

**Lieta C-855/19**

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar  
Tiesas Reglamenta 98. panta 1. punktu**

**Iesniegšanas datums:**

2019. gada 22. novembris

**Iesniedzējtiesa:**

*Naczelny Sąd Administracyjny* (Polija)

**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2019. gada 17. oktobris

**Prasītāja:**

*G. Sp. z o.o.*

**Atbildētājs:**

*Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy*

---

**Pamatlietas priekšmets**

PVN par dīzeļdegvielas iegādi Kopienas iekšienē maksāšanas pienākums un termiņi

**Lūguma priekšmets un juridiskais pamats**

Savienības tiesību interpretācija; LESD 267. pants

**Prejudiciālie jautājumi**

I. Vai Līguma par Eiropas Savienības darbību – 2012. gada konsolidētā redakcija (OV, 2012. gada 26. oktobris, C 326, 1. lpp. un turpmākās) 110. pantam un Padomes Direktīvas Nr. 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347/1, ar grozījumiem; turpmāk tekstā – “Direktīva 2006/112/EK”) 273. pantam nav pretrunā tāda tiesību norma kā 2004. gada 11. marta *ustawa o podatku od towarów i usług* [Likuma par pievienotās vērtības nodokli] (*Dz.U.*, 2016., 710. punkts, ar grozījumiem;

turpmāk tekstā – “PVN likums”) 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:

- 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 *ustawa o podatku akcyzowym* [Likuma par akcīzes nodokli] 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 tādas 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 normām par akcīzes nodokli?

II. Vai Direktīvas 2006/112/EK 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:

- 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 *ustawa o podatku akcyzowym* [Likuma par akcīzes nodokli] 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 tādas 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 normām par akcīzes nodokli,

interpretējot to tādējādi, ka iepriekš minētās summas nav uzskatāmas par PVN starpmaksājumu Direktīvas 2006/112/EK 206. panta izpratnē?

III. Vai PVN starpmaksājums Direktīvas 2006/112/EK 206. panta izpratnē, kurš netika samaksāts laikā, zaudē savu juridisko esamību tā taksācijas perioda beigās, par kuru tas ir jāmaksā?

## Atbilstošās Savienības tiesību normas

Līguma par Eiropas Savienības darbību 110. pants

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, ar grozījumiem (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 69., 206., 250., 258., 273. pants

## Minētās valsts tiesību normas

2004. gada 11. marta *ustawa o podatku od towarów i usług* [Likums par pievienotās vērtības nodokli] (*Dz.U.*, 2016., 710. punkts, ar grozījumiem; turpmāk tekstā – “PVN likums”):

103. panta 5.a punkts (redakcijā, kas bija spēkā no 2016. gada 1. augusta līdz 2017. gada 1. martam):

Iegādājoties Kopienas iekšienē motordegvielu, kura ir uzskaitīta 2008. gada 6. decembra *ustawa o podatku akcyzowym* [Likuma par akcīzes nodokli] 2. pielikumā un kuras ražošanai vai tirdzniecībai ir vajadzīga licence atbilstīgi 1997. gada 10. aprīļa *ustawa – Prawo energetyczne* [Enerģētikas likuma] 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 saņēmšanas vietā – ja preces Kopienas iekšienē 2008. gada 6. decembra *ustawa o podatku akcyzowym* [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 preču noliktavā no tādas 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.

20. panta 5. punkts:

Iegādājoties preces Kopienas iekšienē, pienākums maksāt nodokli rodas brīdī, kad pievienotās vērtības nodokļa maksātājs izsniedz rēķinu, bet ne vēlāk kā tā mēneša 15. datumā, kas ir pēc mēneša, kurā preces, uz kurām attiecas iegāde Kopienas iekšienē, tika piegādātas, ievērojot 8. un 9. punktā un 20.b pantā noteikto. Attiecīgi tiek piemērots 1.a punkts.

## Īss pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

Nodokļu iestādes konstatēja, ka 2016. gada decembrī prasītāja – *G. Sp. z o.o. w B.* – iegādājās Kopienas iekšienē 3 190,874 m<sup>3</sup> dīzeļdegvielas ar KN kodu 2710 19 43, kā rezultātā tai bija pienākums samaksāt pievienotās vērtības nodokli (PVN) saskaņā ar PVN likuma 103. panta 5.a punktu 5 dienu laikā pēc katras šīs preces ieviešanas valsts teritorijā, kopumā par 20 darījumiem – 1 530 766 PLN apmērā, ko prasītāja neizdarīja.

Turklāt – lai gan saskaņā ar PVN likuma 99. panta 11.a punktu, iegādājoties Kopienas iekšienē preces, kas ir minētas 103. panta 5.a punktā, nodokļa maksātājam ir pienākums iesniegt tās muitas iestādes vadītājam, kura ir atbildīga par akcīzes nodokļa maksājumiem, deklarācijas par maksājamām nodokļa summām par konkrētiem mēnešiem līdz tā mēneša 5. datumam, kas ir pēc mēneša, kura laikā iestājās pienākums maksāt šīs summas – prasītāja neiesniedza deklarācijas VAT-14 par laika posmu, uz kuru attiecas šī procedūra.

Līdz ar to tika uzskatīts, ka PVN summa 1 530 766 PLN apmērā ir nodokļu parāds par 2016. gada decembri, kas kopā ar kavējuma procentiem būtu nekavējoties jāiemaksā nodokļu iestādes bankas kontā.

Sabiedrība pārsūdzēja *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy* [Nodokļu administrācijas palātas direktoram Bidgoščā] 2018. gada 6. aprīļa lēmumu par 2016. gada decembrī maksājamo PVN, iesniedzot sūdzību *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy* [Bidgoščas vojevodistes administratīvajā tiesā], kura šo sūdzību noraidīja ar 2018. gada 10. jūlija spriedumu.

Pirmās instances tiesa piekrita pārsūdzības iestādes viedoklim, ka prasītājai bija jāsamaksā nodoklis saskaņā ar PVN likuma 103. panta 5.a punktu. Tiesa uzskatīja, ka nebija nozīmes ne tam, ka prasītājai *de facto* bija izsniegta licence, ne arī tam, ka iegādātā motordegviela netika piedāvāta pārdošanai vai izmantota iekšdedzes dzinēju darbināšanai (tā bija paredzēta tādu produktu ražošanai, kas nav motordegviela).

Tāpat šī tiesa norādīja, ka summas, kas maksājamas saskaņā ar PVN likuma 103. panta 5.a punktu, nav nodokļu starpmaksājumi, bet gan nodokļu summas (“atsevišķa nodokļu konstrukcija”). Tā arī nekonstatēja, ka PVN likuma 103. panta 5.a punkts ir pretrunā PVN direktīvas 206. pantam un LESD 110. pantam.

Sabiedrība pārsūdzēja iepriekš minēto spriedumu, iesniedzot kasācijas sūdzību *Naczelnny Sąd Administracyjny* [Augstākajā administratīvajā tiesā], kura apturēja tiesvedību un uzdeva Tiesai prejudiciālus jautājumus.

## Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatojums

### *Par pirmo jautājumu*

- 1 2016. gada 1. augustā stājās spēkā 2016. gada 7. jūlija *ustawa o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw* [Likums, ar ko groza Likumu par pievienotās vērtības nodokli un dažus atsevišķus likumus] (*Dz.U.*, 2016., 1052. punkts, ar grozījumiem), kurš reglamentē tā saucamo “degvielas paketi”, t.i., grozījumu kopumu, kuru mērķis ir uzlabot PVN iekasēšanu par motordegvielas iegādi Kopienas iekšienē un tādējādi novērst krāpšanu PVN jomā šo degvielu ārējā tirdzniecībā.
- 2 Papildinot PVN likuma 103. pantu ar jaunām normām, kas ir ietvertas 5.a–5.d punktā, tika ieviestas būtiskas izmaiņas, jo saskaņā ar noteikumiem, kas bija spēkā līdz 2016. gada 31. jūlijam, iegādājoties motordegvielu Kopienas iekšienē, PVN nebija jāmaksā iegādes brīdī (noteiktā termiņā pēc degvielas ievešanas valsts teritorijā), tāpēc ka aktīvs PVN maksātājs maksāja nodokli par šo iegādi – attiecībā uz priekšnodokli un maksājamo nodokli – izmantojot VAT-7 deklarāciju līdz tā mēneša 25. datumam, kas ir pēc katra nākamā taksācijas perioda (mēnesim vai ceturksnim). Tajā pašā deklarācijā tika iekļauts PVN, kas maksājams par degvielu iegādi Kopienas iekšienē, kā arī priekšnodoklis tādā pašā apmērā kā maksājamais nodoklis, ja iegāde bija saistīta ar pārdošanu, kurai uzliek nodokli.
- 3 Kasācijas sūdzībā tika norādīts, ka jaunais regulējums, kas ietverts PVN likuma 103. panta 5.a punktā, ir pretrunā LESD 110. pantam, jo tas nosaka nodokli, kas diskriminē citu ES dalībvalstu izcelsmes preces.
- 4 Saskaņā ar LESD 110. pantu dalībvalstis citu dalībvalstu ražojumiem tieši vai netieši neuzliek iekšējos nodokļus, kas lielāki par tiem, kuri tieši vai netieši uzlikti līdzīgiem vietējiem ražojumiem. Dalībvalstis turklāt neuzliek citu dalībvalstu ražojumiem tādus iekšējos nodokļus, kas netieši aizsargā citus ražojumus.
- 5 Savā kasācijas sūdzībā prasītāja norādīja, ka Tiesa savā judikatūrā vismaz divreiz ir interpretējusi šo normu attiecībā uz agrākiem maksāšanas termiņiem nodokļiem par tādām precēm, kuras tiek importētas no citām ES dalībvalstīm. Pirmkārt, 1980. gada 27. februāra spriedumā, 55/79, Komisija/Īrija (EU:C:1980:56) Tiesa atzina, ka gadījumos, kad vietējie noteikta veida preču tirgotāji izmanto PVN samaksas termiņu, kurš ir garāks par termiņu, kas tiek piemērots tiem subjektiem, kuri iegādājas līdzīgas preces, bet no citām dalībvalstīm, tā ir uzskatāma par diskriminējošu attieksmi pret precēm.
- 6 Otrkārt, 1998. gada 17. jūnija spriedumā, C-68/96, *Grundig Italiana* (EU:C:1998:299), Tiesa nosprieda, ka Līguma 95. pants (tagad – LESD 110. pants) būtu jāuzskata par pārkāptu, ja preču ievešanas gadījumā pienākums maksāt nodevu muitas iestādei rodas ievešanas laikā, turpretī attiecībā uz vietējām precēm tas rodas tikai tad, kad vietējais ražotājs iesniedz deklarāciju nodokļu administrācijā viena mēneša laikā pēc tā ceturkšņa, kurā preces tika laistas tirgū,

kas rada maksu, kura rodas, kad produkts, kurš ir paredzēts patēriņam, tiek laists vietējā tirgū (25. punkts). Tādējādi Tiesa atzina, ka Līguma 95. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas aizliedz dalībvalstij ieviest un uzlikt patēriņa nodokli tiktāl, ciktāl nodokļu summa, kurai uzliek nodokli, un nodokļu iekasēšanas procedūra atšķiras vietējiem ražojumiem un ražojumiem, kuri tiek importēti no citām dalībvalstīm.

- 7 Tātad šajos lēmumos Tiesa secināja, ka Līguma 95. pants (tagad – LESD 110. pants) ir jāsaprot tādējādi, ka tam ir pretrunā tādi valsts tiesību akti, kuri paredz īsāku maksāšanas termiņu nodoklim par citu dalībvalstu izcelsmes precēm nekā nodokļu maksāšanas periods par līdzīgām vietējām precēm – tam vajadzētu būt saistošam valsts tiesai.
- 8 Tiesa ir atzinusi, ka paātrinātais nodokļu maksāšanas termiņš citu dalībvalstu izcelsmes precēm diskriminē šīs preces, kas ir loģiski, jo vēlākas nodokļu samaksas rezultātā uzņēmējs gūst noteiktu ekonomisku labumu, taču, ja nodokļu maksāšanas periods tiek saīsināts, uzņēmējs nonāk sliktākā finansiālā stāvoklī.
- 9 Prasītāja uzskata, ka šāda situācija rodas, kad tiek piemērots PVN likuma 103. panta 5.a punkts, jo šajā noteikumā ir paredzēti paātrināti PVN maksāšanas termiņi par motordegvielu no citām dalībvalstīm. Jāuzsver, ka tiesības uz šāda nodokļa atskaitījumu piešķir PVN likuma 86. panta 2. panta 4. apakšpunkta c) ievilkums, kopsakarā ar 10. punktu un 10.b punkta 2. apakšpunktu – norēķinā par periodu, kurā radās pienākums maksāt nodokli par precēm un pakalpojumiem, ko ir iegādājies nodokļa maksātājs (PVN likuma 20. panta 5. punkts), ar noteikumu, ka nodokļa maksātājs:
  - a) trīs mēnešu laikā pēc tā mēneša beigām, kurā radās pienākums maksāt nodokli par iegādātajām precēm, ir saņēmis rēķinu, kas dokumentē preču piegādi, kura ir preču iegāde Kopienas iekšienē,
  - b) ir iekļāvis maksājamā nodokļa summu par preču iegādi Kopienas iekšienē nodokļu deklarācijā, kurā tam ir jāuzrāda šis nodoklis, ne vēlāk kā 3 mēnešu laikā pēc tā mēneša beigām, kurā radās pienākums maksāt nodokli par iegādātajām precēm.
- 10 Atšķirība starp nodokļa samaksas termiņu, kurš izriet no PVN likuma 103. panta 5.a punkta, un brīdi, kad tiek iegūtas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu par degvielas iegādi Kopienas iekšienē, neapšaubāmi rada pircējam vajadzību iesaistīt vairāk paša līdzekļus, lai samaksātu PVN paātrinātā termiņā. Tikmēr subjekti, kuri nodarbojas ar šāda veida preču tirdzniecību iekšzemē, maksā nodokli līdz tā mēneša 25. datumam, kas ir pēc mēneša, kura laikā tika veikta piegāde.
- 11 Saskaņā ar PVN direktīvas 273. pantu 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.

- 12 PVN direktīvas 258. pantā gan ir noteikts, ka dalībvalstis pieņem sīki izstrādātus noteikumus PVN deklarāciju iesniegšanai par jaunu transportlīdzekļu iegādi Kopienas iekšienē, kā paredzēts 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta ii) punktā, un par akcīzes preču iegādi Kopienas iekšienē, kā paredzēts 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punktā, tomēr, pirmkārt, šāda situācija attiecas uz akcīzes preču iegādi Kopienas iekšienē, ko veic subjekti, kuriem nav pienākuma maksāt PVN par cita veida iegādēm Kopienas iekšienē, un, otrkārt, šī norma attiecas uz deklarāciju iesniegšanu, nevis uz PVN iekasēšanas noteikumiem, par ko ir strīds aplūkojamā lietā.
- 13 Taču, runājot par dalībvalstu brīvību noteikt PVN samaksas termiņu, arī attiecībā uz strīdīgu pamatu, ir jāņem vērā prasības, kuras šajā jomā izriet no PVN 273. panta, proti:
- tām ir jānodrošina pareiza PVN iekasēšana un krāpšanas novēršana nodokļu jomā,
  - tām jānodrošina vienāds režīms iekšzemes darījumiem un darījumiem Kopienas iekšienē,
  - tās nedrīkst radīt formalitātes, šķērsojot robežas.
- 14 Attiecībā uz strīdīgo PVN likuma 103. panta 5.a punktu rodas šaubas, vai tas atbilst pēdējiem diviem kritērijiem.

#### *Par otro jautājumu*

- 15 Ja Tiesa konstatē, ka paātrinātās PVN samaksas regulējums, kas ir noteikts PVN likuma 103. panta 5.a punktā, nav pretrunā LESD 110. pantam un PVN direktīvas 273. pantam, otrs strīdīgais jautājums šajā lietā, ņemot vērā PVN direktīvas noteikumus, ir šo maksājumu raksturs attiecībā uz brīdi, kurā rodas pienākums maksāt nodokli, t.i., vai nodokļu maksājumi, kuri tiek minēti PVN likuma 103. panta 5.a punktā, ir atsevišķa PVN paātrinātās iekasēšanas konstrukcija, vai tie ir nodokļu starpmaksājumi PVN direktīvas 206. panta izpratnē.
- 16 Saskaņā ar PVN direktīvas 69. pantu (spēkā no 2013. gada 1. janvāra), ja ir notikusi preču iegāde Kopienas iekšienē, PVN kļūst iekasējams pēc rēķina izsniegšanas vai pēc direktīvas 222. panta pirmajā daļā minētā termiņa, ja līdz minētajai dienai rēķins nav izsniegts.
- 17 Ņemot vērā šo noteikumu, pienākums maksāt nodokli rodas brīdī, kad tiek izsniegts rēķins, bet, ja pirms iegādes Kopienas iekšienē datuma rēķins netika izsniegts, pienākums maksāt nodokli rodas tā mēneša 15. datumā, kas ir pēc mēneša, kura laikā iestājās nodokļa iekasējamības gadījums.
- 18 Šis regulējums ir īpašs, tāpēc tam nav izņēmumu. Tas nozīmē, ka PVN par preču iegādi Kopienas iekšienē nodokļa maksātājam ir jāmaksā tikai no iepriekšminēto apstākļu rašanās brīža.

- 19 PVN direktīvas 69. pants tika transponēts PVN likuma 20. panta 5. punktā, kurā ir noteikts, ka preču piegādē Kopienas iekšienē pienākums maksāt nodokli rodas brīdī, kad nodokļa maksātājs izsniedz rēķinu, bet ne vēlāk kā tā mēneša 15. datumā, kas ir pēc mēneša, kura laikā tika veikta piegāde.
- 20 Ņemot vērā šos noteikumus, rodas jautājums, vai ir iespējams iekasēt PVN par motordegvielas iegādi Kopienas iekšienē, kā tas ir noteikts PVN likuma 103. panta 5.a punktā, vēl pirms rodas pienākums maksāt nodokli, kurš ir noteikts PVN direktīvas 69. pantā (PVN likuma 20. panta 5. punkts).
- 21 Ja tiktu pieņemts, ka nodokļa maksājumi, kas ir noteikti PVN likuma 103. panta 5.a punktā, ir atsevišķa paātrinātās PVN iekasēšanas konstrukcija, tad būtu jāuzskata, ka pienākums samaksāt to, pirms ir radies pienākums maksāt nodokli atbilstīgi direktīvas 69. pantam (PVN likuma 20. panta 5. punkts), ir pretrunā šiem noteikumiem, jo nav pamata pieprasīt nodokļa maksātājam samaksāt PVN pirms pienākuma maksāt nodokli rašanās.
- 22 Tāpēc šķiet, ka tikai tad, ja šie maksājumi tiktu uzskatīti par nodokļa starpmaksājumiem PVN direktīvas 206. punkta izpratnē, varētu konstatēt, ka tie nav pretrunā iepriekšminētajām normām.
- 23 Saskaņā ar PVN direktīvas 206. pantu visi nodokļa maksātāji, kuri ir atbildīgi par PVN samaksu, iesniedzot PVN deklarācijas, kā paredzēts šīs direktīvas 250. pantā, maksā PVN neto summu. Tomēr dalībvalstis var noteikt citu šīs summas maksāšanas datumu vai pieprasīt starpmaksājumu.
- 24 Šīs normas pirmajā teikumā ir norādīts pienākums samaksāt PVN neto summu, iesniedzot PVN deklarācijas, kā tas ir paredzēts 250. pantā. Tikmēr maksājums, kurš ir noteikts PVN likuma 103. panta 5.a punktā, kas ir Kopienas iekšienē iegādātās degvielas cenu un atbilstošās nodokļa likmes reizinājums, nesamazinot šo summu ar priekšnodokli, ir bruto maksājums.
- 25 Tas ir jāsamaksā 5 dienu laikā pēc motordegvielas ieviešanas valsts teritorijā, t.i., pirms ir jāiesniedz šiem darījumiem specifiska deklarācija VAT-14, kurā ir jānorāda visi darījumi ar motordegvielas iegādi Kopienas iekšienē iepriekšējā mēnesī, norādot nodokli par tiem (kurš tika jau samaksāts PVN likuma 103. panta 5.a punktā norādītajos termiņos). Tā ir jāiesniedz kompetentajai iestādei līdz tā mēneša 5. datumam, kas ir pēc mēneša, kura laikā radās pienākums maksāt nodokli saskaņā ar PVN likuma 103. panta 5.a punktu, norādot nodokļa summu par konkrēto mēnesi, ko veido daļējas nodokļa summas par atsevišķiem darījumiem šajā periodā, un kuras jāsamaksā saskaņā ar likuma 103. panta 5.a un 5.b punktu.
- 26 Jānorāda, ka PVN neto summa saskaņā ar PVN direktīvas 206. panta pirmo teikumu nodokļa maksātājam ir jānorāda tikai deklarācijā VAT-7 (kas ir iesniedzama pēc taksācijas perioda beigām), kurā tas iekļauj atbilstīgi PVN likuma 103. panta 5.a punktam konkrētā taksācijas periodā samaksāto nodokli, kas ir maksājams par degvielas iegādi Kopienas iekšienē, kā arī nodokļa summu, kas



ir maksājama par citu preču iegādi Kopienas iekšienē, samazinot šīs summas par attiecīgo priekšnodokli, kurš ir aprēķināts par šo taksācijas periodu.

- 27 Kā Tiesa ir norādījusi 2015. gada 26. marta spriedumā, C-499/13, *Macikowski* (EU:C:2015:201), no PVN direktīvas 206. un 250. panta izriet, ka Valsts kasei ir pārskaitāma PVN neto summa, proti, summa, kurā ir ņemta vērā atskaitāmā summa, un ka visi atskaitījumi ir jāveic saistībā ar taksācijas periodu, kurā tie radās.
- 28 Tātad gadījumā, kurā PVN direktīvas 206. panta otrajā teikumā ir noteikta iespēja “noteikt citu šīs summas maksāšanas datumu”, tas nozīmē, ka runa ir par to summu, kura tiek minēta pirmajā teikumā, t.i., PVN neto summu, nevis bruto summu. Tādējādi, ja dalībvalsts nosaka pienākumu samaksāt bruto summu par tādu konkrētu preču iegādi Kopienas iekšienē, kas ir norādīta PVN likuma 103. panta 5.a punktā, šķiet, ka tas nevar būt PVN ar atšķirīgu maksāšanas datumu, bet gan starpmaksājums, kurš ir minēts direktīvas 206. panta otrā teikuma beigās.
- 29 Tiesa iepriekš minētajā spriedumā *Macikowski* (attiecībā gan uz maksātāju) ir norādījusi, ka tā veiktās PVN iemaksas, kas maksājamas par darījumu, kuru nodokļa maksātājs ir norādījis deklarācijā, ir pamatotas ar PVN direktīvas 206. panta otro teikumu, kas dod dalībvalstīm tiesības pieprasīt starpmaksājumus.
- 30 Šajā situācijā šķiet, ka, lai atzītu, ka nodokļa maksātāja maksājumi, kas ir norādīti PVN likuma 103. panta 5.a punktā, nav pretrunā PVN direktīvas 69. un 206. pantam, tie ir jāuzskata par nodokļa starpmaksājumiem PVN direktīvas 206. panta izpratnē.

### ***Par trešo jautājumu***

- 31 Ja tiktu pieņemts, ka nodokļa maksātāja maksājumi, kas ir minēti PVN likuma 103. panta 5.a punktā, ir nodokļa starpmaksājumi, rodas nākamais jautājums par to, 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, kas ir svarīgi, lai noteiktu, vai pēc taksācijas perioda beigām tiek aprēķināts starpmaksājumu apmērs, kā arī noteiktu brīdi, no kura ir jāaprēķina procenti par laikā nesamaksātiem starpmaksājumiem.
- 32 Starpmaksājumu režīmā visā taksācijas perioda laikā tiek veikti maksājumi par saistībām, kuras tiks noteiktas tikai nākotnē (pēc taksācijas perioda beigām). Tikai tad nodokļa maksātājs galīgi norēķinās ar valsts budžetu, veicot papildu samaksu vai saņemot starpmaksājuma ietvaros pārmaksātās summas, ieskaitot – PVN gadījumā – priekšnodokli, kā rezultātā tiek noteikta maksājamā nodokļa neto summa (vai atmaksājamā PVN summa). Šī iemesla dēļ pēc taksācijas perioda beigām šķiet, ka nodokļa starpmaksājumi nav jāaprēķina kā bruto summas un jānosaka nodokļu parādi par tiem, jo šāds pienākums maksāt nodokli ir

konkretizēts neto nodokļu saistībā par visu periodu, par kuru starpmaksājums tika iekasēts.

- 33 Nodokļu saistības par bruto starpmaksājumiem nodalīšana – un tādējādi to juridiskā neatkarība – nenozīmē, ka nav normatīvas saiknes ar neto nodokļu saistību par attiecīgo taksācijas periodu, par kuru jāmaksā bruto starpmaksājumi.
- 34 Nodokļu saistības par starpmaksājumiem ir viens no nodokļu saistību veidiem, taču to būtība ir tāda, ka pēc taksācijas perioda beigām saistības par starpmaksājumiem beidz pastāvēt, jo tiek konkretizēta nodokļa summa par šo periodu. Tas izriet no starpmaksājumu pagaidu rakstura, kā rezultātā taksācijas perioda beigās būtu jāzūd tiesībām uz starpmaksājumu noteikšanu.
- 35 Tas nozīmētu, ka laikā nesamaksāts starpmaksājums kļūst par nodokļu parādu, bet tikai līdz brīdim, kad tas zaudē juridisko esamību, t.i., līdz tā taksācijas perioda beigām, par kuru tas ir jāmaksā.
- 36 Tādēļ pēc PVN taksācijas perioda beigām nodokļu iestādei nebūtu pamata noteikt bruto nodokļa starpmaksājumu gadījumā, ja tie tika samaksāti nepareizi, kas tomēr neatbrīvo nodokļa maksātāju no pienākuma maksāt procentus par laikā nesamaksātiem starpmaksājumiem – daļā, kura nepārsniedz nodokļa summu, kas maksājama par konkrēto taksācijas periodu.