? sumok?tas.

94. Pabrėžiu, kad, kaip pažymėjo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, PVM direktyvoje nenumatyta jokių jos 69 straipsnio nuostatų, susijusių su prievole apskaičiuoti mokestį už įsigijimus Bendrijos viduje, išimčių. Neatsižvelgiant į tikslų taisyklę, kuriomis nustatomas prievolės apskaičiuoti mokestį atsiradimo momentas, turintis (27), visiems apmokestinamiesiems sandoriams taikomas tas pats principas: mokesčių administratorius neturi teisės *reikalauti* sumokėti kokį nors mokestį prieš atsirandant *prievolei apskaičiuoti* mokestį.
95. Priešingai, nei teigia mokesčių administratorius ir Lenkijos vyriausybė, ši išvada taip pat taikytina PVM direktyvos 206 straipsnio antrame sakinyje numatytai galimybei reikalauti tarpinių mokėjimų.
96. Pagal šią nuostatą kiekvienas apmokestinamasis asmuo privalo grynųjų PVM sumą sumokėti pateikęs deklaraciją, tačiau valstybės narės turi galimybę iš anksto reikalauti atlikti tarpinius mokėjimus.
97. Iš atitinkamų nuostatų sąsajos matyti, kad šios valstybės narės suteikta galimybė reikalauti atlikti tarpinius mokėjimus gali būti susijusi tik su mokesčiu, kuris *tapo apskaičiuotinas* pagal PVM direktyvos 62 ir paskesnius straipsnius.
98. Pirma, akivaizdu, kad PVM direktyvos 206 straipsnio antru sakiniu (kuriame numatyta galimybė reikalauti tarpinių mokėjimų) nukrypstama nuo šios nuostatos, kuri pateikta minėtos direktyvos XI antraštinės dalies 1 skyriuje „Prievolė sumokėti mokestį“, pirmajame sakinyje tvirtinto principo (kad prievolė sumokėti atsiranda pateikus deklaraciją).
99. Vis dėlto, antra, PVM direktyvos 206 straipsnio antrame sakinyje negali būti nuostatos, leidžiančios nukrypti nuo šios direktyvos 62 ir 69 straipsnių, esančių minėtos direktyvos VI antraštinėje dalyje „Apmokestinimo momentas ir prievolė apskaičiuoti PVM“.
100. Kalbant konkrečiau, turėtamos galimybės reikalauti išankstinių mokėjimų, valstybės narės gali paankstinti ne datą, kada atsiranda prievolė apskaičiuoti mokestį (antrąjį mokesčio rinkimo proceso etapą), o mokesčio, kurį jau tapo privaloma apskaičiuoti, sumokėjimo datą (trečiąjį PVM rinkimo proceso etapą)(28).
101. Mano nuomone, šis aiškinimas irgi galima pagrįsti kartu aiškinamais PVM direktyvos 206 ir 250 straipsniais. Nors šios direktyvos 206 straipsnyje numatyta prievolė sumokėti pateikiant deklaraciją, minėtos direktyvos 250 straipsnyje nurodyta, kad apmokestinamasis asmuo deklaracijoje turi pateikti „visą informaciją, reikalingą [siekiant] nustatyti *mokėtino* mokesčio dydį“(29). Šiomis nuostatomis patvirtinama, kad PVM direktyva nustatytoje sistemoje bet kokia, net ir išankstinė, mokėjimo prievolė gali būti taikoma tik atsiradus *prievolei apskaičiuoti* mokestį, kuri turi būti nustatyta apmokestinamojo asmens deklaracijoje.
102. Šis aiškinimas, mano manymu, patvirtintas Sprendime *Balocchi*(30), kuriame Teisingumo Teismas atskyrė apskaičiuotinus ir neapskaičiuotinus mokesčius.
103. Tas sprendimas buvo susijęs su Italijos teisės aktais, pagal juos apmokestinamieji asmenys iki gruodžio 20 d. turėjo atlikti tarpinį mokėjimą, kuris sudarė 65 % grynosios PVM sumos, mokėtiną už visą einamąjį ketvirtį, pasibaigus vėliausiai kitą metų kovo 5 d.

104. Teisingumo Teismas nusprendė, kad toks mechanizmas prieštarauja Šeštosios direktyvos nuostatoms, atitinkantiems PVM direktyvos 62, 63 ir 206 straipsnius, nes pagal ją „tarpiniai mokėjimai paverčiami išankstiniais mokėjimais, prieštaraujančiais direktyvos taisyklei, pagal kurią *valstybės narės reikalauja sumokėti PVM tik už įvykdytus sandorius*(31).

105. Kitaip tariant, Teisingumo Teismas nusprendė, kad jokio mokėjimo, įskaitant tarpinius mokėjimus, negalima reikalauti tol, kol neatsiranda prievolė *apskaičiuoti*(32) mokestį. Taigi Teisingumo Teismas laikosi pozicijos, kurios Komisija laikosi toje byloje(33) ir kuri atitinka mano siūlomą aiškinimą šioje byloje.

106. Pažymiu, kad toks aiškinimas neprieštarauja fiksuoto dydžio tarpinio mokėjimo apskaičiavimui, bet šis apskaičiavimas turi būti organizuojamas taip, kad nebūtų traukti mokesčiai, kurių dar nereikia apskaičiuoti. Mano nuomone, tai yra pagrindinis Sprendimo *Balocchi* (34) išvada.

107. Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad pagal PVM direktyvos 62 ir 69 straipsnius draudžiama nustatyti tokio išankstinio mokėjimo prievolę, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, jeigu ji? nustačius mokesčių administratoriui leidžiama reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo sumokėtų PVM prieš atsirandant prievolei ji? mokėti. Šios išvados negalima paneigti dėl šios direktyvos 206 straipsnyje numatytos galimybės reikalauti tarpinio mokėjimo, nes ji gali būti siejama tiksliai su mokesčiu, kuris tapo mokėtinas pagal minėtas nuostatas.

108. Kadangi tokia išankstinio mokėjimo prievolė prieštarauja kelioms PVM direktyvos nuostatoms, ji negali būti nustatoma remiantis šios direktyvos 273 straipsniu.

D. Dėl prievolės iš anksto sumokėti bendrą už apmokestinamąjį sandorą mokėtino mokesčio sumą suderinamumo su PVM direktyvos 206 straipsniu (antrasis ir trečiasis klausimai)

109. Papildomai norėčiau išnagrinėti kitą pagrindinę bylą nagrinėjamos prievolės atlikti išankstinį mokėjimą aspektą, t. y. aplinkybę, kad ji taikoma PVM, mokėtino už degalų įsigijimą Bendrijos viduje, *bendrai sumai*, vertinamai atskirai ir neatsižvelgiant į apmokestinamojo asmens teisę atskaitą.

110. Dėl toliau nurodytų priežasčių manau, kad, kaip teisingai teigė pareiškėja pagrindinėje byloje ir Komisija, pagal PVM direktyvos 206 straipsnį tokia prievolė yra draudžiama.

111. PVM direktyvos 206 straipsnyje įtvirtintas pagrindinis principas, kad apmokestinamasis asmuo turi mokėti PVM ne po kiekvieno *apmokestinamojo sandorio* (pavyzdžiui, įsigijimo Bendrijos viduje ar prekių tiekimo), o pasibaigus kiekvienam *mokestiniam laikotarpiui*. Taigi šios nuostatos pirmame sakinyje nurodyta PVM *grynoji suma* gaunama sudėjus už visus mokestinio laikotarpio apmokestinamuosius pardavimo sandorius mokėtinas mokesčio sumas, iš kurių atskaitomos mokesčio sumos, sumokėtos už tuo pačiu laikotarpiu įvykdytus pirkimo sandorius.

112. Mano nuomone, naudojantis PVM direktyvos 206 straipsnio antrame sakinyje numatyta galimybe reikalauti tarpinio mokėjimo, galima iš anksto reikalauti iš dalies sumokėti PVM *grynąją sumą*, apskaičiuotą per visą *mokestinį laikotarpį*. Švoka „tarpinis mokėjimas“ iš tikrųjų reiškia dalinę sumą, kuri taps mokėtina vėliau, t. y. per visą mokestinį laikotarpį apskaičiuotos grynosios PVM sumos, sumokėjimo. Šis aiškinimas patvirtina šios nuostatos versiją lenkų kalba, kurioje, kaip pabrėžė pareiškėja pagrindinėje byloje, aiškiai nurodyta, kad ji taikoma reikalavimui atlikti „šios sumos“ tarpinius mokėjimus(35).

113. Priešingai, nei teigia Lenkijos mokesčių administratorius ir vyriausybė, dėl tokio aiškinimo praktiškai netampa neįmanoma ar pernelyg sudėtinga reikalauti tarpinių mokėjimų. Kad tokie tarpiniai mokėjimai atitiktų PVM direktyvos 206 straipsnio antrą sakinį, jie turi būti grindžiami pasibaigus apmokestinamajam laikotarpiui mokėtino PVM gryniosios sumos veržiu, panašiai kaip išankstinio mokėjimo prievolė, kuri Teisingumo Teismas nagrinėjo Sprendime *Balocchi*(36).

114. Vis dėlto ši nuostata negali būti aiškinama kaip leidžianti reikalauti už kiekvieną *apmokestinamąjį sandorį*, vertinamą atskirai, mokėtino PVM *bendros sumos*, kaip tai numatyta taikant pagrindinį byloje nagrinjamą išankstinio mokėjimo prievolę. Mano nuomone, toks aiškinimas pakeistų patį PVM pobūdį, nes tai yra mokestis, kurį reikia sumokėti pasibaigus kiekvienam *mokestiniam laikotarpiui*, o ne po kiekvieno apmokestinamojo sandorio.

115. Pabrėžtina, kad šis aiškinimas niekaip nepaneigtas Sprendime *Macikowski*(37). Kaip teisingai pažymėjo pareiškėja pagrindinį byloje ir Komisija, tame sprendime pasirinkta išeitis buvo grindžiama ypatingomis ar net išimtinėmis, palyginti su visais PVM apmokestinamaisiais sandoriais, aplinkybėmis ir negali būti taikoma visais atvejais.

116. Kalbant konkrečiau, šis sprendimas buvo susijęs su PVM, mokėtinu už apmokestinamajam asmeniui, t. y. bendrovei *Royal*, priklausančio pastato pardavimų priverstinio vykdymo tvarka. Teismo antstolis Marian Macikowski areštavo šį pastatą ir pardavė iš varžytinių. Pardavimo kaina kartu su mokėtino PVM suma buvo pervesta į kompetentingo teismo sąskaitą. Vis dėlto, kadangi mokestis nebuvo sumokėtas per nustatytą laiką, mokesčių administratorius pripažino M. Macikowski, kaip PVM mokėtoją, atsakomybę.

117. Teisingumo Teismas nusprendė, kad tokiomis aplinkybėmis pagal PVM direktyvos 206 straipsnį nedraudžiama įpareigoti teismo antstolį sumokėti už pastato pardavimų priverstinio vykdymo būdu mokėtino PVM *bendrą sumą*(38).

118. Vis dėlto šis aiškinimas buvo aiškiai pagrįstas esminiu teiginiu, t. y. asmens, kuriam tenka prievolė mokėti PVM už šį sandorį (teismo antstolio M. Macikowski), ir asmens, turinčio teisę į atskaitą pasibaigus mokestiniam laikotarpiui (apmokestinamojo asmens *Royal*), atskyrimu(39). Tokiomis aplinkybėmis pagal PVM direktyvos 206 straipsnį nedraudžiama nustatyti prievolės sumokėti bendrą mokesčių už nagrinjamą apmokestinamąjį sandorį sumą, nes teoriškai asmuo, privalantis sumokėti šią sumą (teismo antstolis), neturi atitinkamos teisės į atskaitą.

119. Be to, pabrėžiu, kad šis sprendimas suderintas su priverstinai vykdomo pardavimo, iš kurio gautos pajamos negali būti pervestos nekilnojamojo turto savininkui, kuris yra tikrasis apmokestinamasis asmuo, tvarka.

120. Vis dėlto Sprendimas *Macikowski*(40) neturi reikšmės visose „įprastose“ situacijose, kai mokesčių mokėtojas yra apmokestinamasis asmuo, turintis teisę į atskaitą. Visais šiais atvejais tarpinis mokėjimas, kaip jis suprantamas pagal šią nuostatą, gali apimti tik dalį per *mokestinį laikotarpį* mokėtino mokesčių gryniosios sumos.

121. Norėčiau pridurti, kad Sprendimo *Macikowski*(41) taikymo apimtis ribojama jo 58 punktu, kuriame Teisingumo Teismas pažymėjo, kad asmuo, turintis mokėti PVM (teismo antstolis), privalo į sumokėti *po to, kai apmokestinamasis asmuo pateikia deklaraciją*. Tačiau pagrindinės bylos aplinkybėmis išankstinio mokėjimo reikalaujama iki apmokestinamojo asmens deklaracijos pateikimo(42).

122. Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad pagal PVM direktyvos 206 straipsnį draudžiama nustatyti tokios prievolės iš anksto sumokėti PVM už degalų įsigijimą Bendrijos viduje per penkias dienas nuo

degal? ?vežimo ? nacionalin? teritorij?, kokia nagrin?jama pagrindin?je byloje, nes ši prievol? yra susijusi su už š? sandor?, vertinam? atskirai, mok?tino mokes?io bendr?ja suma, o ne su per vis? mokestin? laikotarp? apskai?iuoto mokes?io gryn?ja suma.

V. Išvada

123. Atsižvelgdamas ? tai, kas išd?styta, si?lau Teisingumo Teismui taip atsakyti ? *Naczelny S?d Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) pateiktus prejudicinius klausimus:

1. SESV 110 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad pagal j? nedraudžiama nustatyti prievol?s iš anksto sumok?ti prid?tin?s vert?s mokest? (PVM) už Bendrijos viduje ?sigytus degalus per penkias dienas nuo degal? ?vežimo ? nacionalin? teritorij?.
 2. 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2016 m. geguž?s 25 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/856, 273 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad pagal j? nedraudžiama nustatyti prievol?s iš anksto sumok?ti PVM už degal? ?sigijim? Bendrijos viduje per penkias dienas nuo degal? ?vežimo ? nacionalin? teritorij?, ta?iau ši prievol? turi b?ti suderinama su kitomis šios direktyvos nuostatomis, vis? pirma susijusiomis su prievol?s apskai?iuoti PVM atsiradimu.
 3. Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2016/856, 62 ir 69 straipsnius reikia aiškinti taip, kad pagal juos draudžiama nustatyti prievol? iš anksto sumok?ti PVM už Bendrijos viduje ?sigytus degalus per penkias dienas nuo degal? ?vežimo ? nacionalin? teritorij?, jeigu j? nusta?ius mokes?i? administratorius ?gyja teis? reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo sumok?t? mokest? prieš atsirandant prievolei j? apskai?iuoti, turint omenyje, kad min?tos direktyvos 206 straipsnyje numatyta galimyb? reikalauti tarpini? mok?jim? gali b?ti taikoma tik mokes?iui, tapusiam mok?tinam pagal pirma min?tas nuostatas.
 4. Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2016/856, 206 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad pagal j? draudžiama nustatyti prievol? iš anksto sumok?ti PVM už degal? ?sigijim? Bendrijos viduje, kai prievol? siejama su bendra už š? sandor?, vertinam? atskirai, mok?tino PVM suma, o ne per vis? mokestin? laikotarp? apskai?iuoto mokes?io gryn?ja suma.
- 1 Originalo kalba: pranc?z?.
 - 2 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyva d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeista 2016 m. geguž?s 25 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/856/ES (OL L 142, 2016, p. 1) (toliau – PVM direktyva).
 - 3 Žr., vis? pirma, 2003 m. gruodžio 11 d. Sprendim? *Deutscher Apothekerverband* (C?322/16, EU:C:2018:664, 64 punktas), 2014 m. liepos 1 d. Sprendim? *Ålands Vindkraft* (C?573/16, EU:C:2018:2037, 57 punktas) ir 2020 m. rugs?jo 17 d. Sprendim? *Hidroelectrica* (C?648/18, EU:C:2020:723, 25 punktas).
 - 4 Žr. generalinio advokato M. Campos Sánchez-Bordona išvad? sujungtose bylose *Eurogate Distribution ir DHL Hub Leipzig* (C-226/14 et C-228/14, EU:C:2016:1, 106 punktas).
 - 5 Žr. generalin?s advokat?s J. Kokott išvad? byloje *Grattan* (C?310/11, EU:C:2012:568, 50 punktas) ir 2012 m. gruodžio 19 d. Sprendim? *Grattan* (C?310/11, EU:C:2012:822, 34 punktas).
 - 6 Ta pa?ia tema d?l 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyvos 92/12/EEB d?l bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir j? laikymu, jud?jimu ir kontrole (OL L 76, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 179) žr. generalinio advokato P. Cruz Villalón išvad? byloje *Komisija / Pranc?zija* (C?216/11, EU:C:2012:819, 49 punktas) ir 2013 m.

kovo 14 d. Sprendim? *Komisija / Pranc?zija* (C?216/11, EU:C:2013:162, 28 punktas).

7 Šiuo klausimu žr. generalinio advokato M. B. Elmer išvad? byloje *Eismann* (C?217/94, EU:C:1996:183, 29 punktas).

8 1984 m. liepos 10 d. sprendimas (42/83, EU:C:1984:254, 27 punktas). Ši byla buvo susijusi su Danijos teis?s aktais, kuriuose numatyti importo PVM apskai?iavimo laikotarpiai ir sumok?jimo terminai skyr?si nuo PVM mok?jimui už vidaus sandorius taikyt? termin?.

9 Žr. 1980 m. vasario 27 d. Sprendim? *Komisija / Airija* (55/79, EU:C:1980:56, 9 punktas); 1984 m. liepos 10 d. Sprendim? *Dansk Denkavit* (42/83, EU:C:1984:254, 30 punktas); 1998 m. birželio 17 d. Sprendim? *Grundig Italiana* (C?68/96, EU:C:1998:299, 23 ir 24 punktai) ir 2015 m. vasario 12 d. Sprendim? *Oil Trading Poland* (C?349/13, EU:C:2015:84, 48 punktas).

10 Žr., be kita ko, 1998 m. balandžio 2 d. Sprendim? *Outokumpu* (C?213/96, EU:C:1998:155, 34 punktas); 2009 m. kovo 19 d. Sprendim? *Komisija / Suomija* (C?10/08, nepaskelbtas Rink., EU:C:2009:171, 23 punktas) ir 2018 m. kovo 15 d. Sprendim? *Cali Esprou* (C?104/17, EU:C:2018:188, 41 punktas).

11 Žr., be kita ko, 2009 m. kovo 19 d. Sprendim? *Komisija / Suomija* (C?10/08, nepaskelbtas Rink., EU:C:2009:171, 24 punktas); 2013 m. gruodžio 19 d. Sprendim? *X* (C?437/12, EU:C:2013:857, 28 punktas) ir 2015 m. vasario 12 d. Sprendim? *Oil Trading Poland* (C?349/13, EU:C:2015:84, 46 punktas).

12 Pavyzdžiui, SESV 36 straipsnis yra pateisinan?ioji s?lyga, kuria sušvelninami SESV 34 ir 35 straipsniuose nustatyti draudimai.

13 1998 m. birželio 17 d. Sprendimas *Grundig Italiana* (C?68/96, EU:C:1998:299, 24 punktas). Taip pat žr. generalinio advokato Y. Bot išvad? byloje *Visnapuu* (C?198/14, EU:C:2015:463, 57 punktas).

14 Žr. vis? pirma 1997 m. liepos 17 d. Sprendim? *Haahr Petroleum* (C?90/94, EU:C:1997:368, 29 punktas), 2006 m. spalio 5 d. Sprendim? *Nádasdi ir Németh* (C?290/05 ir C?333/05, EU:C:2006:652, 51 punktas) ir 2007 m. lapkri?io 8 d. Sprendim? *Stadtgemeinde Frohnleiten ir Gemeindebetriebe Frohnleiten* (C?221/06, EU:C:2007:657, 56 punktas).

15 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva, papildanti bendr? prid?tin?s vert?s mokes?io sistem? ir iš dalies kei?ianti Direktyv? 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, 1991, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 160).

16 Žr. šios išvados 23 punkt?.

17 Vis? pirma žr. generalinio advokato D. Ruiz-Jarabo Colomer išvad? sujungtose bylose *Kittel ir Recolta Recycling* (C?439/04 ir C?440/04, EU:C:2006:174, 27–35 punktai); generalinio advokato M. Poiares Maduro išvad? byloje *Federation of Technological Industries ir kt.* (C?384/04, EU:C:2005:745, 7–9 punktai) ir generalinio advokato M. Szpunar išvad? sujungtose bylose *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti ir kt.* (C?131/13, C?163/13 ir C?164/13, EU:C:2014:2217, 31–38 punktai).

18 Žr. šios išvados 21 punkt?.

19 1984 m. liepos 10 d. sprendimas (42/83, EU:C:1984:254, 32 punktas).

20 Prieš Direktyva 91/680 pagal pereinamojo laikotarpio tvark? ?vedant ?sigijimo Bendrijos

viduje s?voka, 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokesi? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokesio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) 7 straipsnyje s?voka „importas“ buvo apibr?žta kaip bet koks preki? ?vežimas ? valstyb?s nar?s teritorij?. Pagal dabartin? tvark? s?voka „preki? ?sigijimas Bendrijos viduje“ apima preki? tiekim? tarp valstybi? nari? (PVM direktyvos 20 straipsnis), o s?voka „importas“ apima tik preki? ?vežim? iš tre?i?j? šali? (PVM direktyvos 30 straipsnis).

21 1984 m. liepos 10 d. Sprendimas *Dansk Denkavit* (42/83, EU:C:1984:254, 32 punktas).

22 2007 m. sausio 18 d. Sprendimas *Brzezi?ski* (C?313/05, EU:C:2007:33, 47 ir 48 punktai); 2010 m. birželio 3 d. Sprendimas *Kalinchev* (C?2/09, EU:C:2010:312, 27 punktas), 2015 m. vasario 12 d. Sprendimas *Oil Trading Poland* (C?349/13, EU:C:2015:84, 37 punktas).

23 Žr. vis? pirma 2018 m. geguž?s 17 d. Sprendim? *Vámos* (C?566/16, EU:C:2018:321, 41 punktas), 2018 m. lapkri?io 21 d. Sprendim? *Fontana* (C?648/16, EU:C:2018:932, 35 punktas) ir 2019 m. geguž?s 8 d. Sprendim? *EN.SA.* (C?712/17, EU:C:2019:374, 38 ir 39 punktai).

24 Žr. 2014 m. vasario 13 d. sprendim? (C?18/13, EU:C:2014:69, 42–48 punktai).

25 D?l nuostatos, kad reikia atskirti šias tris s?vokas, žr. 1993 m. spalio 20 d. Sprendim? *Balocchi* (C?10/92, EU:C:1993:846, 21–24 punktai).

26 Žr. šios išvados 14 punkt?.

27 Kiek tai susij? su vidaus sandoriais, prievol?s apskai?iuoti mokest? atsiradimo momento nustatymo taisykl?s yra sud?tingesn?s: žr. PVM direktyvos 63–67 straipsnius.

28 Žr. šios išvados 85–87 punktus.

29 Išskirta mano.

30 1993 m. spalio 20 d. sprendimas (C-10/92, EU:C:1993:846).

31 Žr. 1993 m. spalio 20 d. Sprendim? *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, 27 ir 31 punktai). Išskirta mano.

32 Pagal PVM direktyvos 63 straipsn? „[a]pmokestinimo momentas ?vyksta ir *prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda atlikus* preki? tiekim? ar paslaug? teikim?“ (išskirta mano).

33 Pos?džio, kuriame nagrin?ta byla *Balocchi* (C-10/92), ataskaitoje Komisijos argumentai apibendrinami taip: „Komisija vis? pirma nurodo, kad Italijos teis?s aktai neatitinka Direktyvos 10 straipsnio. Šioje nuostatoje ?tvirtinta esmin? taisykl?, kuria suderintos apmokestinimo momento ir prievol?s apskai?iuoti PVM s?vokos, kad *prievol? apskai?iuoti mokest? atsiranda tik sudarius apmokestinam?j? sandor?; jokiomis aplinkyb?mis negalima reikalauti, kad mokestis, net ir iš dalies, b?t? sumok?tas iš anksto*. <...> Analogiškai pagal direktyvos 22 straipsn?, kuriame numatyta galimyb? reikalauti „tarpini? mok?jim?“, iš tikr?j? valstyb?ms nar?ms leidžiama atid?ti mokesio mok?jimo termin? ir *reikalauti tarpini? mok?jim? laikotarpiu nuo momento, kai atsiranda prievol? apskai?iuoti mokest?, iki jo sumok?jimo*“ (išskirta mano).

34 1993 m. spalio 20 d. Sprendimas *Balocchi* (C?10/92, EU:C:1993:846, 27–31 punktai).

35 „Ka?dy podatnik zobowi?zany do zap?aty VAT musi zap?aci? kwot? netto VAT w momencie sk?adania deklaracji VAT przewidzianej w art. 250. Pa?stwa cz?onkowskie mog? jednak?e ustali?

inny termin zapłaty tej kwoty lub pobrać zaliczki od tej kwoty“.

36 1993 m. spalio 20 d. sprendimas (C-10/92, EU:C:1993:846). Žr. šios išvados 102–106 punktus.

37 2015 m. kovo 26 d. sprendimas (C-499/13, EU:C:2015:201).

38 2015 m. kovo 26 d. Sprendimas *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201, 57 ir paskesni punktai).

39 2015 m. kovo 26 d. Sprendimas *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201, 57 punktas).

40 2015 m. kovo 26 d. sprendimas (C-499/13, EU:C:2015:201).

41 2015 m. kovo 26 d. sprendimas (C-499/13, EU:C:2015:201).

42 Žr. šios išvados 17 ir 26 punktus.