

Pagaidu versija

ENERĢĻADVOKĀTA HENRIKA SAUGMANDSGORA ĒES
[HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE]

SECINĀJUMI,

sniegti 2021. gada 18. martā (1)

Lieta C-855/19

G. sp. z o.o.

pret

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

(Naczelny Sąd Administracyjny (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Degvielas iegāde Kopienas iekšienē – Pienākums veikt nodokļa avansa maksājumu – Piecu dienu termiņš pēc degvielas ieviešanas valsts teritorijā – LESD 110. pants – Aizliegums iekasēt lielākus iekšējos nodokļus par citu dalībvalstu ražojumiem – Direktīva 2006/112/EK – 273. pants – Pasākumi, kuru mērķis ir novērst krāpšanu – 62. un 69. pants – Nodokļa iekasējāmā – Neesamā – 206. pants – “Starpmaksājumu” jēdziens – Starpmaksājums attiecībā uz neiekasējamu nodokli – Aprēķina bāze – Bruto summa, kas aprēķināta ar nodokli apliekamam darījumam – Par visu taksācijas periodu aprēķināta nodokļa neto summa

I. Ievads

1. Šis līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par LESD 110. panta, kā arī Direktīvas 2006/112/EK (2) 69., 206. un 273. panta interpretāciju.
2. Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp sabiedrību G. sp. z o.o. (turpmāk tekstā – “prasītāja pamatlieta”) un Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Bidgošas Nodokļu administrācijas pavaldes direktors, Polija) (turpmāk tekstā – “nodokļu administrācija”) par tūdu pienākumu veikt pievienotās vērtības nodokļa (PVN) avansa maksājumu par degvielas iegādi Kopienas iekšienē, kurš ieviests krāpšanas apkarošanai.
3. Prasītāja pamatlieta apstrādāja likumā, ņemot vērā Savienības tiesības, šim pienākumam veikt avansa maksājumu, saskaņā ar kuru tai par katru degvielas iegādi Kopienas iekšienē bija jāmaksā nodokļa bruto summa, kas tika aprēķināta, neņemot vērā tās tiesības uz nodokļa atskaitēšanu, turklāt tas bija jādara piecu dienu laikā pēc šīs degvielas ieviešanas valsts

teritorij?.

4. Šajos secin?jumos izkl?st?to iemeslu d?? es uzskatu, ka š?ds pien?kums veikt avansa maks?jumu ir pretrun? PVN direkt?vas 62. un 69. pantam, jo tas ?auj nodok?u administr?cijai piepras?t nodok?a maks?t?jam veikt maks?jumu, pirms nodoklis ir k?uvis *iekas?jams*.

5. Turkl?t š?du avansa maks?jumu nevar kvalific?t par starpmaks?jumu š?s direkt?vas 206. panta izpratn?. Pirmk?rt, š?di starpmaks?jumi var attiekties vien?gi uz nodokli, kas ir k?uvis *iekas?jams*, saska?? ar iepriekš min?taj?m norm?m. Otrk?rt, š?diem starpmaks?jumiem ir j?attiecas uz nodok?a, kurš apr??in?ts par visu taks?cijas periodu, *neto summu*, nevis uz PVN, kas maks?jams par atseviš?i skat?tu ar nodokli apr??in?mu dar?jumu, bruto summu.

II. Atbilstoš?s ties?bu normas

A. Savien?bas ties?bas

6. PVN direkt?vas 62. pant? ir noteikts:

“Š? panta noz?m?:

1) “nodok?a iekas?jam?bas gad?jums” ir notikums, iest?joties kuram, ir izpild?ti juridiskie nosac?jumi, lai nodoklis k??tu iekas?jams;

2) “nodok?a iekas?jam?ba” noz?m?, ka nodok?u iest?dei saska?? ar ties?bu aktiem rodas ties?bas no attiec?g? br?ža piepras?t nodokli no personas, kura ir atbild?ga par PVN nomaksu, neatkar?gi no t?, ka nomaksas laiku var atlikt.”

7. Š?s direkt?vas 68. pants ir formul?ts š?di:

“Nodok?a iekas?jam?bas gad?jums iest?jas tad, kad ir faktiski veikta pre?u ieg?de Kopienas iekšien?.

Uzskata, ka pre?u ieg?de Kopienas iekšien? ir faktiski veikta tad, kad l?dz?gu pre?u pieg?di uzskata par faktiski veiktu attiec?gaj? dal?bvalsts teritorij?.”

8. Atbilstoši min?t?s direkt?vas 69. pantam:

“Ja ir notikusi pre?u ieg?de Kopienas iekšien?, PVN k??st iekas?jams p?c r??ina izsniegšanas vai p?c 222. panta pirmaj? da?? min?t? termi?a, ja l?dz min?tajai dienai r??ins nav izsniegts.”

9. PVN direkt?vas 206. pant? ir noteikts:

“Visi nodok?a maks?t?ji, kas atbild?gi par PVN nomaksu, iesniedzot PVN deklar?cijas, k? paredz?ts 250. pant?, samaks? PVN neto summu. Tom?r dal?bvalstis var noteikt citu š?s summas maks?šanas datumu vai pras?t starpmaks?jumu.”

10. Š?s direkt?vas 222. pant? ir noteikts:

“Par pre?u pieg?di, kas veikta saska?? ar 138. pant? paredz?tajiem nosac?jumiem, vai par pakalpojumu sniegšanu, par ko atbilst?gi 196. pantam PVN maks? pirc?js vai pakalpojumu sa??m?js, r??inu izsniedz ne v?l?k k? t? m?neša piecpadsmitaj? dien?, kas ir p?c m?neša, kur? iest?jies nodok?a iekas?jam?bas gad?jums.

Attiecībā uz p?r?jo pre?u ieg?d?m vai pakalpojumu sniegšanu dalībvalstīs var noteikt nodokļa maksājumiem termiņus r?īnu izsniegšanai.”

11. PVN direktīvas 273. panta pirmajā daļā ir noteikts:

“Dalībvalstīs var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.”

B. Polijas tiesības

12. 2004. gada 11. marta *ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług* (PVN likums; 2016. gada Dz. U., 710. pozīcija) redakcijā, kas piemērojama lietas faktu norises laikā (turpmāk tekstā – “PVN likums”), 20. panta 5. punktā ir noteikts:

“Ja prešu iegādē notiek Kopienas iekšienē, PVN k?st iekasējams dienā, kurā nodokļa maksātājs izsniedz r?īnu, bet ne vēlāk kā piecpadsmitajā dienā mēnesā pēc tā mēneša, kurā faktiski notikusi prešu iegādē [..].”

13. Saskaņā ar PVN likuma 99. panta 11.a punktu, iegādājoties Kopienas iekšienē preces, kas ir minētas šā likuma 103. panta 5.a punktā, nodokļa maksātājam ir pienākums iesniegt tās muitas iestādes vadītājam, kura ir atbildīga par akcīzes nodokļa maksājumiem, mēneša deklarāciju par maksājāmā nodokļa summām līdz tā mēneša 5. datumam, kas ir pēc mēneša, kura laikā iestādes pienākums veikt maksājumu.

14. Saskaņā ar minētā likuma 103. panta 5.a punktu:

“Iegādājoties Kopienas iekšienē degvielu, kura ir norādīta *ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym* (2008. gada 6. decembra Likums par akcīzes nodokli; turpmāk tekstā – “Likums par akcīzes nodokli”) 2. pielikuma un kuras ražošanai vai tirdzniecībai ir vajadzīga licence atbilstīgi *ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne* (1997. gada 10. aprīļa Enerģētikas likums) noteikumiem, nodokļa maksātājam ir pienākums bez muitas iestādes vadītāja aicinājuma aprēķināt un samaksāt nodokļa summas tās muitas struktūrvienības kontā, kas ir atbildīga par akcīzes nodokļa maksājumiem:

1) 5 dienu laikā pēc dienas, kad šīs preces tika ievestas attiecīgajā atāujā norādītajā akcīzes prešu saņemšanas vietā, – ja preces Kopienas iekšienē [Likuma par akcīzes nodokli] izpratnē iegādājas reģistrēts saņēmējs, izmantojot atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmu saskaņā ar normām par akcīzes nodokli;

2) 5 dienu laikā pēc dienas, kad šīs preces tika ievestas akcīzes prešu noliktavā no tās dalībvalsts teritorijas, kas nav valsts teritorija;

3) brīdī, kad šīs preces tika ievestas valsts teritorijā, – ja preces tiek pārvietotas ārpus atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīma saskaņā ar akcīzes nodokļa noteikumiem.”

III. Pamatlieta, prejudiciālie jautājumi un tiesvedība Tiesā

15. 2016. gada decembrī prasītāja pamatlēt veica divdesmit d?ze?degvielas iegādes Kopienas iekšienē, kopjam tās daudzumam veidojot 3 190,874 m³.

16. Nodokļu administrācija precizēja, ka uz prasītājas pamatlēt veiktajām iegādēm Kopienas

iekšien? attiec?s otrs gad?jums, kas min?ts PVN likuma 103. panta 5.a punkt?, proti, gad?jums, kur? preces tiek ievestas akc?zes pre?u noliktav? no citas dal?bvalsts teritorijas.

17. Pras?t?ja pamatliet? nesamaks?ja PVN par š?m ieg?d?m kumulat?vo summu 1 530 766 Polijas zlotu (PLN) (aptuveni 337 319,59 EUR) piecu dienu laik? p?c d?ze?degvielas ievēšanas valsts teritorij?, k? tas pras?ts PVN likuma 103. panta 5.a punkt?. Turkl?t t? ar? neiesniedza m?neša deklar?ciju l?dz t? m?neša 5. datumam, kas ir p?c m?neša, kura laik? iest?j?s pien?kums veikt maks?jumu, k? tas pras?ts š? likuma 99. panta 11.a punkt?.

18. Ar 2018. gada 6. apr??a l?mumu nodok?u administr?cija saska?? ar nodok?a uzr??inu attiec?b? uz 2016. gada decembri lika pras?t?jai pamatliet? veikt t?l?t?ju PVN samaksu par str?d?gaj?m ieg?d?m Kopienas iekšien?, pieskaitot nokav?juma procentus, kuri apr??in?ti, s?kot ar dienu p?c t?s, kur? bija j?veic maks?jums.

19. Pras?t?ja pamatliet? c?la pras?bu *Wojewódzki S?d Administracyjny w Bydgoszczy* (Vojevodistes administrat?v? tiesa Bidgoš?, Polija), kas šo pras?bu noraid?ja ar 2018. gada 10. j?lija spriedumu.

20. Pras?t?ja pamatliet? p?rs?dz?ja šo spriedumu iesniedz?jties?, apšaubot PVN likuma 103. panta 5.a punkta likum?bu, ?emot v?r? LESD 110. pantu, k? ar? PVN direkt?vas 69. un 206. pantu.

21. Š? tiesa paskaidroja, ka PVN likuma 103. panta 5.a punkts ir da?a no “degvielas paketes”, kas pie?emta valsts l?men? un ir st?jusies sp?k? 2016. gada 1. august?, proti, da?a no t?du groz?jumu kopuma, ar kuriem tiecas uzlabot PVN iekas?šanu par degvielas ieg?di Kopienas iekšien? un nov?rst kr?pšanu PVN jom? degvielas p?robežu tirg?.

22. To, k?das ir š? jaun? rež?ma praktisk?s sekas t?diem nodok?a maks?t?jiem, kuri veic degvielas ieg?di Kopienas iekšien?, k? pras?t?ja pamatliet?, iesniedz?jtiesa aprakst?ja š?di.

23. Saska?? ar parasto rež?mu, ko piem?ro ieg?dei Kopienas iekšien?, pirc?js princip? deklar? maks?jamo PVN un šaj? paš? deklar?cij? piesaka ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, ?emot v?r?, ka š? deklar?cija ir j?iesniedz l?dz t? m?neša 25. dienai, kas seko katram taks?cijas periodam (m?neša vai ceturkš?a).

24. Saska?? ar jauno rež?mu, kas ieviests ar PVN likuma 103. panta 5.a punktu, par degvielas ieg?di Kopienas iekšien? maks?jam? PVN samaksas termi?š ir iev?rojami samazin?ts, jo šis PVN ir j?samaks? piecu dienu laik? p?c degvielas ievēšanas valsts teritorij?.

25. Praks? nodok?a maks?t?js maks? par degvielas ieg?d?m Kopienas iekšien? maks?jamo PVN, pirms tas iesniedz PVN deklar?ciju attiec?b? uz š?m ieg?d?m, jo š? deklar?cija ir j?iesniedz l?dz t? m?neša 5. datumam, kas ir p?c m?neša, kura laik? iest?j?s pien?kums veikt maks?jumu, saska?? ar š? likuma 99. panta 11.a punktu.

26. Nodok?a maks?t?js, kas veic š?das ieg?des, savas ties?bas uz nodok?a atskait?šanu var ?stenot vien?gi deklar?cij?, ko tas iesniedz p?c maks?jam? PVN samaks?šanas. T?d?j?di atš?ir?b? no parast? rež?ma, ko piem?ro ieg?d?m Kopienas iekšien?, past?v laika nob?de starp PVN maks?jumu, kurš tiek pras?ts piecu dienu laik? p?c degvielas ievēšanas valsts teritorij?, un š? PVN atskait?šanu, kas notiks PVN deklar?cijas iesniegšanas br?d?.

27. ?emot v?r? š?s specifisk?s ?patn?bas, iesniedz?jtiesa jaut? par rež?ma, kas ieviests ar PVN likuma 103. panta 5.a punktu, sader?gumu ar vair?k?m Savien?bas ties?bu norm?m.

28. Vispirms š? tiesa jaut? par š? jaun? rež?ma sader?gumu ar LESD 110. pantu un PVN

direktīvas 273. pantu. Šis jautājums attiecas nevis uz režīma atšķirībām starp degvielas iegādi Kopienas iekšienē un citām iegādām Kopienas iekšienē, kas aprakstītas šeit iepriekš, bet eventuālo atšķirīgo attieksmi starp degvielas iegādi Kopienas iekšienē un degvielas piegādi valsts iekšienē.

29. Turpinot iesniedzējtiesa jautā par pienākuma veikt nodokļa avansa maksājumu, kā tas noteikts ar PVN likuma 103. panta 5.a punktu, saderīgumu ar PVN direktīvas 69. pantu, ar kuru regulē nodokļa iekasējamību.

30. Visbeidzot, šī tiesa jautā, vai šo pienākumu veikt avansa maksājumu eventuāli var uzskatīt par starpmaksājumu, kura pieprasīšana ir atļauta ar PVN direktīvas 206. pantu. Šajā ziņā tātad uzsver, ka summa, kas nodokļa maksātājam ir jāmaksā, ir PVN "bruto" summa, proti, par iegādām Kopienas iekšienē maksājamā nodokļa summa pirms atskaitīšanas.

31. Šādos apstākļos *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

"1) Vai [LESD] 110. pantam un [PVN direktīvas] 273. pantam ir pretrunā tāda tiesību norma kā [PVN likuma] 103. panta 5.a punkts, kurā ir noteikts, ka, iegādājoties motordegvielu Kopienas iekšienē, nodokļa maksātājam ir pienākums bez muitas iestādes vadītāja aicinājuma aprēķināt un samaksāt nodokļu summas tās muitas struktūrvienības kontā, kas ir atbildīga par akcīzes nodokļa maksājumiem:

a) 5 dienu laikā pēc dienas, kad šīs preces tika ievestas attiecīgajā atļaujā norādītajā akcīzes preču saņemšanas vietā, – ja preces Kopienas iekšienē [Likuma par akcīzes nodokli] normu izpratnē iegādājas reģistrēts saņēmējs, izmantojot atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmu saskaņā ar normām par akcīzes nodokli;

b) 5 dienu laikā pēc dienas, kad šīs preces tika ievestas akcīzes preču noliktavā no tādās dalībvalsts teritorijas, kas nav valsts teritorija;

c) brīdī, kad šīs preces tika ievestas valsts teritorijā, – ja preces tiek pārvietotas ārpus atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīma saskaņā ar normām par akcīzes nodokli?

2) Vai [PVN direktīvas] 69. pantam nav pretrunā tāda tiesību norma kā PVN likuma 103. panta 5.a punkts, kurā ir noteikts, ka, iegādājoties motordegvielu Kopienas iekšienē, nodokļa maksātājam ir pienākums bez muitas iestādes vadītāja aicinājuma aprēķināt un samaksāt nodokļu summas tās muitas struktūrvienības kontā, kas ir atbildīga par akcīzes nodokļa maksājumiem:

a) 5 dienu laikā pēc dienas, kad šīs preces tika ievestas attiecīgajā atļaujā norādītajā akcīzes preču saņemšanas vietā, – ja preces Kopienas iekšienē [Likuma par akcīzes nodokli] normu izpratnē iegādājas reģistrēts saņēmējs, izmantojot atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmu saskaņā ar normām par akcīzes nodokli;

b) 5 dienu laikā pēc dienas, kad šīs preces tika ievestas akcīzes preču noliktavā no tādās dalībvalsts teritorijas, kas nav valsts teritorija;

c) brīdī, kad šīs preces tika ievestas valsts teritorijā, – ja preces tiek pārvietotas ārpus atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīma saskaņā ar normām par akcīzes nodokli, interpretējot to tādējādi, ka iepriekš minētās summas nav uzskatāmas par PVN starpmaksājumu [PVN direktīvas] 206. panta izpratnē?

3) Vai PVN starpmaksājums [PVN direktīvas] 206. panta izpratnē, kurš netika samaksāts laikā, zaudē savu juridisko esamību tās maksācijas perioda beigās, par kuru tas ir jāmaksā?"

32. Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu tika reģistrēts Tiesas kancelejā 2019. gada 22. novembrī.

33. Rakstveida atbildes iesniedza prasītāja pamatlietā, nodokļu administrācija, Polijas valdība un Eiropas Komisija. Šie lietas dalībnieki un ieinteresētās personas arī rakstveidā atbildēja uz Tiesas uzdotajiem jautājumiem 2020. gada 27. novembrī.

IV. Analīze

34. Ar saviem jautājumiem iesniedzējtiesa Tiesai jautā par tādā pienākuma veikt avansa maksājumu kā pamatlietā aplūkojamais saderīgumu ar LESD 110. pantu, kā arī ar PVN direktīvas 69., 206. un 273. pantu. No likuma par prejudiciālu jautājumu uzdošanu izriet, ka prasītājai pamatlietā saskaņā ar šo pienākumu bija jāmaksā PVN pilnā apmērā par katru degvielas iegādi Kopienas iekšienē piecu dienu laikā pēc tās ieviešanas valsts teritorijā.

35. Man šķiet lietderīgi skaidrības labad strukturēt savu analīzi šādi.

36. Pirmkārt, es noraidīšu ar LESD 110. pantu aizliegtas diskriminācijas esamību tās iemesla dēļ, ka darījumi valsts iekšienē un iegādes Kopienas iekšienē nav salīdzināmi attiecībā uz krāpšanas PVN jomā risku.

37. Otrkārt, es vēršīšu uzmanību, balstoties uz PVN direktīvas 273. pantu, pieņemot šādu pienākumu veikt avansa maksājumu kā pasākumu, ar kuru tiecas novērst krāpšanu. Lai arī šāda iespēja nav izslēgta, tātad tomēr ir atkarīga no šīs direktīvas pārējās normas, it īpaši normu par nodokļa iekasējamību, ieviešanas.

38. Treškārt, es izklāstīšu iemeslus, kuru dēļ šāds pienākums veikt avansa maksājumu nav saderīgs ar PVN direktīvas 62. un 69. pantu, ciktāl šis pienākums ļauj nodokļu administrācijai pieprasīt nodokļa maksātāja maksājumu, pirms nodoklis ir kļuvis iekasējams, ņemot vērā, ka šīs direktīvas 206. pantā paredzētā iespēja pieprasīt starpmaksājumu var attiekties tikai uz nodokli, kas kļuvis iekasējams atbilstoši iepriekš minētajām normām.

39. Ceturtkārt, pakārtoti, es paskaidrošu, kāpēc minētās direktīvas 206. pants liedz pieprasīt starpmaksājumu attiecībā uz *bruto* summu darījumam, kas apliekams ar nodokli, to skatot atsevišķi, neņemot vērā nodokļa maksātāja tiesības uz nodokļa atskaitīšanu.

A. Par pienākuma veikt avansa maksājumu atbilstību LESD 110. pantam (pirmais jautājums)

40. Polijas valdība ieskumā norādīja, ka LESD 110. pants nav piemērojams tāpēc, ka ar PVN direktīvu esot veikta pilnīga saskaņošana.

41. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ikviens valsts pasākums jomā, kurā ir veikta pilnīga saskaņošana Savienības līmenī, ir jāizvērtē, ņemot vērā šīs saskaņošanas pasākuma normas, nevis primāro tiesību aktu normas (3).

42. Protams, dažas PVN direktīvas normas, tostarp normas par iegādes Kopienas iekšienē definīciju, par importa definīciju (4), kā arī par nodokļa bāzes noteikšanu (5), neatstāj daļēbvalstīm nekādu rīcības brīvību.

43. Tomēr citas normas dalībvalstīm piešķir rēķināšanas brīvību, nereti nozīmīgu, tādējādi nevar uzskatīt, ka ar šo direktīvu būtu veikta pilnīga saskaņošana visos aspektos (6). Tā tas ir tostarp ar PVN direktīvas 273. pantu, par kuru Tiesai tiek jautāts šajā lietā; šis pants dalībvalstīm ļauj piemērot noteiktus pasākumus, lai nodrošinātu pareizu PVN iekasēšanu un novērstu krāpšanu (7).

44. Līdz ar to es uzskatu, ka primāro tiesību normas, tostarp LESD 110. pants, šādiem pasākumiem ir piemērojams. Es uzsveru, ka vienlaicīgi par tiesiskā regulējuma PVN jomā un LESD 110. panta interpretāciju Tiesa ir izteikusies spriedumā *Dansk Denkavit* (8), kas attiecas uz lietu, kurā bija noteiktas līdzības ar šo lietu.

45. Kad tas ir precīzāts, es piebilstu, ka saistībā ar šo lietu šim jautājumam ir tikai formāls apjoms, jo PVN direktīvas 273. pants ir iekāuts diskriminācijas aizliegums kā piemēroto pasākumu spēkā esamības nosacījums, salīdzinot darījumu valsts iekšienē un darījumus starp dalībvalstīm, un šajā aizliegumā tādējādi ir ietverts ar LESD 110. pantu noteiktais aizliegums.

46. Ar LESD 110. pantu dalībvalstīm ir aizliegts citu dalībvalstu ražojumiem uzlikt iekšējos nodokļus, kas ir lielāki par tiem, kuri uzlikti līdzīgiem vietējiem ražojumiem.

47. Es uzsveru, ka attiecībā uz iegādi Kopienas iekšienē un piegādi valsts iekšienē *in fine* ir jāmaksā tā pati PVN summa, kā uzsvēra nodokļu administrācija un Polijas valdība. Šiem abiem darījumu veidiem piemēro to pašu PVN likmi, un šie abi darījumi sniedz tiesības uz iepriekš maksājamā PVN atskaitēšanu.

48. Rodas jautājums par eventuelu *nelabvēlīgu ietekmi uz finanšu situāciju* degvielas iegādes Kopienas iekšienē gadījumā salīdzinājumā ar degvielas piegādi valsts iekšienē. Tiesa jau vairākkārt ir lūmusi, ka šādu samaksas termiņu noteikšana iekšējiem nodokļiem, kas uzlikti citu dalībvalstu ražojumiem, principā ir pretrunā LESD 110. pantam (9).

49. Līdz ar to ir jānosaka, vai pamatlietā nodokļa maksātājiem, kuri veic degvielas iegādes Kopienas iekšienē, PVN ir jāmaksā tāds pats nodokļa maksātājiem, kuri iegādājas degvielu valsts iekšienē.

50. Kā paskaidroja nodokļu administrācija un Polijas valdība, attiecībā uz PVN maksājumu pastāv noteikta līdzība starp režīmiem, kas piemērojami šiem abiem darījumu veidiem.

51. Gadījumā, kad tiek veikta degvielas iegāde Kopienas iekšienē, nodokļa maksātājam saskaņā ar PVN likuma 103. panta 5.a punktu ir jāsamaksā valstij PVN piecu dienu laikā pēc degvielas ieviešanas valsts teritorijā. Nākamajā deklarācijā viņam būs tiesības šo PVN summu atskaitīt.

52. Gadījumā, kad tiek veikta degvielas piegāde valsts teritorijā, pārvēzējam ir pienākums izrakstīt pircējam rēķinu par maksājamo PVN summu. Praksē pircējs samaksā PVN nevis tieši valstij, bet pārvēzējam, un šim pārvēzējam ir pienākums šo PVN atmaksāt valstij, ievērojot, ka pircējam būs tiesības minēto PVN atskaitīt nākamajā deklarācijā.

53. Tādējādi abos gadījumos (iegāde Kopienas iekšienē un piegāde valsts iekšienē) pircējam ir "iepriekš jāsamaksā" visa par degvielas iegādi maksājamo PVN summa, ievērojot, ka viņam būs tiesības šo PVN atskaitīt nākamajā deklarācijā.

54. Kad tas pamatlīdztas kontekstā ir precīzāts – kādos gadījumos tad, ja tiek veikta degvielas iegāde Kopienas iekšienē, tiek radīta nelabvēlīga ietekme uz finanšu situāciju salīdzinājumā ar

degvielas piegādi valsts iekšien?? Šādas nelabvēlīgas ietekmes esam?ba būs atkarīga no maksājuma noteikumiem, par kuriem attiecībā uz degvielas piegādi valsts iekšien? ir vienojušies pārdēvjs un pircējs, k? to pamatoti norādīja nodokļu administrācija un Polijas valdība.

55. Formulējot to precīzāk – iegāžu Kopienas iekšien? gadījumos tiek radīta nelabvēlīga ietekme uz finanšu situāciju katru reizi, kad maksājuma termiņš, par kuru ir vienošanās attiecībā uz piegādi valsts iekšien?, ir *garāks* nek? termiņš, kas noteikts ar PVN likuma 103. panta 5.a punktu, proti, piecas dienas pēc degvielas ieviešanas valsts teritorij?. Atkrītojot gan nodokļu administrācijas, gan Polijas valdības lietoto formulējumu, termiņš, par kuru puses ir vienojušās attiecībā uz piegādi valsts iekšien?, praksē var būt gan īsāks, gan garāks par piecām dienām.

56. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru LESD 110. pants ir pārkāpts, ja nodoklis, ar ko tiek aplikta importētā prece, un nodoklis, ar ko tiek aplikta līguma vietējā prece, tiek aprēķināts atšķirīgi un ievērojot atšķirīgu kārtoību un t? rezultātā *vismaz atsevišķos gadījumos* importētā prece tiek aplikta ar lielāku nodokli (10). No tā izriet, ka nodokļu uzlikšanas sistēmu var uzskatīt par saderīgu ar LESD 110. pantu vienīgi tad, ja ir pierādīts, ka tā ir izveidota tā, lai *jebkur? gadījum? tiku izslēgti*, ka importa precēm uzliek lielākus nodokļus nek? valsts precēm (11).

57. Piemērojot šo judikatūru, ar apstākli, ka nodokļa maksājumiem, kuri veic degvielas iegādi Kopienas iekšien?, *atsevišķos gadījumos* PVN ir jāmaksā īsāks nek? nodokļa maksājumiem, kuri iegādājas degvielu valsts iekšien?, principā pietiek, lai konstatētu LESD 110. panta pārkāpumu.

58. Tomēr vēl ir jānosaka, vai ar LESD 110. pantu tiek noteikts absolūts pienākums, tādēļ nozīmē, ka ir aizliegta *jebk?da* lielāku iekšējo nodokļu noteikšana citu dalībvalstu ražojumiem, vai arī ar šo pienākumu ir saistīta zināma elastība, kas ļauj attiecīgajai dalībvalstij *pamatot* šādu atšķirīgu attieksmi.

59. Šaj? ziņā ir jānorāda, ka LESD 110. pantam nav pievienota pamatojuma klauzula, k? tas ir it īpaši normē, ar kurām aizliedz aprītes brīvību ierobežojumus (12). Saskaņā ar Tiesas izmantoto formulējumu, “ja tiek pierādīta diskriminācija, LESD 110. pants nav paredzēta nekāda attiecīgās valsts pamatojuma iespēja” (13).

60. Tomēr diskriminācijas aizlieguma princips, kas izteikts LESD 110. pantā (14), nozīmē, ka tādā atšķirīgā attieksmes gadījumā k? pamatliet? aplūkojam? attiecīgās situācijas ir *salīdzināmas*.

61. Tomēr Komisija norādīja, ka nodokļa maksājumi, kas iegādājas degvielu, veicot attiecīgi iegādi Kopienas iekšien? vai piegādi valsts iekšien?, neatrodas *salīdzināmās* situācijās, līgumā ar to pienākums veikt avansa maksājumu, kurš paredzēts iegādām Kopienas iekšien?, nepārkāpjot LESD 110. pantu.

62. Š? iestāde atgādināja, ka ar Direktīvu 91/680/EEK (15) ieviestaj? pārejas režīmā iegādes Kopienas iekšien? raksturo tas, ka galamērķa dalībvalst? tiek piegādāta prece, kas atbrīvota no PVN. Pārdēvējam? steno? piegāde Kopienas iekšien? ir atbrīvota no PVN izcelsmes valst?, un nodokļa maksājumi, kas veic iegādi Kopienas iekšien?, galamērķa dalībvalst? sav? deklarācijā ir jāaprēķina maksājams PVN (16). Ar šo situāciju saistītie krāpšanas riski pamatojot īpašu novērtēšanas pasākumu ieviešanu.

63. Es piekrītu šai argumentācijai.

64. Nav noliedzams, ka PVN jomā pastāv lieli krāpšanas riski, kas īpaši saistīti ar darījumiem Kopienas iekšien? un kas izpaužas tostarp k? “karuseveida krāpšana” vai t? dēvētā krāpšana “ar pazudušo tirgotāju” (17). Līgumā ar to degvielas iegāde Kopienas iekšien? un piegāde valsts

iekšien? neatrodas sal?dzin?m? situ?cij? attiec?b? uz kr?pšanas risku PVN jom?. K? uzsv?ra Komisija, š? objekt?v? atš?ir?ba izriet no izv?l?m, ko Savien?bas likumdev?js veica, ar Direkt?vu 91/680 ieviešot p?rejas rež?mu.

65. Turkl?t netiek apšaub?ts, ka pamatliet? apl?kojamais pien?kums veikt avansa maks?jumu ?auj c?n?ties ar š?da veida kr?pšanu. Pirmk?rt, c??a ar kr?pšanu PVN jom? ir m?r?is, kas skaidri nor?d?ts “degvielas paket?”, kur? ietilpst šis pien?kums veikt avansa maks?jumu (18). Otrk?rt, k? uzsv?ra Komisija, pien?kums maks?t visu par degvielas ieg?di maks?jam? PVN summu, turkl?t piecu dienu laik? p?c t?s ieviešanas valsts teritorij?, ?auj c?n?ties ar t? d?v?to kr?pšanu “ar pazudušo tirgot?ju”.

66. Es ar? uzsveru, ka š? pieeja atbilst pieejai, kuru Tiesa izmantoja spriedum? *Dansk Denkavit* (19). Tiesa l?ma, ka LESD 110. pantam nav pretrun? t?di valsts ties?bu akti, kas paredz atš?ir?gus termi?us “importam” (šaj? j?dzien? attiec?gaj? laikposm? ietilpa ieg?des Kopienas iekšien?) (20) un dar?jumiem valsts iekšien? PVN jom?, ?emot v?r? to, ka šiem dar?jumiem piem?rojamie rež?mi nebija sal?dzin?mi (21).

67. Visbeidzot, v?los uzsv?rt, k?das sist?misk?s sekas b?tu pret?jai interpret?cijai, ar kuru tiktu secin?ts LESD 110. panta p?rk?pums. ?emot v?r? Savien?bas ties?bu normu hierarhiju, š? interpret?cija noz?m?tu, ka Savien?bas likumdev?jam neb?tu ties?bu groz?t PVN direkt?vu t?, lai paredz?tu pien?kumu veikt avansa maks?jumu tikai attiec?b? uz ieg?d?m Kopienas iekšien? ar m?r?i c?n?ties pret iepriekš min?to kr?pšanu. Š?da interpret?cija man neš?iet pie?emama.

68. ?emot v?r? iepriekš min?to, es uzskatu, ka LESD 110. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas neliedz ieviest t?du pien?kumu veikt PVN avansa maks?jumu par degvielas ieg?di Kopienas iekšien? piecu dienu laik? p?c degvielas ieviešanas valsts teritorij? k? pamatliet? apl?kojamais.

B. Par iesp?ju kvalific?t pien?kumu veikt avansa maks?jumu par “pas?kumu, ar kuru tiecas nov?rst kr?pšanu” PVN direkt?vas 273. panta izpratn? (pirmais jaut?jums)

69. PVN direkt?vas 273. pants ?auj dal?bvalst?m noteikt atseviš?us papildu pien?kumus, lai nodrošin?tu pareizu PVN iekas?šanu un nov?rstu kr?pšanu, ar nosac?jumu, ka:

- šie pien?kumi atbilst vien?dam rež?mam iekšzemes dar?jumiem [dar?jumiem valsts iekšien?] un dar?jumiem starp dal?bvalst?m, ko veic nodok?a maks?t?ji, un
- min?tie pien?kumi tirdzniec?b? starp dal?bvalst?m nerada formalit?tes, š??rsojot robežas.

70. K? pirmais ir j?p?rbauda tas, vai šie nosac?jumi ir izpild?ti attiec?b? uz pamatliet? apl?kojamo pien?kumu veikt avansa maks?jumu.

71. Vispirms, k? es uzsv?ru šo secin?jumu 65. punkt?, ar šo pien?kumu tiecas c?n?ties pret kr?pšanas meh?nismiem PVN jom?, kuros tiek izmantoti ieg?dei Kopienas iekšien? piem?rojam? rež?ma ?pašie noteikumi.

72. Turpinot, šo secin?jumu 58.–68. punkt? es izkl?st?ju iemeslus, kuru d?? min?tais pien?kums nav diskrimin?jošs, ?emot v?r?, ka degvielas ieg?de Kopienas iekšien? un pieg?de valsts iekšien? neatrodas sal?dzin?m? situ?cij? attiec?b? uz kr?pšanas risku PVN jom?.

73. Visbeidzot, es piebilstu, ka pien?kums veikt avansa maks?jumu tirdzniec?b? starp dal?bvalst?m nerada “formalit?tes, š??rsojot robežas”, PVN direkt?vas 273. panta izpratn?.

74. No past?v?g?s judikat?ras izriet, ka, lai gan t?da ražojuma, kam piem?ro viet?jo nodokli, import?t?jam noteiktas formalit?tes m?r?is ir nodrošin?t par?da apmaksu, kas atbilst š? nodok?a

summai, šāda formalitāte ir saistīta ar faktu, kura dēļ nodoklis radies, nevis ar robežšķērsošanu šīs tiesību normas izpratnē (22).

75. Nav šaubu, ka pienākums veikt avansa maksājumu pārcēlājam ir vērsts uz to, lai nodrošinātu maksājuma nodokļa summai atbilstošā parāda apmaksu, kā pamatoti norādīja Komisija.

76. No iepriekš minētā izriet, ka pamatlietā aplūkojamais pienākums veikt avansa maksājumu atbilst nosacījumiem, kas skaidri noteikti PVN direktīvas 273. pantā.

77. Tomēr kā otrs ir arī jāpārbauda tas, vai šāda pienākuma ieviešana nepārsniedz rēķinājamā, kas daļēbvalstī mēģina ar PVN direktīvas 273. pantu.

78. Šajā ziņā Tiesa vairākkārt ir lūmusi, ka ar PVN direktīvas 273. pantu daļēbvalstī m, protams, ir piešķirta rēķinājamā brīvība saistībā ar lūdzējiem, ar kuriem ir paredzēts sasniegt mērķus nodrošināt PVN iekasāšanu pilnā apmērā un cikties pret krāpšanu. Tomēr tā m šā kompetence ir jāsteno, ievērojot Savienības tiesību un to vispārīgo principus, tādā ar samērīguma principu un nodokļu neitralitātes principu (23).

79. Šā prasība ievērot Savienības tiesību nozīmē – lai daļēbvalsts ieviests pienākums būtu pamatots atbilstoši PVN direktīvas 273. pantam, tam ir jābūt saderīgam ar pārējām šīs direktīvas normām.

80. Kā pamatoti uzsvēra Komisija, šo interpretāciju apstiprina PVN direktīvas 395. pants, saskaņā ar kuru Padome pāc Komisijas priekšlikuma ar vienprātīgu lēmumu var atļaut jebkurai daļēbvalstij ieviest īpašus pasākumus, lai atkāptos no šīs direktīvas noteikumiem ar nolūku vienkāršot PVN iekasāšanas procedūru vai lai nepieautu noteiktu veidu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas.

81. Sakarībā starp šīm abām normām man šiet skaidra: tā kā PVN direktīvas 395. pantā ir noteikts, ka tādū pasākumu pieņemšanai, kas ir atkāpes no šīs direktīvas noteikumiem, ir vajadzīga Padomes atļauja, minētās direktīvas 273. pants noteikti attiecas uz tādū pasākumu pieņemšanu, kuri nav atkāpes no šīs pašas direktīvas noteikumiem. Pretīja interpretācija atēmtu jēgu minētajam 395. pantam, īpaši nepieciešamībai iegūt Padomes atļauju tādū pasākumu pieņemšanai, kas ir atkāpes.

82. Manuprāt, šo interpretāciju apstiprina spriedums Maks Pen (24), kurā Tiesa pārbaudīja, vai pienākums, kas noteikts, pamatojoties uz PVN direktīvas 273. pantu, ir saderīgs ar normām par iekasājāmību un ar tiesībām uz nodokļa atskaitēšanu.

83. Lūdz ar to šajā lietā ir jāpārbauda, vai pienākums veikt avansa maksājumu ir saderīgs ar pārējām PVN direktīvas normām, it īpaši normām par nodokļa iekasājāmību, uz kurām attiecas iesniedzējtiesas uzdots otrs un trešais jautājums.

C. Par pienākuma veikt avansa maksājumu attiecībā uz neiekasājamu nodokli saderīgumu ar PVN direktīvas 62., 69. un 206. pantu (otrais un trešais jautājums)

84. Ar otro un trešo jautājumu iesniedzējtiesa bētībā Tiesai jautā, vai tās pienākums veikt avansa maksājumu kā pamatlietā aplūkojamais ir pretrunā PVN direktīvas 62. un 69. pantam, kas regulā nodokļa iekasājāmību attiecībā uz iegādā Kopienas iekšienē un kas interpretēti, ēmot vērā šīs direktīvas 206. pantu, kurā ir paredzēta iespēja pieprasīt starpmaksājumu.

85. Lai noskaidrotu šo jautājumu tvērumu, man šiet lietderīgi atgādināt sakarību starp PVN "iekasjam bas gadījums", "iekasjam bas" un "maksšanas pienākums" jēdzieniem.

86. Saskaņā ar PVN direktīvas 62. pantā noteiktajām definīcijām nodokļa iekasjam bas gadījums ir notikums, kuram iestājoties ir izpildīti juridiskie nosacījumi, lai nodoklis kļūtu iekasjams. Savukārt nodokļa iekasjam ba attiecas uz nodokļu iestādes tiesību m saskaņā ar likumu no attiecīgā brīža pieprasīt nodokli no personas, kurai tas jmaks, neatkarīgi no tā, ka samaksas laiku var pagarināt. Saskaņā ar šīs direktīvas 206. pantu maksšanas pienākums principā rodas, iesniedzot PVN deklarāciju.

87. No šīm definīcijām var secināt, ka iekasjam bas gadījums, iekasjam ba un maksšanas pienākums ir trīs secīgi posmi procesā, kura rezultātā notiek nodokļa iekasšana: lai varētu rasties maksšanas pienākums, ir nepieciešams, lai nodoklis būtu kļuvis iekasjams, savukārt, lai nodoklis būtu iekasjams, iepriekš ir jāiestājas iekasjam bas gadījumam (25).

88. Attiecībā uz pamatlietā aplūkojamo pienākumu veikt avansa maksājumu man šiet grūti apstrīdams, ka iekasjam bas gadījums faktiski ir iestājies, kad rodas šis pienākums, kā pamatoti uzsvēra nodokļu administrācija un Komisija.

89. Saskaņā ar PVN direktīvas 68. pantu nodokļa iekasjam bas gadījums iestājas tad, kad ir faktiski veikta preču iegāde Kopienas iekšienā. Savukārt PVN likuma 103. panta 5.a punkts skaidri attiecas uz degvielas "iegādājuma Kopienas iekšienā", un saskaņā ar to strīdīgais pienākums rodas pēc degvielas ieviešanas valsts teritorijā (26). Tādējādi pamatlietā aplūkojamais pienākums veikt avansa maksājumu hipotētiski rodas pēc iekasjam bas gadījuma iestāšanās.

90. Turpretī, es uzskatu, ka šāds pienākums nav saderīgs ar normām par nodokļa iekasjam bu, it īpaši PVN direktīvas 62. un 69. pantu.

91. Atbilstoši PVN direktīvas 69. pantam, skatot to kopā ar šīs direktīvas 222. pantu, nodoklis attiecībā uz iegādāto Kopienas iekšienā kļūst iekasjams rīcībā izsniegšanas brīdī vai, vēlākais, piecpadsmitajā datumā mēnesī pēc mēneša, kurā ir iestājies iekasjam bas gadījums (ja rīcībā nav izsniegts pirms šā datuma).

92. Tomēr saskaņā ar PVN likuma 103. panta 5.a punktu pienākums veikt avansa maksājumu rodas neatkarīgi no PVN direktīvas 69. pantā noteiktajiem iekasjam bas nosacījumiem, proti, piecu dienu laikā pēc degvielas ieviešanas valsts teritorijā. Konkrēti, šis pienākums rodas neatkarīgi no rīcībā izsniegšanas un pirms iepriekšējā punkta minētā termiņa beigām (pēc kura nodoklis noteikti kļūst iekasjams).

93. Līdz ar to šāda norma man šiet nesavienojama ar PVN direktīvas 69. pantu, skatot to kopā ar šīs direktīvas 62. pantu. Proti, nodokļa iekasjam ba nozīmē, ka "nodokļu iestādei saskaņā ar tiesību aktiem rodas tiesības [...] pieprasīt nodokli no personas, kura ir atbildīga par PVN nomaksu". Pirms šo tiesību rašanās nodokļu iestāde nevar veikt nekādus pasākumus, lai panāktu nodokļa samaksu.

94. Es uzsveru, ka PVN direktīvā nav nekādu izņēmumu no tā s 69. panta normām attiecībā uz nodokļa iekasjam bu par iegādāto Kopienas iekšienā, kā pamatoti norādīja iesniedzējtiesa. Neatkarīgi no tā, kāds ir precīzais to noteikumu apjoms, kas nosaka brīdi, kurā nodoklis kļūst iekasjams (27), attiecībā uz visiem ar nodokli apliekamajiem darījumiem ir spēkā viens un tas pats princips: nodokļu administrācijai nav tiesību pieprasīt nekādu maksājumu, pirms nodoklis nav kļuvis iekasjams.

95. Pret?ji tam, ko apgalvo nodok?u administr?cija un Polijas vald?ba, šis konstat?jums ir sp?k? ar? attiec?b? uz PVN direkt?vas 206. panta otraj? teikum? paredz?to iesp?ju piepras?t starpmaks?jumu.
96. Saska?? ar šo normu visiem nodok?a maks?t?jiem ir pien?kums samaks?t PVN neto summu, iesniedzot PVN deklar?ciju, ?emot v?r? to, ka dal?bvalst?m ir iesp?ja iepriekš piepras?t starpmaks?jumu.
97. Tom?r no atbilst?go noteikumu sakar?bas izriet, ka š? dal?bvalst?m pieš?irt? iesp?ja piepras?t starpmaks?jumu attiecas tikai uz nodokli, kas ir k?uvis *iekas?jams* saska?? ar PVN direkt?vas 62. un n?kamajiem pantiem.
98. Pirmk?rt, ir skaidrs, ka PVN direkt?vas 206. panta otrais teikums (iesp?ja piepras?t starpmaks?jumu) v?jina principu, kas noteikts š?s normas pirmaj? teikum? (pien?kums samaks?t PVN, iesniedzot deklar?ciju), kura ietilpst š?s direkt?vas XI sada?as 1. noda?? "Maks?šanas pien?kums".
99. Turpret?, otrk?rt, PVN direkt?vas 206. panta otrais teikums nenosaka atk?pi no š?s direkt?vas 62. un 69. panta, kuri ietilpst min?t?s direkt?vas VI sada?? "Nodok?a iekas?jam?bas gad?jums un nodok?a iekas?jam?ba".
100. Konkr?t?k, iesp?ja piepras?t starpmaks?jumu ?auj dal?bvalst?m nevis noteikt dr?z?ku datumu, kur? nodoklis k??st iekas?jams (nodok?a iekas?šanas procesa otrais posms), bet gan noteikt dr?z?ku datumu, kur? j?samaks? nodoklis, kas jau ir k?uvis iekas?jams (nodok?a iekas?šanas procesa trešais posms) (28).
101. Manupr?t, šo interpret?ciju apstiprina ar? PVN direkt?vas 206. un 250. panta kop?gs las?jums. Š?s direkt?vas 206. pant? ir paredz?ts pien?kums veikt maks?jumu, iesniedzot deklar?ciju, savuk?rt min?t?s direkt?vas 250. pant? ir preciz?ts, ka nodok?a maks?t?jam ir pien?kums šaj? deklar?cij? nor?d?t "visu inform?ciju, kas vajadz?ga, lai apr??in?tu *iekas?jam? nodok?a summu*" (29). Š?s normas apstiprina, ka ar PVN direkt?vu ieviestaj? sist?m? ikviens maks?šanas pien?kums, pat pien?kums veikt avansa maks?jumu, var attiekties tikai uz nodokli, kurš ir k?uvis *iekas?jams* un kuram ir j?b?t apr??in?tam nodok?a maks?t?ja deklar?cij?.
102. Es uzskatu, ka šo interpret?ciju apstiprina ar? spriedums *Balocchi* (30), kur? Tiesa noš??ra iekas?jamus nodok?us un neiekas?jamus nodok?us.
103. Šis spriedums attiec?s uz It?lijas tiesisko regul?jumu, saska?? ar kuru nodok?a maks?t?jiem l?dz 20. decembrim bija j?veic avansa maks?jums 65 % apm?r? no maks?jam?s PVN neto summas par visu k?rt?jo ceturksni, kas beidz?s, v?l?kais, n?kam? gada 5. mart?.
104. Tiesa nosprieda, ka š?ds meh?nisms ir pretrun? Sest?s direkt?vas norm?m, kuras atbilst PVN direkt?vas 62., 63. un 206. pantam, jo tas "p?rveido avansa maks?jumus par t?diem, kas ir pretrun? direkt?vas noteikumam, saska?? ar kuru dal?bvalstis *pieprasa PVN maks?jumu tikai par veiktiem dar?jumiem*" (31).
105. Citiem v?rdiem sakot, Tiesa nosprieda, ka nevienu maks?jumu, tostarp starpmaks?jumu, nevar piepras?t, pirms nodoklis nav k?uvis *iekas?jams* (32). T?d?j?di Tiesa atbalst?ja nost?ju, kuru min?taj? liet? aizst?v?ja Komisija (33) un kura atbilst interpret?cijai, ko es pied?v?ju šaj? liet?.

106. Es precizēju, ka šī interpretācija nav pretrunā fiksētam starpmaksājumu aprēķinam, ar nosacījumu, ka šis aprēķins tiek veikts tā, lai tajā netiktu iekārtoti vāļi neiekasājami nodokļi. Manuprāt, tas ir galvenais no sprieduma *Balocchi* izrietošais secinājums (34).

107. No iepriekš minētā izriet, ka tāsds pienākums veikt avansa maksājumu kļūst pamatlieta aplūkojamais ir pretrunā PVN direktīvas 62. un 69. pantam, jo tas ļauj nodokļu administrācijai pieprasīt nodokļa maksātājam veikt maksājumu, pirms nodoklis ir kļuvis iekasājams. Šo secinājumu neliek apšaubīt šīs direktīvas 206. panta paredzētā iespēja pieprasīt starpmaksājumus, jo tā var attiekties tikai uz nodokli, kas ir kļuvis iekasājams atbilstoši iepriekš minētajam normam.

108. Ēmot vārā, ka šāds pienākums veikt avansa maksājumu ir pretrunā vairākam PVN direktīvas normam, tas nevar būt pieņemts, pamatojoties uz šīs direktīvas 273. pantu.

D. Par pienākuma veikt avansa maksājumu attiecībā uz tādā nodokļa bruto summu, kas maksājams par ar nodokli apliekamu darījumu, atbilstību PVN direktīvas 206. pantam (otrais un trešais jautājums)

109. Pakārtoti, es vēlos arī analizēt citu pamatlieta aplūkojamā pienākuma veikt avansa maksājumu aspektu, proti, to, ka tas attiecas uz tādā PVN *bruto summu*, kas maksājams par degvielas iegādi Kopienas iekšienā, to skatot atsevišķi un neēmot vārā nodokļa maksātāja tiesības uz nodokļa atskaitēšanu.

110. Turpmāk minēto iemeslu dēļ es uzskatu, ka šāds pienākums ir pretrunā PVN direktīvas 206. pantam, kļūst pamatoti ir norādījušas prasītāja pamatlieta un Komisija.

111. Ar PVN direktīvas 206. panta noteiktais pamatprincips ir tāds, ka nodokļa maksātājam PVN ir jāmaksā nevis pēc katra *ar nodokli apliekamā darījuma*, ko tas faktiski veic (piemēram, preču iegāde Kopienas iekšienā vai preču piegāde), bet gan pēc katra *taksācijas perioda* beigām. Tādējādi šīs normas pirmajā teikumā minēto PVN *neto summu* iegūst, saskaitot nodokli par visiem ar nodokli apliekamajiem darījumiem, kas veikti vāļā kaksācijas periodā, un no tā atēmot nodokli, kas samaksāts par darījumiem, kuri veikti iepriekš tādā pašā perioda laikā.

112. Manuprāt, PVN direktīvas 206. panta otrajā teikumā paredzētā iespēja pieprasīt starpmaksājumu ļauj *iepriekš* pieprasīt daļēju tādā PVN *neto summas* maksājumu, kas aprēķināts par visu *taksācijas periodu*. Formulējums “starpmaksājums” apzīmē daļēju tādā summas maksājumu, kas būs maksājama vāļā k, proti, par visu taksācijas periodu aprēķinātā PVN *neto summu*. Kļūst ir uzsvērusi prasītāja pamatlieta, šo interpretāciju apstiprina šīs normas redakcija poļu valodā, kurā ir skaidri minēta starpmaksājumu iekasēšana par “šo summu” (35).

113. Pretāji tam, ko apgalvo nodokļu administrācija un Polijas valdība, šī interpretācija praksē nepadara neiespējamu vai pārērēgi neapgrātina starpmaksājumu pieprasēšanu. Lai šādi starpmaksājumi atbilstu PVN direktīvas 206. panta otrajam teikumam, tiem ir jābalstās uz maksājamo PVN *neto summas* aprēķinu taksācijas perioda beigās, līdzēgi kļūst bija arī pienākumu veikt avansa maksājumu, ko Tiesa vārtēja spriedumā *Balocchi* (36).

114. Savukārt šo normu nevar interpretēt kļūst tādā, kas ļauj pieprasīt maksājamo PVN *bruto summu* par katru *ar nodokli apliekamu darījumu*, to skatot atsevišķi, kļūst to paredz pamatlieta aplūkojamais pienākums veikt avansa maksājumu. Manuprāt, tādā interpretācija nozīmētu mainīt pašu PVN bārtību, jo tas ir nodoklis, kura maksājums tiek prasāts katra *taksācijas perioda* beigās, nevis pēc katra ar nodokli apliekama darījuma.

115. Es precizēju, ka šo interpretāciju nedrīkst neliekt apšaubīt spriedums *Macikowski* (37). Kā pamatoti norādīja prasītāja pamatlietā un Komisija, šajā spriedumā pieņemtais risinājums bija pamatots ar pašiem, patērētājiem apstākļiem attiecībā uz visiem ar PVN apliekamajiem darījumiem un to nevar vispārināt.

116. Konkrēti, šis spriedums attiecas uz tādā PVN maksājumu, kas bija maksājams par nodokļu maksātāja sabiedrībai *Royal* piederoša nekustamā pašuma pārdošanu piespiedu izpildes kārtībā. Tiesu izpildītājs *Marian Macikowski* bija veicis attiecīgā nekustamā pašuma apraksti un pārdošanu izsolā. Pārdošanas cena, kas ietvēra maksājamo PVN, tika iemaksāta kompetentās tiesas kontā. Tomēr, ņemot vērā to, ka paredzētajā termiņā nebija samaksāts nodoklis, nodokļu administrācija bija noteikusi *M. Macikowski* kā par PVN nomaksu atbildīgās personas atbildību.

117. Tiesa nosprieda, ka minētajos apstākļos tiesu izpildītāja pienākums samaksāt par nekustamā pašuma pārdošanu piespiedu izpildes kārtībā maksājamo PVN *bruto summu* nav pretrunā PVN direktīvas 206. pantam (38).

118. Tomēr minētā interpretācija skaidri balstījās uz būtisku konstatējumu, proti, nošķirumu starp personu, kura ir atbildīga par nodokļa nomaksu par šo darījumu (tiesu izpildītājs *M. Macikowski*), un personu, kurai ir tiesības uz nodokļa atskaitēšanu taksācijas perioda beigās (nodokļa maksātājs *Royal*) (39). Minētajos apstākļos pienākums samaksāt nodokļa bruto summu par aplūkojamo darījumu nav pretrunā PVN direktīvas 206. pantam, jo hipotētiski par šīs summas samaksu atbildīgajam (tiesu izpildītājam) nav atbilstošo tiesību uz nodokļa atskaitēšanu.

119. Turklāt es uzsveru, ka minētais risinājums ir piemērots kontekstā, kas raksturo pārdošanu piespiedu izpildes kārtībā, jo no tās gūtie ieņēmumi netiek samaksāti nekustamā pašumam, kas ir nodokļa maksātājs.

120. Savukārt spriedums *Macikowski* (40) nav atbilstoši visās "parastajās" situācijās, kurās par nodokļa samaksu atbildīgā persona ir nodokļa maksātājs, kuram ir tiesības uz nodokļa atskaitēšanu. Visās šajās situācijās starpmaksājumi šīs normas izpratnē var attiekties tikai uz taksācijas perioda maksājamo nodokļa *neto summas* daļu.

121. Es piebilstu, ka sprieduma *Macikowski* (41) apjomu vēl vairāk ierobežo tās 58. punkts, kurā Tiesa norāda, ka PVN maksājums, ko veic par samaksu atbildīgā persona (tiesu izpildītājs), tiek prasīts *pēc tam*, kad nodokļa maksātājs ir iesniedzis deklarāciju. Savukārt pamatlietas apstākļos avansa maksājums tiek prasīts, pirms nodokļa maksātājs ir iesniedzis deklarāciju (42).

122. No iepriekš minētā izriet, ka tāsds pienākums veikt PVN avansa maksājumu par degvielas iegādi Kopienas iekšienē piecu dienu laikā pēc degvielas ieviešanas valsts teritorijā kā pamatlietā aplūkojamais ir pretrunā PVN direktīvas 206. pantam, jo šis pienākums attiecas uz par šo darījumu maksājamo nodokļa bruto summu, to skatot atsevišķi, nevis uz nodokļa, kas aprēķināts par visu taksācijas periodu, neto summu.

V. Secinājumi

123. ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, ierosinu Tiesai uz *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1) LESD 110. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neliedz ieviest pienākumu veikt pievienotās vērtības nodokļa (PVN) avansa maksājumu par degvielas iegādi Kopienas iekšienē piecu dienu laikā pēc degvielas ieviešanas valsts teritorijā.

2) Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās

v?rt?bas nodok?a sist?mu, kur? groz?jumi izdar?ti ar Padomes Direkt?vu (ES) 2016/856 (2016. gada 25. maijs), 273. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas neliedz ieviest pien?kumu veikt PVN avansa maks?jumu par degvielas ieg?di Kopienas iekšien? piecu dienu laik? p?c degvielas ievēšanas valsts teritorij?, ja šis pien?kums ir sader?gs ar p?r?j?m š?s direkt?vas norm?m, it ?paši norm?m par nodok?a iekas?jam?bu.

3) Direkt?vas 2006/112, kur? groz?jumi izdar?ti ar Direkt?vu 2016/856, 62. un 69. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem pretrun? ir pien?kums veikt PVN avansa maks?jumu par degvielas ieg?di Kopienas iekšien? piecu dienu laik? p?c degvielas ievēšanas valsts teritorij?, cikt?l šis pien?kums ?auj nodok?u administr?cijai piepras?t nodok?a maks?t?ja maks?jumu, pirms nodoklis ir k?uvis iekas?jams, ?emot v?r?, ka š?s direkt?vas 206. pant? paredz?t? iesp?ja piepras?t starpmaks?jumu var attiekties tikai uz nodokli, kas k?uvis iekas?jams atbilstoši iepriekš min?taj?m norm?m.

4) Direkt?vas 2006/112, kur? groz?jumi izdar?ti ar Direkt?vu 2016/856, 206. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam pretrun? ir pien?kums veikt PVN avansa maks?jumu par degvielas ieg?di Kopienas iekšien?, jo šis pien?kums attiecas uz nodok?a, kas maks?jams par šo dar?jumu, bruto summu, to skatot atseviš?i, nevis uz nodok?a, kurš apr??in?ts par visu taks?cijas periodu, neto summu.

1 Ori?in?lvaloda – fran?u.

2 Padomes Direkt?va (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kur? groz?jumi izdar?ti ar Padomes Direkt?vu (ES) 2016/856 (2016. gada 25. maijs) (OV 2016, L 142, 12. lpp.) (turpm?k tekst? – “PVN direkt?va”).

3 Skat. it ?paši spriedumus, 2003. gada 11. decembris, *Deutscher Apothekerverband* (C?322/01, EU:C:2003:664, 64. punkts); 2014. gada 1. j?lijs, *Ålands Vindkraft* (C?573/12, EU:C:2014:2037, 57. punkts), un 2020. gada 17. septembris, *Hidroelectrica* (C?648/18, EU:C:2020:723, 25. punkts).

4 Skat. ?ener?ladvok?ta M. Kamposa San?esa?Bordonas [*M. Campos Sánchez-Bordona*] secin?jumus apvienotaj?s liet?s *Eurogate Distribution* un *DHL Hub Leipzig* (C?226/14 un C?228/14, EU:C:2016:1, 106. punkts).

5 Skat. ?ener?ladvok?tes J. Kokotes [*J. Kokott*] secin?jumus liet? *Grattan* (C?310/11, EU:C:2012:568, 50. punkts) un spriedumu, 2012. gada 19. decembris, *Grattan* (C?310/11, EU:C:2012:822, 34. punkts).

6 Šaj? paš? noz?m? attiec?b? uz Padomes Direkt?vu 92/12/EEK (1992. gada 25. febru?ris) par visp?r?ju rež?mu akc?zes prec?m un par š?du pre?u glab?šanu, apriti un uzraudz?bu (OV 1992, L 76, 1. lpp.) skat. ?ener?ladvok?ta P. Krusa Viljalona [*P. Cruz Villalón*] secin?jumus liet? Komisija/Francija (C?216/11, EU:C:2012:819, 49. punkts), un spriedumu, 2013. gada 14. marts, Komisija/Francija (C?216/11, EU:C:2013:162, 28. punkts).

7 Šaj? noz?m? skat. ?ener?ladvok?ta A. Elmera [*A. Elmér*] secin?jumus liet? *Eismann* (C?217/94, EU:C:1996:183, 29. punkts).

8 Spriedums, 1984. gada 10. j?lijs (42/83, EU:C:1984:254, 27. punkts). Š? lieta attiec?s uz D?nijas tiesisko regul?jumu, kur? attiec?b? uz importu bija paredz?ti atš?ir?gi p?rskata laikposmi un PVN maks?šanas termi?i nek? termi?i PVN maks?šanai valsts iekš?j? rež?m?.

9 Skat. spriedumus, 1980. gada 27. febru?ris, Komisija/?rija (55/79, EU:C:1980:56, 9. punkts);

1984. gada 10. jūlijs, *Dansk Denkavit* (42/83, EU:C:1984:254, 30. punkts); 1998. gada 17. jūnijs, *Grundig Italiana* (C?68/96, EU:C:1998:299, 23. un 24. punkts), un 2015. gada 12. februāris, *Oil Trading Poland* (C?349/13, EU:C:2015:84, 48. punkts).

10 Skat. it paši spriedumus, 1998. gada 2. aprīlis, *Outokumpu* (C?213/96, EU:C:1998:155, 34. punkts); 2009. gada 19. marts, Komisija/Somija (C?10/08, nav publicēts, EU:C:2009:171, 23. punkts), un 2018. gada 15. marts, *Cali Esprou* (C?104/17, EU:C:2018:188, 41. punkts).

11 Skat. it paši spriedumus, 2009. gada 19. marts, Komisija/Somija (C?10/08, nav publicēts, EU:C:2009:171, 24. punkts); 2013. gada 19. decembris, X (C?437/12, EU:C:2013:857, 28. punkts), un 2015. gada 12. februāris, *Oil Trading Poland* (C?349/13, EU:C:2015:84, 46. punkts).

12 Piemēram, LESD 36. pants ir pamatojuma klauzula, ar kuru tiek mēkstināti ar LESD 34. un 35. pantu noteiktie aizliegumi.

13 Spriedums, 1998. gada 17. jūnijs, *Grundig Italiana* (C?68/96, EU:C:1998:299, 24. punkts). Skat. arī ģenerālvokāta ?. Bota [Y. Bot] secinājums lietā *Visnapuu* (C?198/14, EU:C:2015:463, 57. punkts).

14 Skat. it paši spriedumus, 1997. gada 17. jūlijs, *Haahr Petroleum* (C?90/94, EU:C:1997:368, 29. punkts); 2006. gada 5. oktobris, *Nádasdi* un *Németh* (C?290/05 un C?333/05, EU:C:2006:652, 51. punkts), un 2007. gada 8. novembris, *Stadtgemeinde Frohnleiten* un *Gemeindebetriebe Frohnleiten* (C?221/06, EU:C:2007:657, 56. punkts).

15 Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīva, kas papildina pievienotās vārtības nodokļu kopējo sistēmu un groza Direktīvu 77/388/EEK nolūkā atcelt fiskālās robežas (OV 1991, L 376, 1. lpp.).

16 Skat. šo secinājumu 23. punktu.

17 Skat. it paši ģenerālvokāta D. Ruiza-Harabo Kolomera [D. Ruiz-Jarabo Colomer] secinājums apvienotajās lietās *Kittel* un *Recolta Recycling* (C?439/04 un C?440/04, EU:C:2006:174, 27.–35. punkts); ģenerālvokāta M. Pojareša Maduru [M. Poiares Maduro] secinājums lietā *Federation of Technological Industries u.c.* (C?384/04, EU:C:2005:745, 7.–9. punkts), un ģenerālvokāta M. Špunara [M. Szpunar] secinājums apvienotajās lietās *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti u.c.* (C?131/13, C?163/13 un C?164/13, EU:C:2014:2217, 31.–38. punkts).

18 Skat. šo secinājumu 21. punktu.

19 Spriedums, 1984. gada 10. jūlijs (42/83, EU:C:1984:254, 32. punkts).

20 Pirms tam, kad ar Direktīvu 91/680 saistībā ar pārejas režīmu tika ieviests jēdziens "ieņdes Kopienas iekšien?", Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vārtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1997, L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "Sestā direktīva") 7. pantā "imports" bija definēts kā ikviena preces ieviešana dalībvalsts teritorijā. Pārreizējā režīmā "ieņdes Kopienas iekšien?" jēdziens attiecas uz prešu piegādēm starp dalībvalstīm (PVN direktīvas 20. pants), savukārt "importa" jēdziens attiecas tikai uz prešu ieviešanu no trešajām valstīm (PVN direktīvas 30. pants).

21 Spriedums, 1984. gada 10. jūlijs, *Dansk Denkavit* (42/83, EU:C:1984:254, 32. punkts).

22 Spriedumi, 2007. gada 18. janvāris, *Brzeziński* (C?313/05, EU:C:2007:33, 47. un 48.

punkts); 2010. gada 3. jūnijs, *Kalinchev* (C-2/09, EU:C:2010:312, 27. punkts), un 2015. gada 12. februāris, *Oil Trading Poland* (C-349/13, EU:C:2015:84, 37. punkts).

23 Skat. it īpaši spriedumus, 2018. gada 17. maijs, *Vámos* (C-566/16, EU:C:2018:321, 41. punkts); 2018. gada 21. novembris, *Fontana* (C-648/16, EU:C:2018:932, 35. punkts), un 2019. gada 8. maijs, *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374, 38. un 39. punkts).

24 Spriedums, 2014. gada 13. februāris (C-18/13, EU:C:2014:69, 42.–48. punkts).

25 Par nepieciešamību nosīrt šos trīs jūdzenus skat. spriedumu, 1993. gada 20. oktobris, *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, 21.–24. punkts).

26 Skat. šo secinājumu 14. punktu.

27 Attiecībā uz darījumiem valsts iekšienē noteikumi par brīdi, kurā nodoklis kļūst iekasājams, ir sarežģītāki: skat. PVN direktīvas 63.–67. pantu.

28 Skat. šo secinājumu 85.–87. punktu.

29 Mans izcēlums.

30 Spriedums, 1993. gada 20. oktobris (C-10/92, EU:C:1993:846).

31 Skat. spriedumu, 1993. gada 20. oktobris, *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, 27. un 31. punkts). Mans izcēlums.

32 Atbilstoši PVN direktīvas 63. pantam “nodokļa iekasājams gadījums iestājas un *nodoklis kļūst iekasājams* tad, kad *faktiski ir veikta* preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana” (mans izcēlums).

33 Ziņojumā Tiesas sēdē lietā *Balocchi* (C-10/92) Komisijas argumenti ir apkopoti šādi: “Komisija apgalvo, pirmkārt, ka Itālijas tiesību akti ir pretrunā direktīvas 10. pantam. Būtiskais noteikums, kas noteikts ar šo normu – ar kuru saskaņoti PVN iekasājams gadījuma un iekasājams jūdzeni –, ir tāds, ka *nodoklis ir iekasājams tikai tad, kad ir faktiski veikts ar nodokli apliekamais darījums; iepriekšējs nodokļa maksājums, pat ne daļējs, nekādā gadījumā nevar tikt pieprasīts*. [...] Tāpat ar direktīvas 22. pantu, kurā ir paredzēta iespēja pieprasīt “starpmaksājumu”, dalībvalstīm dota atļauja samazināt nodokļa maksājuma termiņu un *pieprasīt avansa maksājumu laikposmā no brīža, kurā nodoklis ir kļuvis iekasājams, līdz brīdim, kas paredzēts tā samaksāšanai*.” (mans izcēlums).

34 Spriedums, 1993. gada 20. oktobris, *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, 27.–31. punkts).

35 “*Každy podatnik zobowiżany do zapłaty VAT musi zapłaci kwotę netto VAT w momencie skądania deklaracji VAT przewidzianej w art. 250. Państwa członkowskie mogą jednakże ustalić inny termin zapłaty tej kwoty lub pobrać zaliczki od tej kwoty.*”

36 Spriedums, 1993. gada 20. oktobris (C-10/92, EU:C:1993:846). Skat. šo secinājumu 102.–106. punktu.

37 Spriedums, 2015. gada 26. marts (C-499/13, EU:C:2015:201).

38 Spriedums, 2015. gada 26. marts, *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201, 57. un nākamie punkti).

- 39 Spriedums, 2015. gada 26. marts, *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201, 57. punkts).
- 40 Spriedums, 2015. gada 26. marts (C-499/13, EU:C:2015:201).
- 41 Spriedums, 2015. gada 26. marts (C-499/13, EU:C:2015:201).
- 42 Skat. šo secinājumu 17. un 26. punktu.