



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2021. gada 9. septembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 69. pants – PVN iekasējamība – Degvielas iegāde Kopienas iekšienē – Pienākums veikt PVN avansa maksājumu – 206. pants – Jēdziens “starpmaksājumi” – 273. pants – Pareiza PVN iekasēšana un krāpšanas apkarošana – Dalībvalstu rīcības brīvība

Lietā C-855/19

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) iesniedza ar 2019. gada 17. oktobra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2019. gada 22. novembrī, tiesvedībā

G. sp. z o.o.

pret

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy,

TIESA (piektā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs J. Regans [*E. Regan*] (referents), tiesneši M. Ilešičs [*M. Ilešič*], E. Juhāss [*E. Juhász*], K. Likurģs [*C. Lycourgos*] un I. Jarukaitis [*I. Jarukaitis*],

ģenerālvokāts: H. Saugmandsgors Ēe [*H. Saugmandsgaard Øe*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *G. sp. z o.o.* vārdā – *M. Kalinowski, radca prawny,*
- *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy* vārdā – *B. Kołodziej* un *T. Wojciechowski,* pārstāvji,
- Polijas valdības vārdā – *B. Majczyna,* pārstāvis,

* Tiesvedības valoda – poļu.

– Eiropas Komisijas vārdā – *M. Siekierzyńska* un *J. Jokubauskaitė*, pārstāvji,
noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2021. gada 18. marta tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par LESD 110. panta, kā arī Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), redakcijā ar grozījumiem, kuri izdarīti ar Padomes 2010. gada 13. jūlija Direktīvu 2010/45/ES (OV 2010, L 189, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”), 69., 206. un 273. panta interpretāciju.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp sabiedrību *G. sp. z o.o.* un *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy* (Bīdgoščas Nodokļu administrācijas pārvaldes direktors, Polija; turpmāk tekstā – “nodokļu administrācija”) saistībā ar pienākumu veikt pievienotās vērtības nodokļa (PVN) avansa maksājumu par degvielas iegādi Kopienas iekšienē.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 Atbilstoši PVN direktīvas 62. pantam:

“Šā panta nozīmē:

- 1) “nodokļa iekasējamības gadījums” ir notikums, iestājoties kuram, ir izpildīti juridiskie nosacījumi, lai nodoklis kļūtu iekasējams;
- 2) “nodokļa iekasējamība” nozīmē, ka nodokļu iestādei saskaņā ar tiesību aktiem rodas tiesības no attiecīgā brīža pieprasīt nodokli no personas, kura ir atbildīga par PVN nomaksu, neatkarīgi no tā, ka nomaksas laiku var atlikt.”

- 4 Šis direktīvas 68. pantā ir paredzēts:

“Nodokļa iekasējamības gadījums iestājas tad, kad ir faktiski veikta preču iegāde Kopienas iekšienē.

Uzskata, ka preču iegāde Kopienas iekšienē ir faktiski veikta tad, kad līdzīgu preču piegādi uzskata par faktiski veiktu attiecīgajā dalībvalsts teritorijā.”

- 5 Minētās direktīvas 69. pantā ir noteikts:

“Ja ir notikusi preču iegāde Kopienas iekšienē, PVN kļūst iekasējams pēc rēķina izsniegšanas vai pēc 222. panta pirmajā daļā minētā termiņa, ja līdz minētajai dienai rēķins nav izsniegts.”

6 Šīs pašas direktīvas 206. pantā ir noteikts:

“Visi nodokļa maksātāji, kas atbildīgi par PVN nomaksu, iesniedzot PVN deklarācijas, kā paredzēts 250. pantā, samaksā PVN neto summu. Tomēr dalībvalstis var noteikt citu šīs summas maksāšanas datumu vai pieprasīt starpmaksājumu.”

7 Atbilstoši PVN direktīvas 222. pantam:

“Par preču piegādi, kas veikta saskaņā ar 138. pantā paredzētajiem nosacījumiem, vai par pakalpojumu sniegšanu, par ko atbilstīgi 196. pantam PVN maksā pircējs vai pakalpojumu saņēmējs, rēķinu izsniedz ne vēlāk kā tā mēneša piecpadsmitajā dienā, kas ir pēc mēneša, kurā iestājies nodokļa iekasējamības gadījums.

Attiecībā uz pārējo preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu dalībvalstis var noteikt nodokļa maksātājiem termiņus rēķinu izsniegšanai.”

8 Šīs direktīvas 250. pantā ir paredzēts:

“1. Katrs nodokļa maksātājs iesniedz PVN deklarāciju, norādot visu informāciju, kas vajadzīga, lai aprēķinātu iekasējamā nodokļa summu un atskaitāmo summu, tostarp – ciktāl tas nepieciešams aprēķina bāzes noteikšanai – to darījumu kopējo vērtību, uz ko attiecas minētais nodoklis un atskaitīšana, kā arī jebkuru no nodokļa atbrīvoto darījumu vērtību.

[..]”

9 Minētās direktīvas 273. pantā ir noteikts:

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

Pirmajā daļā paredzēto izvēles iespēju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar rēķinu sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem, kas noteikti 3. nodaļā.”

Polijas tiesības

10 2004. gada 11. marta *ustawa o podatku od towarów i usług* (Pievienotās vērtības nodokļa likums; 2016. gada *Dz. U.*, 710. pozīcija) redakcijā, kas piemērojama lietas faktu rašanās laikā (turpmāk tekstā – “PVN likums”), 20. panta 5. punktā ir noteikts:

“Ja preču iegāde notiek Kopienas iekšienē, PVN kļūst iekasējams dienā, kurā nodokļa maksātājs izsniedz rēķinu, bet ne vēlāk kā piecpadsmitajā dienā mēnesī pēc tā mēneša, kurā faktiski notikusi preču iegāde [..].”

11 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 maksājumu iekasēšanu, ikmēneša deklarāciju par maksājamām nodokļa summām līdz tā mēneša 5. datumam, kas ir pēc mēneša, kura laikā iestājās pienākums veikt maksājumu.

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

“Iegādājoties Kopienas iekšienē degvielu, kura ir norādīta 2008. gada 6. decembra *ustawa o podatku akcyzowym* (Akcīzes nodokļa likums) 2. pielikumā un kuras ražošanai vai tirdzniecībai ir vajadzīga licence atbilstīgi 1997. gada 10. aprīļa *ustawa – Prawo energetyczne* (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 atļaujā norādītajā akcīzes preču saņemšanas vietā, – ja preces Kopienas iekšienē [2008. gada 6. decembra Akcīzes nodokļa likuma] normu 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 preču noliktavā no citas dalībvalsts teritorijas;
- 3) brīdī, kad šīs preces tika ievestas valsts teritorijā, – ja preces tiek pārvietotas ārpus atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīma saskaņā ar akcīzes nodokļa noteikumiem.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 13 2016. gada decembrī G. 20 reizes Kopienas iekšienē iegādājās dīzeļdegvielu, kas atbilst KN kodam 2710 19 43, ar kopējo tilpumu 3 190 874 m³.
- 14 Nodokļu iestāde precizēja, ka uz prasītājas pamatlietā veiktajām iegādēm Kopienas iekšienē attiecās PVN likuma 103. panta 5.a punktā minētais otrais gadījums, proti, gadījums, kurā preces tiek ievestas akcīzes preču noliktavā no citas dalībvalsts teritorijas.
- 15 G., pārkāpjot šo tiesību normu, par minētajām iegādēm piecu dienu termiņā no dīzeļdegvielas ieviešanas valsts teritorijā nebija samaksājis PVN kopsummā 1 530 766 Polijas zlotu (PLN) (aptuveni 345 000 EUR). Turklāt, pārkāpjot šā likuma 99. panta 11.a punktu, tā arī nav iesniegusi ikmēneša deklarāciju par minētajām iegādēm vēlākais tā mēneša piektajā dienā, kas seko mēnesim, kurā ir radies pienākums veikt maksājumu.
- 16 Ar 2018. gada 6. aprīļa lēmumu nodokļu iestāde attiecībā uz G. veica nodokļa uzrēķinu par 2016. gada decembri un lika prasītājai pamatlietā veikt tūlītēju PVN samaksu par strīdīgajām iegādēm Kopienas iekšienē, kurai pieskaitīti nokavējuma procenti, kas aprēķināti, sākot ar dienu pēc tās dienas, kurā maksājums bija jāveic, bet tas netika veikts.
- 17 Ar 2018. gada 10. jūlija spriedumu *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy* (Vojevodistes administratīvā tiesa Bidgoščā, Polija) noraidīja prasību, kuru G. bija cēlis par šo lēmumu.
- 18 *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija), kurā šis spriedums tika pārsūdzēts, norāda, ka PVN likuma 103. panta 5.a punkts ir daļa no šajā likumā veiktu grozījumu kopuma, kuri stājās spēkā ar 2016. gada 1. augustu un kuru mērķis ir uzlabot PVN iekasēšanu no degvielas iegādēm Kopienas iekšienē un novērst ar PVN saistītu krāpšanu šīs degvielas pārrobežu tirgū.

- 19 Iesniedzējtiesa vispirms vēlas noskaidrot, vai šis 103. panta 5.a punkts, ciktāl tajā ir noteikti īsāki PVN samaksas termiņi degvielas iegādei no citām dalībvalstīm nekā iegādei iekšzemē, atbilst LESD 110. pantam. Proti, PVN direktīvas 273. pantā dalībvalstīm sniegtā iespēja uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, varot tikt izmantota tikai ar nosacījumu, ka tiek nodrošināta vienlīdzīga attieksme pret nodokļa maksātāju veiktiem iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm un ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes saistībā ar robežas šķērsošanu.
- 20 Turpinot, gadījumā, ja PVN likuma 103. panta 5.a punkts nebūtu pretrunā nedz LESD 110. pantam, nedz PVN direktīvas 273. pantam, iesniedzējtiesa jautā, vai pirmā minētā tiesību norma atbilst šīs direktīvas 69. pantam, ciktāl minētajā PVN likuma normā ir paredzēts, ka PVN par degvielas iegādi Kopienas iekšienē var tikt iekasēts, pat pirms ir radies nodokļa maksāšanas pienākums, kas ir minēts šajā 69. pantā, kurā ir noteikts, ka šis pienākums rodas rēķina izrakstīšanas dienā vai – ja līdz datumam, kurā notiek iegāde Kopienas iekšienē, rēķins nav izrakstīts, – vēlākais, piecpadsmitajā dienā pēc mēneša, kurā ir iestājies nodokļa iekasējamības gadījums.
- 21 Minētā tiesa uzskata, ka atbilde uz šo jautājumu ir atkarīga no PVN likuma 103. panta 5.a punktā paredzēto maksājumu būtības. Ja tie būtu uzskatāmi par atsevišķu paātrinātu PVN iekasēšanas mehānismu, pienākums maksāt nodokli, pirms, pamatojoties uz minēto 69. pantu, ir radies nodokļu parāds, būtu pretrunā šīm normām, jo PVN iekasējamībai šajā brīdī nebūtu pamata. Savukārt pienākums maksāt nodokli pirms nodokļa parāda rašanās varētu būt saderīgs ar šo normu, ja šie maksājumi tiktu uzskatīti par “starpmaksājumu” PVN direktīvas 206. panta otrā teikuma beigu daļas izpratnē. Attiecīgā gadījumā rodoties jautājums, vai šis starpmaksājums varētu tikt aprēķināts no PVN bruto summas, kas jāmaksā par degvielas iegādi Kopienas iekšienē, neņemot vērā nodokļa maksātāja tiesības uz nodokļa atskaitīšanu.
- 22 Visbeidzot, ja tas tā būtu, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai šajā normā minētais PVN starpmaksājums, kas nav veikts noteiktajā termiņā, juridiski beidz eksistēt tās PVN deklarācijas perioda beigās, par kuru tas ir jāveic.
- 23 Šādos apstākļos *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “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 degvielu 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:
- 5 dienu laikā pēc dienas, kad šīs preces tika ievestas attiecīgajā atļaujā norādītajā akcīzes preču saņemšanas vietā, – ja preces Kopienas iekšienē [2008. gada 6. decembra Likuma par akcīzes nodokli] normu izpratnē iegādājas reģistrēts saņēmējs, izmantojot atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmu saskaņā ar normām par akcīzes nodokli;
 - 5 dienu laikā pēc dienas, kad šīs preces tika ievestas akcīzes preču noliktavā no tādas dalībvalsts teritorijas, kas nav valsts teritorija;
 - brīdī, kad šīs preces tika ievestas valsts teritorijā, – ja preces tiek pārvietotas ārpus atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīma saskaņā ar akcīzes nodokļa noteikumiem?

- 2) Vai [PVN direktīvas] 69. pantam nav pretrunā tāda tiesību norma kā PVN likuma 103. panta 5.a punkts, kurā ir noteikts, ka, iegādājoties degvielu 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:
- 5 dienu laikā pēc dienas, kad šīs preces tika ievestas attiecīgajā atļaujā norādītajā akcīzes preču saņemšanas vietā, – ja preces Kopienas iekšienē [2008. gada 6. decembra Likuma par akcīzes nodokli] normu izpratnē iegādājas reģistrēts saņēmējs, izmantojot atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmu saskaņā ar normām par akcīzes nodokli;
 - 5 dienu laikā pēc dienas, kad šīs preces tika ievestas akcīzes preču noliktavā no tādas dalībvalsts teritorijas, kas nav valsts teritorija;
 - brīdī, kad šīs preces tika ievestas valsts teritorijā, – ja preces tiek pārvietotas ārpus atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīma saskaņā ar akcīzes nodokļa noteikumiem,

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 tā taksācijas perioda beigās, par kuru tas ir jāmaksā?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

- 24 Ar saviem jautājumiem iesniedzējtiesa vēlas uzzināt, pirmkārt, vai LESD 110. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam pretrunā ir tāda valsts tiesību norma, kurā ir noteikts pienākums veikt PVN avansa maksājumu par degvielas iegādi Kopienas iekšienē, pirms šis nodoklis kļūst iekasējams PVN direktīvas 69. panta izpratnē. Otrkārt, iesniedzējtiesa jautā, vai šī direktīva – it īpaši tās 69., 206. un 273. pants – ir jāinterpretē tādējādi, ka tā nepieļauj šādu valsts tiesību normu. Turklāt minētā tiesa jautā, pirmām kārtām, vai PVN direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka tā attiecīgā gadījumā nepieļauj noteikumu, saskaņā ar kuru par šādu iegādi maksājama PVN tiek aprēķināts, neņemot vērā atskaitīšanas tiesības, un, otrām kārtām, vai PVN starpmaksājums šīs direktīvas 206. panta izpratnē, kas nav veikts paredzētajā termiņā, juridiski beidz eksistēt tā nodokļa deklarācijas perioda noslēgumā, par kuru minētais starpmaksājums ir jāveic.
- 25 Vispirms ir jāatbild uz iesniedzējtiesas uzdotajiem jautājumiem, ar kuriem tā būtībā jautā, vai PVN direktīvas 69., 206. un 273. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāda valsts tiesību norma, kurā ir noteikts pienākums maksāt PVN par degvielas iegādi Kopienas iekšienē, pirms šis nodoklis kļūst iekasējams minētā 69. panta izpratnē.
- 26 Ir jāatgādina, ka PVN direktīvas 62. panta 1) punktā “nodokļa iekasējamības gadījums” ir definēts kā notikums, iestājoties kuram, ir izpildīti juridiskie nosacījumi, lai nodoklis kļūtu iekasējams, savukārt šā panta 2) punktā ir noteikts, ka “nodokļa iekasējamība” nozīmē, ka nodokļu iestādei saskaņā ar tiesību aktiem rodas tiesības no attiecīgā brīža pieprasīt nodokli no personas, kura ir atbildīga par tā samaksu, neatkarīgi no tā, ka samaksas laiku var atlikt. Turklāt no šīs direktīvas 206. panta pirmā teikuma izriet, ka maksāšanas pienākums principā rodas minētās direktīvas 250. pantā paredzētās PVN deklarācijas iesniegšanas brīdī.
- 27 Šajā ziņā ir jāuzsver, ka ir jānošķir, no vienas puses, PVN direktīvas 62. pantā minētie jēdzieni “nodokļa iekasējamības gadījums” un “iekasējamība”, un, no otras puses, nodokļa “maksāšanas” jēdziens (pēc analogijas skat. spriedumu, 1993. gada 20. oktobris, *Balocchi*, C-10/92, EU:C:1993:846, 24. punkts).

- 28 Kā ģenerāladvokāts ir norādījis secinājumu 87. punktā, PVN iekasējamības gadījums, iekasējamība un pienākums maksāt PVN tādējādi ir trīs secīgi posmi procesā, kura rezultātā tiek iekasēts šis nodoklis, tādā ziņā, ka priekšnoteikums, lai rastos pienākums maksāt PVN ir tāds, ka minētais nodoklis ir kļuvis iekasējams, savukārt šī iekasējamība pati par sevi ir atkarīga no tā, ka iepriekš ir iestājies nodokļa iekasējamības gadījums.
- 29 Attiecībā uz iegādēm Kopienas iekšienē – lai gan saskaņā ar PVN direktīvas 68. pantu nodokļa iekasējamības gadījums iestājas tad, kad ir faktiski veikta preču iegāde Kopienas iekšienē, šis nodoklis saskaņā ar šīs direktīvas 69. pantu, lasot to kopsakarā ar tās 222. pantu, kļūst iekasējams tikai vēlākā datumā, proti, rēķina izsniegšanas brīdī vai, vēlākais, tā mēneša piecpadsmitajā dienā, kas ir pēc mēneša, kurā ir iestājies iekasējamības gadījums, ja līdz minētajai dienai rēķins nav izsniegts.
- 30 Šajā gadījumā, lai gan nav strīda par to, ka atbilstoši ar PVN likuma 103. panta 5.a punktu izveidotajam režīmam, kas attiecas uz degvielas iegādi Kopienas iekšienē, nodokļa iekasējamības gadījums saskaņā ar PVN direktīvas 68. pantu iestājas, pirms ir jāveic PVN avansa maksājums, jo šis samaksas pienākums rodas pēc šo preču ieviešanas valsts teritorijā, tomēr šķiet, ka minētais pienākums veikt maksājumu tiek uzlikts, pirms PVN kļūst iekasējams saskaņā ar PVN direktīvas 69. pantu, kas aplūkots kopsakarā ar tās 222. pantu.
- 31 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka PVN likuma 103. panta 5.a punkts – pretrunā iepriekš minētajām tiesību normām – rada pienākumu veikt PVN avansa maksājumu neatkarīgi no rēķina izrakstīšanas vai šā sprieduma 29. punktā minētā termiņa izbeigšanās, kura noslēgumā nodoklis obligāti kļūst iekasējams.
- 32 Turklāt, lai gan ir taisnība, ka dalībvalstis saskaņā ar PVN direktīvas 206. panta otro teikumu var atkāpties no noteikuma par samaksu periodiskās deklarācijas iesniegšanas brīdī un iekasēt starpmaksājumus, šī iespēja var tikt izmantota tikai tiktāl, cik tā attiecas uz nodokli, kas ir kļuvis iekasējams (pēc analogijas skat. spriedumu, 1993. gada 20. oktobris, *Balocchi*, C-10/92, EU:C:1993:846, 25. un 27. punkts).
- 33 Proti – kā ģenerāladvokāts ir norādījis secinājumu 98. un 99. punktā –, lai gan PVN direktīvas 206. panta otrajā teikumā tādējādi ir mīkstināts šīs normas, kura ietilpst šīs direktīvas XI sadaļas 1. nodaļa “Maksāšanas pienākums”, pirmajā teikumā paredzētais princips, ka samaksas pienākums ir PVN deklarācijas iesniegšanas brīdī, ar šo pantu nevar tikt ieviesta atkāpe no minētās direktīvas 62. un 69. panta, kuri ietilpst šīs direktīvas VI sadaļā “Nodokļa iekasējamības gadījums un nodokļa iekasējamība”.
- 34 Līdz ar to – ņemot vērā apstākli, ka iespēja iekasēt starpmaksājumus atbilstoši PVN direktīvas 206. panta otrajam teikumam ļauj dalībvalstīm noteikt agrāku, nevis to datumu, kurā nodoklis kļūst iekasējams, bet gan tikai tāda nodokļa samaksas datumu, kas jau ir kļuvis iekasējams, – šī tiesību norma ir jāinterpretē tādējādi, ka tā nepieļauj dalībvalsts tiesību normu, ar kuru tiek uzlikts pienākums veikt PVN samaksu, pirms šis nodoklis kļūst iekasējams atbilstoši šīs direktīvas 69. pantam.
- 35 Šo secinājumu neliek apšaubīt PVN direktīvas 273. pants, kurā ir paredzēts, ka, ievērojot noteiktus šajā tiesību normā uzskaitītos nosacījumus, dalībvalstis var paredzēt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu. Lai gan dalībvalstīm ir rīcības brīvība attiecībā uz šo mērķu sasniegšanai paredzētajiem līdzekļiem, tām tomēr sava

kompetence šajā jomā ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 15. aprīlis, *Grupa Warzywna*, C-935/19, EU:C:2021:287, 25. un 26. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

- 36 Tātad valsts tiesību norma var tikt uzskatīta par saderīgu ar šo 273. pantu tikai tad, ja tajā tostarp ir ievēroti pārējie PVN direktīvas noteikumi.
- 37 Līdz ar to uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka PVN direktīvas 69., 206. un 273. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesību normu, kurā ir noteikts pienākums maksāt PVN par degvielas iegādi Kopienas iekšienē, pirms šis nodoklis kļūst iekasējams minētā 69. panta izpratnē.
- 38 Ņemot vērā šo atbildi, nav jāatbild uz pārējām prejudiciālo jautājumu daļām, kuras attiecas, pirmkārt, uz LESD 110. panta interpretāciju un, otrkārt, uz citiem PVN direktīvas interpretācijas aspektiem.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 39 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2010. gada 13. jūlija Direktīvu 2010/45/ES, 69., 206. un 273. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesību normu, kurā ir noteikts pienākums maksāt pievienotās vērtības nodokli (PVN) par degvielas iegādi Kopienas iekšienē, pirms šis nodoklis kļūst iekasējams minētā 69. panta izpratnē.

[Paraksti]