

Byla C-855/19**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2019 m. lapkričio 22 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Naczelny Sąd Administracyjny (Lenkija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2019 m. spalio 17 d.

Pareiškėja:

G. Sp. z o.o.

Atsakovas:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

Pagrindinė byla

Prievolė sumokėti PVM už Bendrijos viduje įsigytus dyzelinius degalus ir mokėjimo terminai

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Sąjungos teisės aiškinimas; SESV 267 straipsnis

Prejudiciniai klausimai

I. Ar Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo (2012 m. suvestinė redakcija, OL C 326, 2012 10 26, p. 1 ir paskesni) 110 straipsnis ir 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, su pakeitimais; klaidų ištaisymas OL L 235, 2018 9 19, p. 26) (toliau – Direktyva 2006/112/EB) 273 straipsnis nedraudžia tokios nuostatos kaip *Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług* (2004 m. kovo 11 d. Įstatymas dėl prekių ir paslaugų mokesčio) (toliau – PVM

įstatymas; *Dz. U.*, 2016, poz. 710, su pakeitimais) 103 straipsnio 5a dalis, pagal kurią įsigydamas variklių degalų Bendrijos viduje apmokestinamasis asmuo be muitinės įstaigos vadovo nurodymo privalo apskaičiuoti ir sumokėti mokesčių į muitinės, atsakingos už akcizų surinkimą, sąskaitą:

- 1) per 5 dienas nuo dienos, kurią šios prekės buvo atvežtos į akcizais apmokestinamų prekių priėmimo vietą, nurodytą atitinkamame leidime – jeigu prekes Bendrijos viduje įsigyja, kaip tai suprantama pagal *Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym* (2008 m. gruodžio 6 d. Akcizų įstatymas) nuostatas, registruotas gavėjas taikydamas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą pagal akcizų teisės aktus;
- 2) per 5 dienas nuo šių prekių atgabavimo iš valstybės narės teritorijos, kitos nei nacionalinė teritorija, į apmokestinamų prekių sandėlį;
- 3) nuo šių prekių pervežimo į nacionalinę teritoriją momento, jei prekės yra pervežamos netaikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo pagal akcizų teisės aktus?

II. Ar Direktyvos 2006/112/EB 69 straipsnis nedraudžia tokios nuostatos kaip PVM įstatymo 103 straipsnio 5a dalis, pagal kurią įsigydamas variklių degalų Bendrijos viduje apmokestinamasis asmuo be muitinės įstaigos vadovo nurodymo privalo apskaičiuoti ir sumokėti mokesčio sumas į muitinės, atsakingos už akcizų surinkimą, sąskaitą:

- 1) per 5 dienas nuo dienos, kurią šios prekės buvo įvežtos į akcizais apmokestinamų prekių priėmimo vietą, nurodytą atitinkamame leidime – jeigu prekes Bendrijos viduje įsigyja, kaip tai suprantama pagal 2008 m. gruodžio 6 d. Akcizų įstatymo nuostatas, registruotas gavėjas taikydamas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą pagal akcizų teisės aktus;
- 2) per 5 dienas nuo šių prekių atgabavimo iš valstybės narės teritorijos, kitos nei nacionalinė teritorija, į apmokestinamų prekių sandėlį;
- 3) nuo šių prekių pervežimo į nacionalinę teritoriją momento, jei prekės yra pervežamos netaikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo pagal akcizų teisės aktus,

vadovaujantis nuostata, kad pirmiau nurodytos sumos nėra PVM tarpiniai mokėjimai, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112/EB 206 straipsnį?

III. Ar laiku neatliktas PVM tarpinis mokėjimas, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112/EB 206 straipsnį, nustoja teisiškai egzistuoti pasibaigus mokesčiniam laikotarpiui, už kurį turi būti mokamas mokesčių?

Svarbios Sąjungos teisės nuostatos

Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 110 straipsnis

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (su pakeitimais; toliau – PVM direktyva) 69, 206, 250, 258 ir 273 straipsniai

Svarbios nacionalinės teisės nuostatos

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (2004 m. kovo 11 d. Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymas, *Dz. U.*, 2016, poz. 710, su pakeitimais; toliau – PVM įstatymas):

103 straipsnio 5a dalis (redakcija, galiojusi nuo 2016 m. rugpjūčio 1 d. iki 2017 m. kovo 1 d.):

Kai 2008 m. gruodžio 6 d. Akcizų įstatymo 2 priede nurodyti variklių degalai, kurių gamybai ir pardavimui būtina gauti koncesiją pagal *Ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne* (1997 m. balandžio 10 d. Energetikos įstatymas), įsigijami Bendrijos viduje, apmokestinamasis asmuo be muitinės įstaigos vadovo nurodymo privalo apskaičiuoti ir sumokėti mokestį į muitinės, atsakingos už akcizų surinkimą, sąskaitą:

- 1) per 5 dienas nuo dienos, kurią šios prekės buvo atvežtos į akcizais apmokestinamų prekių priėmimo vietą, nurodytą atitinkamame leidime – jeigu prekes Bendrijos viduje įsigyja, kaip tai suprantama pagal 2008 m. gruodžio 6 d. Akcizų įstatymo nuostatas, registruotas gavėjas taikydamas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą pagal akcizų teisės aktus;
- 2) per 5 dienas nuo šių prekių atgabenimo iš valstybės narės teritorijos, kitos nei nacionalinė teritorija, į apmokestinamų prekių sandėlį;
- 3) nuo šių prekių pervežimo į nacionalinę teritoriją momento, jei prekės yra pervežamos netaikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo pagal akcizų teisės aktus.

20 straipsnio 5 dalis:

Įsigyjant prekes Bendrijos viduje prievolė sumokėti mokestį atsiranda pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamam asmeniui išrašius sąskaitą faktūrą, bet ne vėliau nei iki mėnesio, einančio po mėnesio, kurį buvo atliktas prekės, įsigytos Bendrijos viduje, tiekimas, penkioliktos dienos, laikantis 8 ir 9 dalių ir 20b straipsnio nuostatų. 1a dalies nuostata taikoma *mutatis mutandis*.

Glaustas faktinių aplinkybių ir pagrindinės bylos aprašymas

Mokesčių administratorius nustatė, kad 2016 m. gruodžio mėn. pareiškėja – *G. Sp. z o.o.*, kurios buveinė yra B, Bendrijos viduje įsigijo 3 190,874 m³ dyzelinių degalų, kurių kodas KN 2710 19 43, todėl jai teko prievolė sumokėti prekių ir paslaugų mokestį (PVM) pagal PVM įstatymo 103 straipsnio 5a dalį per 5 dienas nuo atitinkamo prekių įvežimo į šalies teritoriją dienos, iš viso už 20 sandorių – 1 530 766 PLN, bet pareiškėja to nepadarė.

Be to, nors pagal PVM įstatymo 99 straipsnio 11a dalį, kai prekės įsigyjamos Bendrijos viduje, kaip nurodyta 103 straipsnio 5a dalyje, apmokestinamasis asmuo privalo muitinės įstaigos, kompetentingos rinkti akcizus, vadovui pateikti deklaracijas apie mokesčių sumas, mokėtinas už mėnesinius laikotarpius, iki mėnesio, einančio po mėnesio, kurį atsirado prievolė sumokėti, penktos dienos, pareiškėja nepateikė PVM-14 deklaracijų už laikotarpį, nagrinėjamą šiame procese.

Todėl buvo pripažinta, kad 1 530 766 PLN PVM suma yra mokesčių skola už 2016 m. gruodžio mėn., kurią kartu su mokėtinais delspinigiais reikia nedelsiant sumokėti į mokesčių inspekcijos banko sąskaitą.

Bendrovė apskundė 2018 m. balandžio 6 d. *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy* (Bydgoščiaus mokesčių administracijos skyriaus direktorius) sprendimą dėl PVM už 2016 m. gruodžio mėn. *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy* (Bydgoščiaus vaivadijos administracinis teismas), o šis teismas 2018 m. liepos 10 d. sprendimu skundą atmetė.

Pirmosios instancijos teismas pritarė skundą nagrinėjusios institucijos nuomonei, kad pareiškėja turėjo sumokėti mokestį pagal PVM įstatymo 103 straipsnio 5a dalį. Teismo nuomone, nebuvo svarbu nei tai, ar pareiškėja *de facto* turėjo koncesiją, nei tai, kad įsigijami dyzeliniai degalai nebuvo parduodami ar naudojami vidaus degimo varikliams (turėjo būti skirti gaminti produktams, kurie nėra variklių degalai).

Teismas taip pat nusprendė, kad pagal PVM įstatymo 103 straipsnio 5a dalį mokėtinos sumos yra ne tarpiniai mokėjimai, o mokesčių sumos („atskiras mokestinis mechanizmas“). Be to, teismas nenustatė, kad PVM įstatymo 103 straipsnio 5a dalis prieštarautų PVM direktyvos 206 straipsniui ar SESV 110 straipsniui.

Bendrovė apskundė pirmiau nurodytą sprendimą, pateikdama kasacinį skundą *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas); šis teismas sustabdė bylos nagrinėjimą ir pateikė Teisingumo Teismui prejudicinius klausimus.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvai

Dėl pirmojo klausimo

- 1 2016 m. rugpjūčio 1 d. įsigaliojo *Ustawa z dnia 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw* (2016 m. liepos 7 d. Įstatymas dėl Įstatymo dėl prekių ir paslaugų mokesčio ir kai kurių kitų įstatymų pakeitimo (*Dz. U.*, 2016, poz. 1052, su pakeitimais)), reglamentuojantis vadinamąjį degalų paketą, t. y. pakeitimų, kurių tikslas – „pagerinti“ PVM surinkimą įsigyjant variklių degalus Bendrijos viduje ir kartu užkirsti kelią PVM sukčiavimui prekiaujant šiais degalais su užsieniu, katalogą.
- 2 PVM įstatymo 103 straipsnį papildžius naujomis nuostatomis, 5a–5d dalimis, buvo padarytas esminis pakeitimas, nes pagal iki 2016 m. liepos 31 d. galiojusias nuostatas perkant variklių degalus Bendrijos viduje nereikėjo mokėti PVM jų įsigijimo metu (per nustatytą laiką po degalų įvežimo į šalies teritoriją), mat veikiantis PVM mokėtojas iš esmės apskaitydavo šį įsigijimą – mokėtiną ir pirkimo mokestį – teikdamas PVM-7 deklaraciją iki mėnesio, einančio po kiekvieno kito mokesčio laikotarpio (mėnesio ar kvartalo), dvidešimt penktos dienos. Toje pačioje deklaracijoje buvo nurodomas PVM, mokėtinas už degalų įsigijimą Bendrijos viduje, taip pat pirkimo PVM tokio paties dydžio, kaip mokėtinas PVM, jei įsigijimas buvo susijęs su apmokestinamu pardavimu.
- 3 Kasacinio skundo pagrindu nurodyta, jog naujos PVM įstatymo 103 straipsnio 5a dalies nuostatos prieštarauja SESV 110 straipsniui, nes jomis nustatomas mokestis, diskriminuojantis prekes, tiekiamas iš kitų Sąjungos valstybių narių.
- 4 Pagal SESV 110 straipsnį jokia valstybė narė tiesiogiai ar netiesiogiai neapmokestina kitų valstybių narių gaminių jokiais savo vidaus mokesčiais, didesniais už tuos, kuriais ji tiesiogiai ar netiesiogiai apmokestina panašius vietos gaminius. Be to, jokia valstybė narė neapmokestina kitų valstybių narių gaminių tokio pobūdžio vidaus mokesčiais, kurie suteiktų netiesioginę apsaugą kitiems gaminiams.
- 5 Kasaciniame skunde pareiškėja nurodė, kad savo jurisprudencijoje Teisingumo Teismas bent du kartus išaiškino šią nuostatą mokesčių už prekes, importuojamas iš kitų Sąjungos valstybių narių, paankstintų mokėjimo terminų nustatymo kontekste. Visų pirma 1980 m. vasario 27 d. Sprendime *Komisija / Airija* (55/79, EU:C:1980:56) Teisingumo Teismas nusprendė, kad tuo atveju, kai nacionaliniai subjektai, prekiaujantys tam tikros rūšies prekėmis, naudojami ilgesniu PVM mokėjimo terminu nei subjektai, perkantys panašias iš kitų valstybių narių tiekiamas prekes, tai yra diskriminacinis prekių traktavimas.
- 6 Antra, 1998 m. birželio 17 d. Sprendime *Grundig Italiana* (C-68/96, EU:C:1998:299) Teisingumo Teismas nusprendė, kad Sutarties 95 straipsnis (dabar SESV 110 straipsnis) pripažintinas pažeistu, kai importuojamų prekių atveju prievolė sumokėti mokestį muitinei atsiranda importo metu, o vietinių

prekių atveju ji atsiranda tik tada, kai vietinis gamintojas pateikia mokesčių administratoriui deklaraciją per mėnesį, einantį po ketvirčio, kurį prekės buvo pateiktos rinkai, ir dėl to turi būti sumokėtas mokestis, mokamas, kai produktas, skirtas vartoti, pateikiamas vidaus rinkai (25 punktą). Todėl Teisingumo Teismas nurodė, jog Sutarties 95 straipsnį reikia aiškinti taip, kad pagal jį valstybėms narėms draudžiama nustatyti ir taikyti vartojimo mokestį tiek, kiek apmokestinamoji vertė ir mokesčio surinkimo procedūra yra skirtingi vidaus produktams ir iš kitų valstybių narių importuojamiems produktams.

- 7 Taigi šiuose sprendimuose Teisingumo Teismas nusprendė, jog Sutarties 95 straipsnį (dabar SESV 110 straipsnis) reikia aiškinti taip, kad jam prieštarauja nacionalinė teisės norma, kuria nustatomas trumpesnis mokesčio už iš kitų valstybių narių tiekiamas prekes mokėjimo terminas nei mokesčio už panašias vidaus prekes mokėjimo terminas, ir toks aiškinimas nacionaliniam teismui yra privalomas.
- 8 Teisingumo Teismo manymu, paankstintu mokesčio už prekes, tiekiamas iš kitų valstybių narių, mokėjimo terminu tos prekės diskriminuojamos; tokia išvada yra logiška, nes dėl vėlesnio mokesčio mokėjimo verslininkas turi tam tikros ekonominės naudos, o dėl mokesčio mokėjimo termino paankstinimo atsiduria blogesnėje finansinėje padėtyje.
- 9 Pareiškėjos nuomone, taip yra PVM įstatymo 103 straipsnio 5a dalies taikymo atveju, nes šia nuostata nustatomi paankstinti PVM už variklių degalus, tiekiamus iš kitų valstybių narių, mokėjimo terminai. Reikia pridurti, kad atitinkama teisė į mokesčio atskaitą atsiranda pagal PVM įstatymo 86 straipsnio 2 dalies 4 punkto c papunktį, siejamą su 10 dalimi ir 10b dalies 2 punktu, už laikotarpį, kuriuo dėl apmokestinamojo asmens įsigytų prekių ir paslaugų atsirado prievolė mokėti PVM (PVM įstatymo 20 straipsnio 5 dalis), su sąlyga, kad apmokestinamasis asmuo:
 - a) gauna sąskaitą faktūrą, patvirtinančią prekių, įsigytų Bendrijos viduje, tiekimą, per tris mėnesius nuo mėnesio, kurį atsirado prievolė sumokėti mokestį už įsigytas prekes, pabaigos;
 - b) nurodo mokesčio, mokėtino už prekių įsigijimą Bendrijos viduje, sumą mokesčių deklaracijoje, pagal kurią jis privalo sumokėti šį mokestį, ne vėliau kaip per tris mėnesius nuo mėnesio, kurį atsirado prievolė mokėti mokestį už įsigytas prekes, pabaigos.
- 10 Dėl skirtumų tarp mokesčio mokėjimo terminų pagal PVM įstatymo 103 straipsnio 5a dalį ir teisės atskaityti mokestį už Bendrijos viduje įsigytus degalus atsiradimo momento pirkėjui neabejotinai tenka būtinybė skirti daugiau nuosavų finansinių išteklių siekiant greičiau sumokėti PVM. O subjektai, kurie prekiauja tokios rūšies vidaus prekėmis, moka mokestį iki mėnesio, einančio po mėnesio, kurį įvyko tiekimas, dvidešimt penktos dienos.

- 11 Pagal PVM direktyvos 273 straipsnį valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.
- 12 Nors PVM direktyvos 258 straipsnyje numatyta, kad valstybės narės nustato išsamias taisykles, kaip pateikiamos PVM deklaracijos už naujų transporto priemonių įsigijimą Bendrijos viduje, kaip nurodyta 2 straipsnio 1 dalies b punkto ii papunktyje, ir už akcizais apmokestinamų produktų įsigijimą Bendrijos viduje, kaip nurodyta 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunktyje, vis dėlto visų pirma tokia situacija susiklosto, kai akcizais apmokestinamas prekes Bendrijos viduje įsigyja subjektai, kurie neprivalo mokėti PVM už kitos rūšies prekių įsigijimus Bendrijos viduje, ir, antra, ši norma yra susijusi su deklaracijos pateikimu, o ne PVM surinkimo taisyklėmis, dėl kurių kilo ginčas nagrinėjamoje byloje.
- 13 Valstybėms narėms laisvai nustatant PVM mokėjimo terminus, o tai taikytina ir ginčijamu atveju, reikia atsižvelgti į reikalavimus, šiuo klausimu kylančius iš PVM direktyvos 273 straipsnio, t. y.:
- jie turi būti būtini siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui,
 - turi būti vienodai traktuojami apmokestinamųjų asmenų vykdomi nacionaliniai sandoriai ir sandoriai Bendrijos viduje,
 - prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.
- 14 Ginčijamos PVM įstatymo 103 straipsnio 5a dalies atveju kyla abejonių, ar ji atitinka paskutinius du kriterijus.

Dėl antrojo klausimo

- 15 Jeigu Teisingumo Teismas nuspręs, kad PVM įstatymo 103 straipsnio 5a dalies nuostata dėl paankstintų mokėjimų neprieštarauja SESV 110 straipsniui ir PVM direktyvos 273 straipsniui, antras ginčytinas klausimas šioje byloje, atsižvelgiant į PVM direktyvos nuostatas, yra šių mokėjimų pobūdis prievolės sumokėti mokesčių atsiradimo momento kontekste, t. y. ar PVM įstatymo 103 straipsnio 5a dalyje nustatyti mokesčio mokėjimai yra atskiras paankstinto PVM surinkimo mechanizmas, ar tai yra tarpinis mokėjimas, kaip nustatyta PVM direktyvos 206 straipsnyje.
- 16 Visų pirma pagal PVM direktyvos 69 straipsnį (nuo 2013 m. sausio 1 d.) įsigyjant prekes Bendrijos viduje prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda išrašius sąskaitą faktūrą arba pasibaigus 222 straipsnio pirmoje pastraipoje nurodytam terminui, jei sąskaita faktūra nebuvo išrašyta iki tos dienos.

- 17 Atsižvelgiant į šią nuostatą prievolė sumokėti PVM atsiranda išrašius sąskaitą faktūrą, o jei sąskaita faktūra nebuvo išrašyta iki prekių įsigijimo Bendrijos viduje dienos, prievolė mokėti mokesį atsiranda kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį įvyksta apmokestinimo momentas, penkioliką dieną.
- 18 Ši norma yra specialaus pobūdžio, todėl išimtys netaikomos. Tai reiškia, kad už prekių įsigijimą Bendrijos viduje apmokestinamasis asmuo privalo sumokėti PVM nuo pirmiau nurodytų aplinkybių atsiradimo momento.
- 19 PVM direktyvos 69 straipsnis buvo perkeltas į PVM įstatymo 20 straipsnio 5 dalį, pagal kurią tiekiant prekes Bendrijos viduje apmokestinamojo asmens prievolė sumokėti PVM atsiranda išrašius sąskaitą faktūrą, bet ne vėliau kaip kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį įvyko tiekimas, penkioliką dieną.
- 20 Atsižvelgiant į tokią normą kyla klausimas, ar galima rinkti PVM už variklių degalų įsigijimą Bendrijos viduje, kaip nustatyta PVM įstatymo 103 straipsnio 5a dalyje, dar prieš atsirandant PVM direktyvos 69 straipsnyje nustatytai prievolei sumokėti PVM (PVM įstatymo 20 straipsnio 5 dalis).
- 21 Jeigu laikoma, kad PVM įstatymo 103 straipsnio 5a dalyje nustatyti mokesčio mokėjimai yra atskiras paankstinto PVM mokėjimo mechanizmas, reikėtų laikyti, kad prievolė jį sumokėti prieš apmokestinimo momento atsiradimą pagal direktyvos 69 straipsnį (PVM įstatymo 20 straipsnio 5 dalis) prieštarauja toms nuostatom, nes nėra pagrindo reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo sumokėtų PVM prieš apmokestinimo momento atsiradimą.
- 22 Todėl atrodo, kad tik jei mokėjimai būtų pripažinti tarpiniais mokėjimais, remiantis PVM direktyvos 206 straipsniu, būtų galima laikyti, kad jie neprieštarauja pirmiau nurodytoms normoms.
- 23 Pagal PVM direktyvos 206 straipsnį bet kuris apmokestinamasis asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, privalo sumokėti grynąją PVM sumą, pateikęs 250 straipsnyje nurodytą PVM deklaraciją. Tačiau valstybės narės gali nustatyti kitą tos sumos mokėjimo datą arba reikalauti tarpinių mokėjimų.
- 24 Šios nuostatos pirmame sakinyje nurodoma prievolė sumokėti grynąją PVM sumą, pateikus 250 straipsnyje nurodytą PVM deklaraciją. O PVM įstatymo 103 straipsnio 5a dalyje nustatytas mokėjimas, apskaičiuojamas kaip Bendrijos viduje įsigytų variklių degalų kainos ir atitinkamo mokesčio tarifo sandauga, neatskaičius iš šios sumos pirkimo mokesčio, yra bendroji suma.
- 25 Ją privaloma sumokėti per 5 dienas nuo variklių degalų įvežimo į šalies teritoriją, t. y. dar prieš pateikiant specialiai šiems sandoriams taikomą PVM-14 deklaraciją, kurioje reikalaujama nurodyti visus praėjusio mėnesio variklių degalų įsigijimo Bendrijos viduje sandorius su apskaičiuotu mokesčiu (jau sumokėtu per terminus, nustatytus PVM įstatymo 103 straipsnio 5a dalyje). Ją reikia pateikti kompetentingai institucijai iki mėnesio, einančio po mėnesio, kurį atsirado mokesinė prievolė, penktos dienos pagal PVM įstatymo 103 straipsnio 5a dalį,

nurodant mokesčio už šį mėnesį sumą, kurią sudaro dalinės sumos už šio laikotarpio atskirus sandorius, mokėtinos pagal įstatymo 103 straipsnio 5a ir 5b dalis.

- 26 Pažymėtina, kad pagal PVM direktyvos 206 straipsnio pirmą sakinį apmokestinamasis asmuo nurodo grynąją PVM sumą tik PVM-7 deklaracijoje (teikiamoje pasibaigus mokestiniam laikotarpiui), kurioje deklaruoja sumokėtą pagal PVM įstatymo 103 straipsnio 5a dalį šiuo mokestiniu laikotarpiu privalomą mokėti PVM už degalų įsigijimą Bendrijos viduje, taip pat privalomą mokėti PVM už kitų prekių įsigijimą Bendrijos viduje, atskaitęs iš šių sumų atitinkamą pirkimo mokestį, apskaičiuotą už šį mokestinį laikotarpį.
- 27 Kaip Teisingumo Teismas nurodė 2015 m. kovo 26 d. Sprendime *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201), iš PVM direktyvos 206 ir 250 straipsnių matyti, kad į valstybės išdą sumokėta PVM suma turi būti grynoji suma, t. y. suma, kuria atsižvelgiama į visas atskaitytinas sumas, kurios turi būti atskaitytos už apmokestinamąjį laikotarpį, per kurį atsirado teisė jas atskaityti.
- 28 Kadangi PVM direktyvos 206 straipsnio antrame sakinyje nustatyta galimybė „nustatyti kitą tos sumos mokėjimo datą“, tai reiškia, kad kalbama apie sumą, nurodytą pirmame sakinyje, tai yra grynąją, o ne bendrą PVM sumą. Be to, kai valstybė narė numato prievolę sumokėti bendrą sumą už prekių įsigijimo Bendrijos viduje sandorį, kaip nustatyta PVM įstatymo 103 straipsnio 5a dalyje, atrodo, kad tai negali būti PVM su nustatyta kita mokėjimo data, o yra tarpinis mokėjimas, nustatytas direktyvos 206 straipsnio antrame sakinyje *in fine*.
- 29 Pirmiau nurodytame Sprendime *Macikowski* Teisingumo Teismas (tiesa, mokėtojo atveju) nusprendė, kad jei mokėtojas sumoka už deklaracijoje nurodytą sandorį mokėtiną PVM, tokią situaciją gali pateisinti PVM direktyvos 206 straipsnio antras sakinyje, pagal kurį valstybėms narėms leidžiama rinkti tarpinius mokėjimus.
- 30 Tokioje situacijoje atrodo, jog siekiant pripažinti, kad apmokestinamojo asmens mokėjimai, kaip nustatyta PVM įstatymo 103 straipsnio 5a dalyje, neprieštarauja PVM direktyvos 69 ir 206 straipsniams, reikėtų juos pripažinti tarpiniais mokėjimais, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 206 straipsnį.

Dėl trečiojo klausimo

- 31 Jeigu laikoma, kad apmokestinamojo asmens mokėjimai, nustatyti PVM įstatymo 103 straipsnio 5a dalyje, yra tarpiniai mokėjimai, kyla kitas klausimas: ar tarpinis PVM mokėjimas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 206 straipsnį, neatliktas laiku, teisiškai nustoja egzistuoti pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, už kurį turi būti sumokėtas, o tai turi esminę reikšmę siekiant nustatyti, ar pasibaigus mokestiniam laikotarpiui apskaičiuojamas tarpinių mokėjimų dydis ir nustatomas momentas, iki kurio turi būti skaičiuojamos palūkanos nuo laiku neatliktų tarpinių mokėjimų.

- 32 Tarpinių mokėjimų sistemoje per visą mokestinį laikotarpį atliekami mokėjimai pagal įsipareigojimą, kuris bus nustatytas tik ateityje (pasibaigus mokestiniam laikotarpiui). Tik tada apmokestinamasis asmuo galutinai atsiskaito su biudžetu, sumokėdamas priemoną arba susigrąžindamas tarpinių mokėjimų permoką, ir, atsižvelgdamas į – PVM atveju – mokėtiną mokestį, apskaičiuoja grynąją mokėtino mokesčio sumą (arba susigrąžintino PVM sumą). Dėl to atrodo, jog pasibaigus mokestiniam laikotarpiui neturi būti apskaičiuojama tarpinių mokėjimų bendra suma ir nustatoma mokesčių skola, nes tokios formos mokestinė prievolė buvo sukonkretinta kaip mokestinė prievolė, išreikšta grynąja suma už visą laikotarpį, už kurį buvo renkami tarpiniai mokėjimai.
- 33 Mokestinės prievolės sumokėti tarpinius mokėjimus bendra suma atskirumas ir jų teisinis savarankiškumas nereiškia, kad nėra norminių ryšių su mokestine prievole grynąja suma už atitinkamą mokestinį laikotarpį, už kurį mokėtini tarpiniai mokėjimai bendra suma.
- 34 Mokestinė prievolė sumokėti tarpinius mokėjimus yra viena iš mokestinės prievolės formų, tačiau jos esmė yra tokia, kad pasibaigus mokestiniam laikotarpiui mokėtini tarpiniai mokėjimai nustoja egzistuoti, nes sukonkretinama mokesčio suma už šį laikotarpį. Tai susiję su laikinu tarpinių mokėjimų pobūdžiu, todėl pasibaigus mokestiniam laikotarpiui turi išnykti teisė nustatyti tarpinius mokėjimus.
- 35 Tai reikštų, kad laiku neatliktas tarpinis mokėjimas tampa mokesčio skola, bet tik iki jos teisinio egzistavimo išnykimo momento, t. y. iki mokestinio laikotarpio, už kurį mokėtina, pabaigos.
- 36 Taigi pasibaigus PVM mokestiniam laikotarpiui nebebūtų prasminga, jeigu mokesčių administratorius nustatytų mokėtinus tarpinius mokėjimus bendra suma tuomet, kai jie sumokėti netinkamai, tačiau dėl to apmokestinamasis asmuo neturėtų būti atleidžiamas nuo palūkanų nuo laiku neatliktų tarpinių mokėjimų tą dalimi, kuri viršija už šį mokestinį laikotarpį mokėtino mokesčio sumą.