

Lieta C-494/04

**Heintz van Landewijck SARL**

pret

**Staatssecretaris van Financiën**

(Hoge Raad der Nederlanden l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Direkt?va 92/12/EEK – Akc?ze – Nodok?u markas – Sest? PVN direkt?va – 2. un 27. pants – Akc?zes marku pazušana

?ener?ladvok?ta M. Pojareša Maduru [*M. Poiares Maduro*] secin?jumi, sniegti 2006. gada 16. febru?r?

Tiesas (treš? pal?ta) 2006. gada 15. j?nija spriedums

Sprieduma kopsavilkums

1. *Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Akc?zes nodoklis – Direkt?va 92/12*

*(Padomes Direkt?va 92/12)*

2. *Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma – Nodok?a b?ze*

*(Padomes Direkt?vas 77/388 27. panta 5. punkts)*

3. *Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma – Nodok?a b?ze*

*(Padomes Direkt?vas 77/388 27. panta 1. un 5. punkts)*

4. *Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Apgroz?juma nodok?i Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma – Nodok?a b?ze*

*(Padomes Direkt?vas 77/388 27. panta 1. un 5. punkts)*

1. Ne Direkt?va 92/12 par visp?r?ju rež?mu akc?zes prec?m un par š?du pre?u glab?šanu, apriti un uzraudz?bu, ne sam?r?guma princips neliedz dal?bvalst?m, kas ir izmantojušas ties?bas paredz?t, ka prec?m, kas ir paredz?tas izmantošanai to teritorij?, ir j?b?t nodok?u mark?m, pie?emt tiesisko regul?jumu, kur? nav paredz?ta samaks?t? akc?zes nodok?a summas atmaksa, ja akc?zes nodok?a markas ir pazaud?tas pirms to uzl?m?šanas uz tabakas izstr?d?jumiem, ja š? pazaud?šana nav izskaidrojama ar nep?rvaramas varas izrais?tiem apst?k?iem vai negad?jumu un ja nav pier?d?ts, ka markas tika izn?cin?tas vai k?uvušas par piln?gi nelietojam?m, ar to uzliekot finansi?lo atbild?bu par nodok?u marku pazaud?šanu to pirc?jam.

Valsts tiesiskais regul?jums, kur? akc?zes nodok?a marku pirc?jam tiek at?auts sa?emt atmaksu, vienk?rši nor?dot, ka t?s ir pazaud?tas, risk? veicin?t nelikum?bu un nodok?u nemaks?šanu. Tom?r tieši š?du nelikum?bu un nodok?u nemaks?šanas nov?ršana ir viens no Kopienas ties?bu aktu izvirk?tajiem m?r?iem. T? rezult?t? š?s valsts ties?bu normas, nodok?u marku

pazaudšanas gadījumā uzliekot pircējam finansiālu atbildību par šo marku pazaudšanu, palīdz stenot mērīti novērst šo marku negodīgu izmantošanu.

(sal. ar 43., 44. un 46. punktu un rezolūvās daļas 1. punktu)

2. 27. panta 5. punkts Sestajā direktīvā 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, ir jāinterpretē tādējādi, ka paziņošanas termiņa neieviešana nav būtisks procedūras pārkāpums, kas var izraisīt atkāpes saturošā ar novēlošanos paziņotā pasākuma nepiemērošanu.

Šajā sakarā novēlotai paziņošanai par spēkā esošiem, atkāpes saturošiem pasākumiem nevar būt tādas pašas sekas kā jauna, atkāpes saturoša pasākuma, par ko ir jāsaņem Padomes atļauja, nepaziņošanai. Sestās direktīvas 27. panta 5. punktā faktiski nav paredzēta nekāda sankcija par paziņošanas termiņa neieviešanu. Turklāt paredzētās paziņošanas mērķis ir nevis saņemt Komisijas atļauju, bet tikai tai darīt zināmu attiecīgo pasākumu un ļaut to novērtēt.

(sal. ar 49.–51. punktu un rezolūvās daļas 2. punktu)

3. Sestās direktīvas 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, 27. panta 1. un 5. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka atkāpes saturošais pievienotās vērtības nodokļa iekasēšanas režīms, izmantojot nodokļu markas, ir saderīgs ar šajos direktīvas noteikumos paredzētajiem prasībām un nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai vienkāršotu nodokļa iekasēšanas procedūru.

Sestās direktīvas 27. panta 1. punkts aizliedz tikai tos pasākumus, kas varētu ievērojami ietekmēt nodokļa summu preces galīgā patēriņa stadijā. Tomēr to gadījumā raksturs, kuros nodokļa iekasēšanas režīms, izmantojot nodokļu markas, var izraisīt nodokļa izmaiņas preces galīgā patēriņa stadijā, neāuj uzskatīt, ka šis režīms varētu ievērojami ietekmēt minēto summu.

(sal. ar 57., 58. un 60. punktu un rezolūvās daļas 3. punktu)

4. Tas, ka nepastāv pienākums atmaksāt samaksāto summu par akcīzes nodokļa marku iegādi, kas atbilst pievienotās vērtības nodokļa summai, ja minētās markas ir pazudušas pirms to uzlietošanas uz attiecīgajiem izstrādājumiem, ja šā pazušana nav izskaidrojama ar nepārvaramas varas izraisītiem apstākļiem vai negadījumu un ja nav pierādīts, ka markas tika iznīcinātas vai kļuvušas par pilnīgi nelietojamām, nav nesaderīgs ar Sesto direktīvu 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, it sevišķi ar tās 27. panta 1. un 5. punktu.

Valsts tiesību normas, kas nodokļu marku pazaudšanas gadījumā uzliek pircējam finansiālu atbildību par šo marku pazaudšanu, palīdz stenot mērīti novērst šo marku negodīgu izmantošanu. Turklāt šīs valsts tiesību normas nepārsniedz to, kas ir nepieciešams šā mērķa īstenošanai, jo tās neizslēdz citas atmaksas vai kompensācijas iespējas atširgus gadījumos, kā, piemēram, ja markas ir pazaudētas negadījumā vai nepārvaramas varas izraisītos apstākļos.

Turklāt nodokļu markas patiesībā neveido to pircēja nodokļu parādu, bet tām ir būtiska vērtība. Tādēļ ir pamatoti, ka šo marku pircējs apdrošinās pret to pazaudšanas risku un, vajadzības gadījumā, cieš no šīs pazaudšanas finansiāliem sekām, pat ja tas noteiktos gadījumos var novest pie pievienotās vērtības nodokļa dubultas uzlikšanas vienmēr un tam pašmērķm.

(sal. ar 62. un 63. punktu un rezolūcijas daļas 4. punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2006. gada 15. jūnijā (\*)

Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Direktīva 92/12/EEK – Akcīze – Nodokļu markas – Sestā PVN direktīva – 2. un 27. pants – Akcīzes marķu pazušana

Lieta C-494/04

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlande) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2004. gada 26. novembrī un kas Tiesīreistrāts šajā pašā dienā, tiesvedībā

***Heintz van Landewijck SARL***

pret

***Staatssecretaris van Financiën.***

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši Ž. P. Puisošs [*J.-P. Puissechot*] (referents), S. fon Bārs [*S. von Bahr*], U. Lehmušs [*U. Lohmus*] un A. O'Kāfs [*A. Ó Caoimh*],

ģenerālvokāts M. Pojarešs Maduru [*M. Poiares Maduro*],

sekretārs R. Grass [*R. Grass*],

ģemotvārā rakstveida procesū,

ģemotvārā apsvērumus, ko sniedza:

– *Heintz van Landewijck SARL* vārā – A. E. van der Forts Mārsalks [*A. E. van der Voort Maarschalk*] un R. Meijers [*R. Meijer*], *advocaten*,

– Nīderlandes valdģbas vārā – H. H. Sevenstere [*H. G. Sevenster*] un K. M. Viselsa [*C. M. Wissels*], pģrstģves,

– Vģcijas valdģbas vārā – M. Lumma [*M. Lumma*] un K. ŠulceģBģra [*C. Schulze-Bahr*], pģrstģvģi,

– Eiropas Kopienu Komisģjas vārā – K. Gross [*K. Gross*] un A. Veimģrs [*A. Weimar*], pģrstģvģi,

noklausģjusies ģenerģlvokģta secinģjumus tiesas sģdģ 2006. gada 16. februģrģ,

pasludģna šo spriedumu.

## Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par Padomes 1992. gada 25. februāra Direktīvas 92/12/EEK par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību (OV L 76, 1. lpp., turpmāk tekstā – “Akcīzes nodokļa direktīva”) un Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp., turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), it sevišķi tās 27. panta 1. un 5. punkta, interpretāciju.

2 Šis līgums tika iesniegts saistībā ar prāvu starp sabiedrību *Heintz van Landewijck SARL* (turpmāk tekstā – “*Landewijck*”) un *Staatssecretaris van Financiën* (valsts finanšu sekretāru). Šī sabiedrība lūdz, lai *Staatssecretaris van Financiën* atmaksātu šīs samaksātās summas par akcīzes markām, kuras pazuda pirms to uzlietšanas uz tām paredzētajiem tabakas izstrādājumiem.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Kopienu tiesības*

3 Akcīzes nodokļa direktīvas, kas ir piemērojama tabakas izstrādājumiem saskaņā ar tās 3. panta 1. punktu, 6. pants nosaka:

“1. Akcīzes nodoklis kļūst iekasājams brīdī, kad preces laiž apgrozībā vai kad konstatē iztrūkumus, kam saskaņā ar 14. panta 3. punktu ir uzliekams akcīzes nodoklis.

Akcīzes preču laišana apgrozībā nozīmē:

- novirzi, tajā skaitā nelikumīgu novirzi, no atlikšanas režīma;
- tādu preču izgatavošanu, tajā skaitā nelikumīgu izgatavošanu, uz ko neattiecas atlikšanas režīms;
- šādu preču importu, tajā skaitā nelikumīgu importu, ja uz šīm precēm nav attiecināts nodokļa atlikšanas režīms.

2. Ir jāpieņem tādī akcīzes nodokļa iekasājamības nosacījumi un likme, kādi dienā, kad nodoklis kļūst iekasājams vai kad konstatē iztrūkumus, ir spēkā dalībvalstī, kur preces laiž apgrozībā. Akcīzes nodokli uzliek un iekasā saskaņā ar katras dalībvalsts noteikto kārtību, ņemot vērā, ka dalībvalstīs piemēro vienu un to pašu uzlikšanas un iekasāšanas procedūru gan savā valstī, gan no citām dalībvalstīm ievestām precēm.”

4 Šīs pašas direktīvas 14. panta 1. punkts ir noteikts:

“Apstiprinātus noliktavas saimniekus atbrīvo no nodokļa tādu zaudējumu gadījumā, kas radušies nodokļu atlikšanas režīmā un uzskatāmi par negadījuma vai nepārvaramas varas izraisītiem un ko konstatējušas attiecīgās dalībvalstis apstiprinātas iestādes. Nodokļa atlikšanas režīmā tos arī atbrīvo no nodokļa attiecībā uz zaudējumiem, kas ir iespējami šo preču patēriņā, tās ražojot un apstrādājot, glabājot un pārvadājot. Katra dalībvalsts pieņem nosacījumus, saskaņā ar kuriem piešķir šos nodokļa atbrīvojumus. Šie atbrīvojumi tāpat attiecas uz 16. pantā minētajiem tirgotājiem, kad tie ved preces saskaņā ar akcīzes nodokļa atlikšanas režīmu.”

5 Minētās direktīvas 21. panta 1. punkts ir paredzēts:

“Neskarot 6. panta 1. punktu, dalībvalstis var pieprasīt, lai uz precēm, kuras laiž apgrozībā to teritorijā, būtu fiskālos nolūkos lietotas nodokļu markas vai valsts pazīšanas zīmes.”

6 Šīs paša direktīvas 22. panta 2. punkta d) apakšpunkts ir paredzēts:

“Par akcīzes precēm, kas laistas apgrozībā kādā dalībvalstī un uz kurām tīrā ir tās dalībvalsts nodokļu marka vai valsts pazīšanas zīme, var pieprasīt tādā akcīzes nodokļa atmaksāšanu, kas samaksāts tās dalībvalsts nodokļu iestādēm, kura izdevusi šīs nodokļu markas vai pazīšanas zīmes, ja vien tās dalībvalsts nodokļu iestādes, kura šīs zīmes izdevusi, pārliecinās, ka tās ir iznācīgas.”

7 10. pantā Padomes 1995. gada 27. novembra Direktīvā 95/59/EK par nodokļiem, kas nav apgrozījuma nodokļi un kas ietekmē tabakas izstrādājumu patēriņu (OV L 291, 40. lpp., turpmāk tekstā – “Tabakas izstrādājumu direktīva”), ir noteikts:

“1. Vēlākais pārdējuma posmā akcīzes nodokļu iekasēšanas noteikumiem ir jābūt saskaņotiem. Iepriekšējais posmā akcīzes nodokļi parasti jāiekasē, izmantojot nodokļu markas. Ja dalībvalstis iekasē akcīzes nodokļus, izmantojot nodokļu markas, tām šīs markas ir jādara pieejamas citu valstu ražotājiem un izplatītājiem. Ja dalībvalstis iekasē akcīzes nodokļus, izmantojot citus līdzekļus, tās nodrošina to, ka šāji sakarā nerodas ne administratīvi, ne tehniski šķēršļi tirdzniecībā starp dalībvalstīm.

2. Uz tabakas izstrādājumu importētājiem un vietējiem ražotājiem attiecas 1. punkts izklāstītā sistēmā par šķērsi izstrādātiem akcīzes nodokļu iekasēšanas un maksāšanas noteikumiem.”

8 Sestās direktīvas 2. pantā ir noteikts:

“Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā:

- 1) par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tās rēķojas;
- 2) par preču ieviešanu.”

9 Sestās direktīvas 5. panta 1. punkts ir paredzēts:

““Preču piegāde” nozīmē tiesību nodošanu rēķoties ar materiālu pašumu [ārmēnisku lietu] kā pašniekam.”

10 Minētās direktīvas 10. pants nosaka:

“1. a) “Darbība, par kuru jāmaksā nodoklis” nozīmē notikumu, kura dēļ juridiskais stāvoklis atbilst tam, lai nodoklis kārtu iekasējams;

b) nodoklis kārtst “iekasējams” tad, kad nodokļu iestādei saskaņā ar likumu rodas tiesības no attiecīgā brīža pieprasīt nodokli no personas, kurai tas jāmaksā, neatkarīgi no tā, ka samaksas laiku var pagarināt.

2. Darbība, par kuru jāmaksā nodoklis, notiek, un nodoklis kārtst iekasējams tad, kad preces ir piegādātas vai pakalpojumi ir sniegti.

[..]"

11 Šīs pašas direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktā ir noteikts, ka preču piegādātājam nodokļa bāze veido visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs ir saņēmis vai kura tam jāsaņem no pircēja, klienta vai trešās personas par šādām piegādātām. 11. panta C daļas 1. punkts ir paredzēts:

"Anulācijas, atteikuma vai pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā, vai arī ja cenu samazina pēc tam, kad notikusi piegāde, attiecīgi samazina summu, kurai uzliek nodokli, saskaņā ar noteikumiem, ko nosaka dalībvalstis.

[..]"

12 Šīs direktīvas 27. panta sadaļā "Vienkāršošanas procedūra" ir noteikts:

"1. Padome pēc Komisijas priekšlikuma ar vienprātīgu lēmumu var atļaut jebkurai dalībvalstij ieviest pašus pasākumus, lai atkāptos no šīs direktīvas noteikumiem nolūkā vienkāršot procedūru, kādā iekasē nodokli, vai novērst noteiktu veidu nodokļu nemaksāšanu vai apiešanu. Pasākumi, kas vērsti uz to, lai vienkāršotu kārtību, kādā iekasē nodokli, nedrīkst ietekmēt gala patērētāja stadijā maksājamo nodokli, izņemot gadījumus, kad tas notiek niecīgā apmērā.

2. Dalībvalsts, kas vālas ieviest 1. punktā minētos pasākumus, par tiem informē Komisiju un sniedz Komisijai visu attiecīgo informāciju.

[..]

5. Tās dalībvalstis, kuras 1977. gada 1. janvārī piemēro tādā veidā pasākumus, kādi minēti 1. punktā, var tos saglabāt ar noteikumu, ka šīs dalībvalstis par tiem paziņo Komisijai līdz 1978. gada 1. janvārim, un ar noteikumu, ka gadījumos, kad šādas atkāpes ir noteiktas, lai vienkāršotu kārtību, kādā iekasē nodokli, tās atbilst 1. punktā noteiktajai prasībai."

13 1. pantā Padomes 1978. gada 26. jūnija Direktīvā 78/583/EEK par dalībvalstu likumu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem (OV L 194, 16. lpp., turpmāk tekstā – "Direktīva") ir noteikts, ka atsevišķām dalībvalstīm ir atļauts ieviest Sesto direktīvu vēlākais līdz 1979. gada 1. janvārim.

#### *Nīderlandes tiesiskais regulējums*

14 1991. gada 31. oktobra Likuma par akcīzes nodokli (*Wet op de accijns, Stb. 1991, Nr. 561.*, turpmāk tekstā – "Likums par akcīzes nodokli") 1. pantā ir noteikts:

"1. Akcīzes nodokli uzliek:

[..]

f) tabakas izstrādājumiem.

2. Akcīzes nodoklis ir jāmaksā 1. punktā minēto preču pārdošanas un ieviešanas brīdī."

15 Minētā likuma 71. panta 1. punkts ir paredzēts:

"1. Ar nosacījumiem un ierobežojumiem, ko administrācija nosaka ar vispārēju pasākumu, akcīzes nodokļa summa tiek atmaksāta pēc līguma akcīzes precēm, [ja šīs preces]:

- a) ir pazaud?tas;
- b) ir izn?cin?tas administrat?v? uzraudz?b?;
- c) ir izvestas uz trešo valsti vai pak?autas Kopienas muitas rež?mam treš?s valsts galapunkt?;
- d) ir ievietotas noliktav?, kas ir paredz?ta t?da veida akc?zes prec?m;

[..].”

16 Š? paša likuma 73. panta 1. punkt? ir noteikts:

“Tabakas izstr?d?jumiem to p?rdošanas un ievēšanas br?d? ir j?pieš?ir akc?zes marka, kas ir paredz?ta attiec?gajam tabakas izstr?d?jumam.”

17 Atbilstoši min?t? likuma 75. panta 1. punktam, apstiprin?ts tabakas izstr?d?jumu noliktavas saimnieks un uz??m?js, kas piestiprina akc?zes markas šiem izstr?d?jumiem ?rpus N?derlandes teritorijas, var sa?emt š?s akc?zes nodok?a markas no nodok?u dienesta inspektora (turpm?k tekst? – “inspektors”).

18 Š? likuma 76. pant? ir noteikts:

“1. Akc?zes nodok?a summa, ko atspogu?o akc?zes markas p?c to nomin?l?s v?rt?bas, ir j?samaks? akc?zes marku piepras?šanas br?d?.

2. Atk?pjoties no 1. punkta, maks?jumu var atlikt uz v?l?ku laiku vai nu l?dz otr? m?neša p?d?jai dienai p?c t? m?neša, kur? akc?zes markas tika piepras?tas, ja š?s markas ir paredz?tas to piestiprin?šanai uz cigarešu vai sm???jam?s tabakas paci??m, vai ar? l?dz treš? m?neša p?d?jai dienai p?c m?neša, kur? akc?zes markas tika piepras?tas, ja š?s markas ir paredz?tas to piestiprin?šanai uz cig?ru paci??m vai atseviš?iem cig?riem, ar nosac?jumu, ka par to tiek iesniegts [samaksas] nodrošin?jums.

[..].”

19 Min?t? likuma 77. panta 1. punkt? ir paredz?ts:

“Akc?zes nodok?a summa, kas ir j?maks? saska?? ar deklar?ciju par konkr?tu periodu, ir j?atskaita no samaks?t?s summas vai no maks?jam?s summas, pieprasot akc?zes markas, kas ir piestiprin?tas tabakas izstr?d?jumiem, kuriem par šo periodu ir aizpild?ta deklar?cija par izvešanu no akc?zes pre?u noliktavas.”

20 Š? paša likuma 79. panta 3. punkt? ir noteikts:

“Ministrs ar t? noteiktajiem nosac?jumiem un ierobežojumiem ievieš noteikumus par akc?zes mark?m samaks?t?s vai maks?jam?s summas atmaksai vai kompens?cijai, [ja]:

- a) uz??m?js, kas markas piepras?ja, t?s nos?ta atpaka?;
- b) markas ir pazaud?tas negad?jum? vai nep?rvaramas varas izrais?tos apst?k?os un t?s netika uzl?m?tas p?rdotajiem vai ievestajiem tabakas izstr?d?jumiem;
- c) markas ir izn?cin?tas administrat?v? uzraudz?b?.”

21 Šo p?d?jo noteikumu ?steno 52. pants R?kojum? par likuma par akc?zes nodokli izpildi (*uitvoeringsregeling accijns*

).

22 Saskaņ� ar šo 52. pantu uz uz??m?ju, kas ir piepras?jis akc?zes markas, lai sa?emtu nodok?a summas atmaksu, ko atspogu?o negad?jum? vai nep?rvaramas varas izrais?tos apst?k?os pazaud?t?s markas, attiecas nosac?jums, ka tam j?iesniedz atmaksas pieteikums viena m?neša laik? no marku pazaud?šanas dienas un ka tam par pazaud?šanu noteiktaj? termi?? ir j?pazi?o inspektoram, nor?dot pazaud?šanas br?di, vietu un c?loni. Š? paša panta 6. punkt? ir noteikts, ka atmaksu par pazaud?t?m mark?m var veikt "tikai t?d? apm?r?, par kuru var prec?zi noteikt akc?zes nodok?a summu".

23 Visbeidzot, 1968. gada 28. j?nija Likuma par apgroz?juma nodokli (*Wet op de omzetbelasting*, *Stb.* 1968, Nr. 329, turpm?k tekst? – "Likums par PVN") 28. pant? ir paredz?ts t?ds PVN iekas?šanas veids par tabakas izstr?d?jumiem, kas ir vien?ds ar akc?zes nodok?a iekas?šanas veidu. Šaj? pant? ir preciz?ts, ka šiem izstr?d?jumiem piem?rojam? PVN likme ir 19/119 no mazumtirdzniec?bas cenas, ko ?em v?r? akc?zes nodok?a apr??in?, un ka šo PVN atskait?t nevar.

24 P?c N?derlandes vald?bas dom?m, ?pašais rež?ms, ko paredz 28. pants, atk?pjas no Kopienas PVN sist?mas. Š? rež?ma m?r?i ir, pirmk?rt, vienk?ršot PVN atskait?šanu, to veicot tikai vienu reizi tabakas izstr?d?jumu p?rdošan? – tad, kad tie tiek izvesti no noliktavas vai kad tie tiek ievesti saskaņ� ar sist?mu, ko piem?ro akc?zes nodok?a jom?, un, otrk?rt, c?n?ties pret kr?pšanu, mazumtirdzniec?bu atdalot no nodok?a atskait?šanas procesa.

25 Šis rež?ms past?v?ja 1977. gada 1. janv?r?. Piem?rojot Sest?s direkt?vas 27. panta 5. punktu, N?derlandes vald?ba 1979. gada 12. j?nij? par to pazi?oja Komisijai.

### **Pamata pr?va un prejudici?lie jaut?jumi**

26 *Landewijck* Luksemburg? veic tabakas izstr?d?jumu vairumtirdzniec?bu, k?d?? tai ir apstiprin?ta noliktavas saimnieka licence.

27 1998. gada 6. oktobr? t? *Belastingdienst/Douane te Amsterdam* (Amsterdamas Nodok?u un muitas dienest?) iesniedza divus tabakas izstr?d?jumu akc?zes marku pieteikumus, piem?rojot Likuma par akc?zes nodokli 75. pantu. T? pilnvaroja sabiedr?bu *Securicor Omega* tai pieg?d?t š?s markas.

28 1998. gada 9. oktobr? inspektors apr??in?ja summas, ko *Landewijck* ir par?d? par šiem diviem dar?jumiem, proti, attiec?gi NLG 177 809,10 (NLG 140 575 akc?zes nodoklis un NLG 37 234,10 PVN) un NLG 2 711 474,60 (NLG 2 202 857,50 akc?zes nodoklis un NLG 508 617,10 PVN).

29 1998. gada 12. oktobr? p?rvad?jumu uz??mums *Smit Koerier*, r?kojoties *Securicor Omega* v?rd?, sa??ma piepras?t?s nodok?u markas no *PTT Post Filatelie*, kas v?l?k k?uva par *Geldnet Services BV*.

30 No 1998. gada 17. decembr? uzrakst?t? protokola, ko uzrakst?ja Luksemburgas apdrošin?šanas sabiedr?bas *Le Foyer* nor?kotais eksperts, izriet, ka 1998. gada 13. oktobr? plkst. 19.40 *Smit Koerier* pieg?d?ja tr?s nodok?u marku pakas uz *Securicor Omega* ?ku, kas atrodas Utreht? (N?derland?), un ka 1998. gada 14. oktobr? plkst. 10.00 *Securicor Omega* konstat?ja, ka š?s pakas ir pazudušas.

31 1998. gada 23. novembra v?stul? *Landewijck* inspektoram pazi?oja, ka nodok?u markas, kas tika izsniegtas *Smit Koerier*, tai v?l nav pieg?d?tas un t?d?? t?s nevar izmantot un ka *Securicor Omega*



noliedz savu atbildību par marku pazaudēšanu. Šajā pašā vāstulī *Landewijck* lūdz inspektoram "ņem vērš pasos šā darījuma aspektus pirms maksājuma termiņa 1999. gada 31. janvārī".

32 Inspektors minēto vāstulī 1998. gada 23. novembrī izskatīja kā atmaksas vai kompensācijas maksājuma pieteikumu par *Landewijck* maksājumu vai jau samaksātu summu par apstrādājumu nodokļu marku, kas ir iesniegts saskaņā ar kombinētajiem noteikumiem Likuma par akcīzes nodokli 79. panta 3. punktu un šā likuma izpildes rīkojuma 52. pantu. Viņš šo pieteikumu noraidīja ar 2001. gada 30. janvāra lēmumu.

33 Inspektors noraidīja arī *Landewijck* iesniegto sūdzību par šo lēmumu.

34 Sūdzība par šo atteikumu tika iesniegta *Gerechtshof te Amsterdam* (Amsterdamas Apelācijas tiesā), kura to atzina par nepamatotu. Šā tiesa uzskatīja, pirmkārt, ka prasītāja pieteikami skaidri nepierādīja, ka nodokļu markas vairs nepastāv, ne arī to, ka var neievrot risku, ka šīs nodokļu markas vāļ varētu tikt izmantotas, un ka lūdz ar to nodokļu markas nevar uzskatīt par pazaudētu Likuma par akcīzes nodokli 79. panta 3. punkta b) apakšpunkta nozīmē. Otrkārt, *Gerechtshof*, piemērojot Likuma par PVN 28. pantu, atbilstoši kuram PVN par tabakas izstrādājumiem ir iekasājams saskaņā ar akcīzes nodokli reglamentējošiem noteikumiem, nosprieda, ka PVN atmaksas pieteikums ir jānoraida tādā pašā iemeslā dēļ kā tie, kas pamato akcīzes nodokļa atmaksas atteikumu.

35 Tad *Landewijck* iesniedza kasācijas sūdzību *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākajai tiesai). Tā norādīja, ka *Gerechtshof* pareizi piemēroja Likuma par akcīzes nodokli 79. panta 3. punkta b) apakšpunktu. Tomēr tā jautāja, vai atmaksas vai kompensācijas atteikums, ko *Landewijck* saņēma pamata lietā, bija saderīgs ar noteiktiem Akcīzes nodokļa direktīvas noteikumiem, it sevišķi ar tās 6. panta 1. punktu, 14. pantu un 22. pantu.

36 Turklāt *Hoge Raad der Nederlanden* uzdeva jautājumu par Likuma par PVN 28. panta piemērojamību. *Landewijck* faktiski apgalvoja, ka ar šo pantu ieviestais pasāis PVN iekasēšanas režīms Komisijai Sestās direktīvas 27. panta 5. punktā paredzētajā termiņā netika paziņots un ka tādēļ tas bija nesaderīgs ar šo direktīvu.

37 Šajā sakarā *Hoge Raad der Nederlanden* jautāja, it pašā ņemot vērā 1992. gada 27. oktobra spriedumu lietā C/74/91 Komisija/Vācija (*Recueil*, I/5437. lpp.), vai novēlots paziņojums Komisijai par šo režīmu, kas veikts 1979. gada 12. jūnijā, izraisa tādā pašā sekā kā paziņojuma neesamība, proti, šā režīma nepiemērojamību privātpersonām, kas atsaucas uz šo pārkāpumu. *Hoge Raad der Nederlanden* piebilda, ka, pat pieņemot, ka paziņojuma novēlošanās neizraisa minētā režīma nepiemērojamību, tomēr vāļ ir jāpārbauda, vai šis režīms ir saderīgs ar Sestās direktīvas 27. panta 1. punkta prasībām.

38 Šajos apstākļos *Hoge Raad der Nederlanden* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

"1) Vai Akcīzes nodokļa direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka tā pieprasa dalībvalstīm pieņemt tiesību noteikumu, pamatojoties uz kuru tādās gadījumos, kāds ir šajā lietā, tām jāatmaksā vai jākompensā akcīzes nodokļa summa, kas samaksāta vai kas ir maksājama, saņemot akcīzes markas, gadījumā, ja pieprasītājs (kas ir apstiprināts noliktavas saimnieks) nav ne izmantojis, ne arī varēs izmantot markas, kuras ir pazudušas pirms to uzlīmēšanas uz akcīzes precēm, un trešās personas nav varējušas un nevarēs likumīgi izmantot šās markas, pat ja nevar izslēgt, ka trešās personas tās ir izmantojušas vai var izmantot, uzlīmējot tās uz tabakas izstrādājumiem, kuri ir laisti tirgū nelikumīgi

2. a) Vai Sestā direktīva un it sevišķi tās 27. panta 1. un 5. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas,

ka N?derlandes vald?ba tikai p?c termi?a, kas ir nor?d?ts Sest?s direkt?vas 27. panta 5. punkt?, atbilstoši Dev?t?s direkt?vas groz?jumiem pazi?oja Komisijai par t?s v?l?šanas saglab?t ?pašo nodok?u iekas?šanas veidu tabakas izstr?d?jumiem, noz?m?, ka, ja indiv?ds nor?da uz termi?a neiev?rošanu p?c tam, kad pazi?ošana faktiski ir jau veikta, šo ?pašo nodok?a iekas?šanas veidu nevar piem?rot ar? p?c pazi?ojuma veikšanas?

2. b) Ja atbilde uz 2. jaut?juma a) punktu ir noraidoša, vai Sest? direkt?va un it seviš?i t?s 27. panta 1. un 5. punkts j?interpret? t?d?j?di, ka ?pašais nodok?u iekas?šanas veids tabakas izstr?d?jumiem, ko paredz Likuma par PVN 28. pants, nav j?piem?ro t?d??, ka tas nav sader?gs ar iepriekš min?tajiem direkt?vas nosac?jumiem?

2. c) Ja atbilde uz 2. jaut?juma b) punktu ir noraidoša, vai Sest? direkt?va un it seviš?i t?s 27. panta 1. un 5. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka PVN neatmaks?šana t?dos apst?k?os, kas nor?d?ti 1. jaut?jum?, nav sader?ga ar direkt?vu?"

## Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

### *Par pirmo jaut?jumu*

39 Akc?zes nodok?a direkt?vas 21. panta 1. punkt? ir atz?tas dal?bvalstu ties?bas izsniegt nodok?u markas prec?m, kas ir paredz?tas p?rdošanai šo valstu teritorij?. T?pat Tabakas izstr?d?jumu direkt?vas 10. panta 1. punkt? ir paredz?ts, ka iepriekš?jos posmos, pirms akc?zes nodok?u iekas?šanas noteikumu saska?ošanas, akc?zes nodokli galvenok?rt iekas? ar nodok?u marku pal?dz?bu.

40 Akc?zes nodok?a direkt?vas 22. panta 2. punkta d) apakšpunkt? turkl?t ir paredz?ta iesp?ja sa?emt akc?zes nodok?a atmaksu no dal?bvalsts nodok?u iest?d?m, kuras ir izsniegušas nodok?u markas, ?paš? gad?jum?, kad t?s dal?bvalsts nodok?u iest?des, kura š?s z?mes izdevusi, konstat?, ka t?s ir izn?cin?tas.

41 Savuk?rt Akc?zes nodok?a direkt?va neietver nevienu noteikumu attiec?b? uz š?du marku pazaud?šanas gad?jumu. T?d?? š? direkt?va ir j?uzskata par t?du, kas ?auj dal?bvalst?m noteikt š?das pazušanas sekas. L?dz ar to min?to direkt?vu nevar interpret?t t?d?j?di, ka t? aizliedz dal?bvalst?m izdot valsts ties?bu aktus, ar ko nodok?u marku pazušanas gad?jum? finansi?l? atbild?ba par šo marku pazaud?šanu tiek uzlikta to pirc?jam.

42 Š?das valsts ties?bu normas ar? nevar uzskat?t par esoš?m pretrun? sam?r?guma principam.

43 Valsts tiesiskais regul?jums, kur? akc?zes nodok?a marku pirc?jam tiek at?auts sa?emt atmaksu, vienk?rši nor?dot, ka t?s ir pazaud?tas, risk? veicin?t nelikum?bu un nodok?u nemaks?šanu. Tom?r tieši š?du nelikum?bu un nodok?u nemaks?šanas nov?ršana ir viens no Kopienas ties?bu aktu izvirz?tajiem m?r?iem.

44 T? rezult?t? t?das valsts ties?bu normas, k?das ir pamata liet?, kas nodok?u marku pazaud?šanas gad?jum? uzliek pirc?jam finansi?lu atbild?bu par šo marku pazaud?šanu, pal?dz ?stenot m?r?i nov?rst šo marku negod?gu izmantošanu. Turkl?t š?s valsts ties?bu normas nep?rsniedz to, kas ir nepieciešams š? m?r?a ?stenošanai, jo t?s nenoš?ir citas atmaksas vai kompens?cijas iesp?jas atš?ir?gos gad?jumos, k?, piem?ram, ja markas ir pazaud?tas negad?jum? vai nep?rvaramas varas izrais?tos apst?k?os.

45 Šaj? sakar? argumentam, ka pazudušo marku negod?gas izmantošanas risks ?pašajos pamata lietās apst?k?os bija minim?ls, nav ietekmes uz atbildi, kas j?sniedz iesniedz?jtiesai, t? k?

š?ds izmantošanas risks past?v.

46 L?dz ar to uz pirmo jaut?jumu ir j?atbild, ka ne Akc?zes nodok?a direkt?va, ne sam?r?guma princips neliedz dal?bvalst?m pie?emt tiesisko regul?jumu, kur? nav paredz?ta samaks?t? akc?zes nodok?a summas atmaksa t?dos apst?k?os, k?di ir pamata liet?, ar to uzliekot finansi?lo atbild?bu par nodok?u marku pazaud?šanu to pirc?jam.

*Par otr? prejudicial? jaut?juma a) apakšpunktu*

47 Ar šo jaut?jumu iesniedz?jtiesa p?c b?t?bas jaut?, vai tas, ka dal?bvalsts par savu v?l?šanas saglab?t ?pašo nodok?u iekas?šanas veidu tabakas izstr?d?jumiem Komisijai pazi?oja tikai p?c Sest?s direkt?vas 27. panta 5. punkt?, ko groza Dev?t? direkt?va, nor?d?t? termi?a, noz?m?, ka šo nodok?u iekas?šanas veidu nevar piem?rot ar? p?c pazi?ojuma veikšanas.

48 Patiesi, Tiesa jau nosprieda, ka pas?kumu, kas atk?pjas no Sest?s direkt?vas un kas ?stenots, neiev?rojot dal?bvalst?m ar š?s direkt?vas 27. panta 2. punktu noteikto pazi?ošanas pien?kumu, nevar attiecin?t uz nodok?u maks?t?ju (skat. it ?paši 1985. gada 13. febru?ra spriedumu liet? 5/84 *Direct Cosmetics, Recueil*, 617. lpp., 37. punkts, un 1991. gada 11. j?lija spriedumu liet? C?97/90 *Lennartz, Recueil*, I?3795. lpp., 33. punkts). Faktiski, ja šis pas?kums nav pazi?ots, tad Padome pas?kumu nevar at?aut atbilstoši Sest?s direkt?vas 27. panta 1. punktam.

49 Tom?r šaj? gad?jum? runa nav par jaunu atk?pi ietverošu pas?kumu, par ko b?tu j?sa?em Padomes at?auja, bet par ?pašu pas?kumu, kas jau past?v 1977. gada 1. janv?r? un ko dal?bvalsts v?las saglab?t, piem?rojot Sest?s direkt?vas 27. panta 5. punktu, ne?emot v?r? t? izpildi. N?derlandes vald?ba 1979. gada 12. j?nij? pazi?oja Komisijai par savu v?l?šanas saglab?t Likuma par PVN 28. panta rež?mu. Turkl?t sav? pirmaj? 1983. gada 14. septembra pazi?ojum? Padomei par PVN saska?ot?s sist?mas darb?bu, ko Komisija sniedza atbilstoši Sest?s direkt?vas 34. pantam [COM(83) 426 gal?g? redakcija], t? neuzskat?ja, ka šis rež?ms ir pretrun? Sest?s direkt?vas 27. panta 1. punkt? defin?tajam krit?rijam, proti, ka pas?kumi nedr?kst ietekm?t gala pat?ri?a stadij? maks?jamo nodokli, iz?emot gad?jumus, kad tas notiekniec?g? apjom?.

50 Nov?lotai pazi?ošana par atk?pes saturošiem pas?kumiem nevar b?t t?das pašas sekas k? pazi?ošanas neesam?bai. Sest?s direkt?vas 27. panta 5. punkt? faktiski nav paredz?ta nek?da sankcija par pazi?ošanas termi?a neiev?rošanu. Turkl?t paredz?t?s pazi?ošanas m?r?is ir nevis sa?emt Komisijas at?auju, bet tikai tai dar?t zin?mu attiec?go pas?kumu un ?aut to nov?rt?t. Šajos apst?k?os pazi?ošanas termi?a neiev?rošanu nevar uzskat?t par b?tisku proced?ras p?rk?pumu, kas var izrais?t atk?pes saturoš? ar nov?lošanas pazi?ot? pas?kuma nepiem?rošanu.

51 L?dz ar to uz otr? jaut?juma a) apakšpunktu ir j?atbild, ka Sest?s direkt?vas 27. panta 5. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka pazi?ošanas termi?a neiev?rošana nav b?tisks proced?ras p?rk?pums, kas var izrais?t atk?pes saturoš? ar nov?lošanas pazi?ot? pas?kuma nepiem?rošanu.

*Par otr? jaut?juma b) apakšpunktu*

52 Ar otr? jaut?juma b) apakšpunktu iesniedz?jtiesa v?las noskaidrot, vai ?pašais PVN iekas?šanas veids tabakas izstr?d?jumiem, izmantojot nodok?u markas, ko paredz pamata liet? piem?rojamie N?derlandes ties?bu akti, ir sader?ga ar Sest?s direkt?vas 27. panta 1. un 5. punkta pras?b?m un nep?rsniedz to, kas ir nepieciešams, lai vienk?ršotu nodok?a iekas?šanu un nov?rstu kr?pšanu vai nodok?u apiešanu.

53 K? Tiesa jau nosprieda, Sest?s direkt?vas 27. panta 5. punkt? min?tie atk?pes saturošie valsts pas?kumi, kas ir at?auti, lai "vienk?ršotu nodok?a iekas?šanu vai nov?rstu noteiktu veidu

nodok?u nemaks?šanu vai apiešanu”, ir j?interpret? šauri (šaj? sakar? skat. 1984. gada 10. apr??a spriedumu liet? 324/82 Komisija/Be??ija, *Recueil*, 1861. lpp., 29. punkts). Valsts pas?kumi var satur?t atk?pes attiec?b? uz direkt?vas 11. pant? noteikto PVN b?zi tikai tikt?l, cikt?l tas ir skaidri nepieciešams š? m?r?a sasniegšanai (1997. gada 29. maija spriedums liet? C?63/96 *Skripalle*, *Recueil*, I?2847. lpp., 24. punkts). Turkl?t tiem j?b?t nepieciešamiem un atbilstošiem to izvirz?t? ?paš? m?r?a sasniegšanai, un tam p?c iesp?jas maz?k ir j?ietekm? Sest?s direkt?vas m?r?i un principi (2000. gada 19. septembra spriedums apvienotaj?s liet?s C?177/99 un C?181/99 *Ampafrance* un *Sanofi*, *Recueil*, I?7013. lpp., 60. punkts).

54 Šaj? liet? atk?pes saturoš? rež?ma, kas ?auj iekas?t PVN ar nodok?u marku pal?dz?bu, m?r?is ir vienk?ršot nodok?a iekas?šanu, kas tiek dar?ts – pateicoties šim atk?pes saturošajam rež?mam – tikai vienu reizi tabakas izstr?d?jumu p?rdošanas sh?m?.

55 Turkl?t šis rež?ms maks?jam? PVN summu piesaista pre?u cenai gal?g? pat?ri?a stadij? atbilstoši Sest?s direkt?vas 27. panta 1. punkta pras?b?m.

56 Patiesi, noteiktos apst?k?os – t?dos, k? pre?u pazaud?šana, to p?rdošana ar zaud?jumiem vai nelikum?ga p?rdošana par cenu, kas atš?iras no t?s cenas, kuru nor?da uz nodok?u mark?m – ražot?ja pien?kums var?tu b?t samaks?t liel?ku PVN summu nek? t?, kas izriet no t?, ja piem?ro Kopienas PVN iekas?šanas saska?oto ties?bu sist?mu.

57 Tom?r tikai iesp?jam?ba vien, ka š?di apst?k?i rad?sies, nav pietiekama, lai uzskat?tu, ka atk?pes saturošais PVN iekas?šanas rež?ms, izmantojot nodok?u markas, neiev?ro Sest?s direkt?vas 27. panta 1. punkt? defin?tos krit?rijus. Faktiski šis pants aizliedz tikai tos pas?kumus, kas var?tu iev?rojami ietekm?t nodok?a summu preces gal?g? pat?ri?a stadij?.

58 To gad?jumu raksturs, kuros nodok?a iekas?šanas rež?ms, izmantojot nodok?u markas, var izrais?t nodok?a izmai?as preces gal?ga pat?ri?a stadij?, ne?auj uzskat?t, ka šis rež?ms var?tu iev?rojami ietekm?t maks?jam? nodok?a summu preces gal?g? pat?ri?a stadij?. L?dz ar to š?ds rež?ms iev?ro Sest?s direkt?vas 27. panta 1. punkt? defin?tos krit?rijus.

59 Šo pašu iemeslu d?? tas nep?rsniedz to, kas ir nepieciešams PVN iekas?šanas vienk?ršošanai.

60 T? rezult?t? iesniedz?jtiesai ir j?atbild, ka Sest?s direkt?vas 27. panta 1. un 5. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka t?ds atk?pes saturošs PVN iekas?šanas rež?ms, izmantojot nodok?u markas, k?du paredz Likuma par PVN 28. pants, ir sader?gs ar šajos direkt?vas noteikumos paredz?taj?m pras?b?m un nep?rsniedz to, kas ir nepieciešams, lai vienk?ršotu nodok?a iekas?šanu.

#### *Par otr? jaut?juma c) apakšpunktu*

61 Ar šo p?d?jo jaut?jumu iesniedz?jtiesai jaut? Tiesai, vai Sest? direkt?va, it seviš?i t?s 27. panta 1. un 5. punkts, ir j?interpret? t?d?j?di, ka PVN neatmaks?šana pamata lietas apst?k?os nav sader?ga ar min?to direkt?vu.

62 K? jau tika nor?d?ts š? sprieduma 44. punkt?, valsts ties?bu normas, kas nodok?u marku pazaud?šanas gad?jum? uzliek pirc?jam finansi?lu atbild?bu par šo marku pazaud?šanu, pal?dz ?stenot m?r?i nov?rst šo marku negod?gu izmantošanu. Turkl?t š?s valsts ties?bu normas nep?rsniedz to, kas ir nepieciešams š? m?r?a ?stenošanai, jo t?s neizsl?dz citas atmaksas vai kompens?cijas iesp?jas atš?ir?gos gad?jumos, k?, piem?ram, ja markas ir pazaud?tas negad?jum? vai nep?rvaramas varas izrais?tos apst?k?os.

63 Turklīt nodokļu markas patiesībā neveido to pircēja nodokļu parādu, bet tām ir būtiska vērtība. Tādēļ ir pamatoti, ka šo marku pircējs apdrošinās pret to pazaudšanas risku un, vajadzības gadījumā, cieš no šīs pazaudšanas finansiālām sekām, pat ja tas noteiktos gadījumos var novest pie PVN dubultas uzlikšanas vienam un tam pašam precēm.

64 Visbeidzot – un pretī Komisijas un *Landewijck* apgalvotajam – atbilde uz šo jautājumu nav izsecināma no Tiesas sniegtā risinājuma 2005. gada 14. jūlija spriedumā lietā C-435/03 *British American Tobacco* un *Newman Shipping* (Krājums, I-7077. lpp.). Šajā spriedumā Tiesa nosprieda, pirmkārt, ka preču zīdžiba nav preču piegāde par atlīdzību Sestās direktīvas 2. panta nozīmē un tādējādi tai kā tādai nevar uzlikt PVN, un, otrkārt, ka apstāklim, ka precēm tiek uzlikts akcīzes nodoklis, šajā analīzē nav nozīmes.

65 Tomēr nodokļu marku pazaudšanai, atšķirībā no preču zīdžibas, nav nekādas ietekmes uz pašu nodokļa bāzi. Tabakas izstrādājumi, par kuriem tika saņemtas markas, vāļ var tikt pārdoti un vāļ var rasties gan PVN, gan arī akcīzes nodokļa parāds. Turklīt ir pamatoti, kā tas ir norādīts iepriekš, nodokļu marku pircēju iedrošināt nodrošināties pret to pazaudšanas risku, kaut gan preču pašnieku visticamāk nav jāpamudina uzraudzēt savas preces un nodrošināties pret to zīdžibas risku.

66 Līdz ar to, Komisijai un *Landewijck* nav bijis pamata apgalvot, ka no iepriekš minētā sprieduma lietā *British American Tobacco* un *Newman Shipping* *fortiori* izriet, ka tiesības uz samaksu to PVN summu atmaksu vai kompensāciju pastāv nodokļu marku pazaudšanas gadījumā.

67 Tādēļ uz pārdājo jautājumu ir jāatbild, ka tas, ka nepastāv pienākums atmaksāt samaksu to summu par akcīzes nodokļa marku iegādi, kas atbilst PVN summai, pamata lietas apstākļos nav nesaderīgs ar Sesto direktīvu, it sevišķi ar tās 27. panta 1. un 5. punktu.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

- 1) ne Padomes 1992. gada 25. februāra Direktīva 92/12/EEK par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību, ne samērīguma princips neliedz dalībvalstīm pieņemt tiesisko regulējumu, kurā nav paredzēta samaksu tāt akcīzes nodokļa summas atmaksa, ja akcīzes nodokļa markas ir pazaudtas pirms to uzliktāšanas uz tabakas izstrādājumiem, ja šā pazaudšana nav izskaidrojama ar negadājumu vai nepārvaramas varas izraisītiem apstākļiem un ja nav pierādīts, ka markas tika iznācinātas vai kļuvas par pilnīgi nelietojamām, ar to uzliekot finansiālo atbildību par nodokļu marku pazaudšanu to pircējam;**
- 2) 27. panta 5. punkts Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, ir jāinterpretē tādējādi, ka paziņošanas termiņa neieviešana nav būtisks procedūras pārkāpums, kas var izraisīt atkāpes saturošā ar novēlošanas paziņotā pasākuma nepiemērošanu;**
- 3) Sestās direktīvas 77/388 27. panta 1. un 5. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tās atkāpes saturošs PVN iekasēšanas režīms, izmantojot nodokļu markas, kādu paredz 1968. gada 28. jūnija Likuma par apgrozījuma nodokli (*Wet op de omzetbelasting*) 28. pants, ir saderīgs ar šājos direktīvas noteikumos paredzētajām prasībām un nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai vienkāršotu nodokļa iekasēšanas procedūru;**
- 4) tas, ka nepastāv pienākums atmaksāt samaksu to summu par akcīzes nodokļa marku iegādi, kas atbilst pievienotās vērtības nodokļa summai, ja akcīzes nodokļa markas ir pazudušas pirms to uzliktāšanas uz tabakas izstrādājumiem, ja šā pazūšana nav**

**izskaidrojama ar negadājumu vai nepārvaramas varas izraisītiem apstākļiem un ja nav pierādīts, ka markas tika iznīcinātas vai kļuvušas par pilnīgi nelietojamām, nav nesaderīgs ar Sesto direktīvu 77/388, it sevišķi ar tās 27. panta 1. un 5. punktu.**

[Paraksti]

\* Tiesvedības valoda – holandiešu.