

TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2014. gada 17. jūlijā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu par Pievienotās vērtības nodoklis? Sestā direktīva 77/388/EEK? Direktīva 2006/112/EK? Preču, kurām paredzēts noliktavas režīms, kas nav muitas noliktavas režīms, ieviešanas atbrīvojums no nodokļa? Pienākums fiziski ievest preces noliktavā? Neieviešana? Pienākums maksāt PVN, neraugoties uz to, ka tas jau ir ticis samaksāts apgrieztās iekasēšanas procedūrā?

Lieta C-272/13

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Commissione tributaria regionale per la Toscana* (Itālija) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2012. gada 25. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2013. gada 21. maijā, tiesvedībā

Equoland Soc. coop. arl

pret

Agenzia delle Dogane – Ufficio delle Dogane di Livorno.

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*], tiesneši E. Levits un F. Biltšens [*F. Biltgen*] (referents),

ģenerālvokāts N. Jāskinens [*N. Jääskinen*],

sekretāre L. Karasko Marko [*L. Carrasco Marco*], administratore,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2014. gada 9. aprīlī a tiesas sēdi,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *Equoland Soc. coop. arl* vērā – *M. Turci, R. Vianello* un *D. D’Alauro, avvocati*,

– Itālijas valdības vērā – *G. Palmieri*, pārstāve, kurai palīdz *G. Albenzio, avvocato dello Stato*,

– Spānijas valdības vērā – *M. J. García Valdecasas Dorrego* un *M. L. Banciella Rodríguez Miñón*, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vērā – *D. Recchia* un *C. Soulay*, pārstāvji,

ģemot vērā pāc ģenerālvokāta uzklaušāšanas pieņemto līgumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 2006. gada 14. februāra Direktīvu 2006/18/EK (OV L 51, 12. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 16. panta, kā arī Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 154. un 157. panta interpretāciju.

2 Šis līgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Equoland Soc. coop. arl* (turpmāk tekstā – “*Equoland*”) un *Agenzia delle Dogane – Ufficio delle Dogane di Livorno* (Muitas dienests – Livorno Muitas birojs, turpmāk tekstā – “*Ufficio*”) par tās līgumu, ar ko *Equoland* tiek uzlikts pienākums maksāt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”) par preču, kas nav fiziski ievestas akcīzes preču noliktavā, importu, lai arī tās jau bija samaksājuši šo nodokli apgrieztās iekasšanas procedūrā.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Sestās direktīvas 10. panta 3. punkts ir paredzēts:

“Nodokļus var uzlikt un sēkt iekasēt, ja preces importē. Ja, ievēdot Kopienas, uz precēm attiecas viens no pasākumiem, kas minēti 7. panta 3. punktā, darbība, par kuru jāmaksā nodokļi, notiek un nodokļus var sēkt iekasēt tikai tad, ja uz precēm vairs neattiecas šie pasākumi.

Tomēr, ja uz ievestām precēm attiecas muitas nodokļa, lauksaimniecības nodokļa vai līdzīgās iedarbības maksājumi, kas noteikti atbilstīgi kopējai politikai, tad darbība, par kuru jāmaksā nodokļi, notiek un nodokļus var sēkt iekasēt, ja ir jāmaksā šie Kopienas nodokļi un tos var sēkt iekasēt.

Ja uz ievestām precēm neattiecas neviens no šīm Kopienas nodokļiem, tad saistībā ar to, kad notiek darbība, par kuru jāmaksā nodokļi, un kad tos var sēkt iekasēt, dalībvalstis piemēro spēkā esošos muitas nodokļu noteikumus.”

4 Sestās direktīvas 16. panta 1. punkts, redakcijā, kas izriet no tās 28.c panta (turpmāk tekstā – “Sestās direktīvas 16. panta 1. punkts”), ir noteikts:

“Nepārskatīt citus Kopienas nodokļu noteikumus, dalībvalstis atkarībā no 29. pantā paredzētajām konsultācijām drīkst veikt pašus pasākumus, kas vērsti uz to, lai atbrīvotu no nodokļa visus vai dažus no turpmāk minētajiem darījumiem, ja tie nav paredzēti galīgai izlietošanai un/vai patēriņam, un [PVN] summa, kas maksājama, kad pārtrauc pasākumus gadījumos, kas minēti A–E punktā, atbilst nodokļa summai, kāda būtu maksājama, ja katram no šiem darījumiem būtu uzlikts nodoklis valsts teritorijā:

A. Tādu preču ieviešana, kurām paredzēts noliktavas režīms, kas nav muitas noliktavas režīms;

B. Tādu preču ieviešana, kuras paredzēts:

a) uzrādīt muitai un vajadzības gadījumā novietot pagaidu glabāšanu;

b) novietot brīvā zonā vai brīvā noliktavā;

c) novietot saska?? ar muitas noliktavas vai iekš??s apstr??des rež??mu;

[..]

e) novietot valsts teritorij? saska?? ar noliktavas rež??mu, kas nav muitas noliktavas rež??ms.

Šaj? pant? par noliktav??m, kas nav muitas noliktavas, uzskata:

– ražojumiem, uz kuriem attiecas akc??zes nodoklis, – vietas, kuras noteiktas k? nodok??u noliktavas Direkt??vas 92/12/EEK 4. panta b) apakšpunkt? [Padomes 1992. gada 25. febru?ra Direkt??va par visp??r??ju rež??mu akc??zes prec??m un par š??du pre??u glab??šanu, apriti un uzraudz??bu (OV L 76, 1. lpp.)],

– prec??m, uz kur??m neattiecas akc??zes nodoklis, – vietas, ko dal??bvalstis noteikušas k? t??das. Tom??r dal??bvalstis nedr??kst paredz??t noliktavas, kas nav muitas noliktavas, ja min??t??s preces paredz??ts pieg??d??t mazumtirdzniec??b??.

[..]”

5 Sest??s direkt??vas 17. pant??, redakcij??, kas izriet no t??s 28.f panta, ir paredz??ts:

“1. Atskait??šanas ties??bas rodas br??d??, kad atskait??mais nodoklis k??st iekas??jams.

2. Ja preces un pakalpojumus nodok??u maks??t??js izmanto dar??jumiem, kuriem uzliek nodok??us, vi??am ir ties??bas atskait??t no nodok??a, kurš vi??am j??maks?:

[..]

b) [PVN], kas ir j??maks? vai ir samaks??ts par valsts teritorij? ievest??m prec??m;

[..].”

6 Direkt??vas 92/12 4. panta b) punkta izpratn?? akc??zes pre??u noliktava ir “vieta, kur apstiprin??ts noliktavas saimnieks, veicot savu darb??bu, ražo, apstr??d??, glab??, sa??em vai nos??ta akc??zes preces nodok??u atlikšanas rež??m??, iev??rojot ??pašus noteikumus, ko noteikušas t??s dal??bvalsts kompetent??s iest??des, kur? atrodas attiec??g? akc??zes pre??u noliktava”.

It??lijas ties??bas

7 1993. gada 30. augusta Dekr??tlikuma Nr. 331 par ties??bu normu saska??ošānu nodok??u par miner??le????m, spirtu, alkoholiskiem dz??rieniem un tabakas izstr??d??jumiem, k? ar? PVN jom??, ar EEK direkt??vu ieviestaj??m ties??bu norm??m un par groz??jumiem, kas izriet no š??s saska??ošanas, k? ar? ties??bu norm??m, kas attiecas uz apstiprin??tiem fisk??l??s pal??dz??bas centriem, nodok??u p??rmaksas atl??dzin??šanas proced??r??m, uz??mumu ien??kumu izsl??gšānu no *ILOR* [viet??jais ien??kuma nodoklis] l??dz tiešo ar profesion??lo darb??bu saist??to izdevumu apm??ram, p??rm??ra pat??ri??a nodok??a par noteikt??m prec??m un citu noteikumu par nodok??iem ieviešānu l??dz 1993. gadam (1993. gada 30. augusta *GURI* Nr. 203), 50.a panta 4. punkt? ir noteikts:

“[PVN] nemaks? par š??diem dar??jumiem:

[..]

b) laišanas br??v? apgroz??b? dar??jumi ar ??rpuskopienas prec??m, kuras paredz??ts nog??d??t uz PVN noliktavu p??c atbilstošas, ar nodok??a apm??ru sam??r??gas garantijas iesniegšanas. Š?

garantija nav jāiesniedz apstiprinātiem tirgus dalībniekiem [...] Regulas (EEK) Nr. 2454/1993 14.a panta izpratnē, nedz arī tiem, kuri ir atbrīvoti no nodokļa Republikas Prezidenta 1973. gada 23. janvāra Dekrēta Nr. 43 minētā konsolidētā teksta par leģislatīviem noteikumiem muitas jomā 90. panta izpratnē.”

8 1997. gada 18. decembra Leģislatīvā dekrēta Nr. 471 par tiešo nodokļu jomas nodokļu sankciju, kas nav kriminālsodi, reformu, par pievienotās vērtības nodokli un par nodokļu iekasēšanu atbilstoši 1996. gada 23. decembra Likuma Nr. 662 3. panta 133. daļas q) punktam (1998. gada 8. janvāra *GURI* Nr. 5 krietējais pielikums; turpmāk tekstā – “Leģislatīvais dekrēts Nr. 471/97”) 13. pantā ir noteikts:

“1. Katrs, kas pilnībā vai daļēji noteiktajās termiņās nemaksā avansa, periodiskus, starpības vai kopsummas maksājumus par nodokli, kas izriet no deklarācijas pēc atskaitēšanas, šādā gadījumā periodisko un avansa maksājumu summām, pat ja tās nav samaksātas, ir piemērojams administratīvais sods līdz 30 % par katru nesamaksāto summu, pat tad, ja pēc būtisko vai aprēķina kļūdu, kas konstatētas ikgadējā deklarāciju pārbaudē, koriģēšanas izrādēs, ka nodoklis ir lielāks, vai arī ja atskaitējamā nodokļu pārmaxa ir mazāka. Par maksājumiem saistībā ar kredītiem, kas tiek pilnībā garantēti faktiskā vai personāla nodrošinājuma veidā, kas ir paredzēts likumā vai ko ir atzinusi finanšu pārvalde, kas ir veikti ar kavēšanas, kas nav ilgāka par 15 dienām, pirmajās teikumās paredzētais sods, papildus 1997. gada 18. decembra Leģislatīvā dekrēta Nr. 472 13. panta 1. punkta a) apakšpunkta noteikumiem, ir samazināms vēl – līdz apmēram, kas atbilst vienai piecpadsmitajai daļai par katru nokavēto dienu. Tāda pati sankcija ir piemērojama nodokļa, kam pieskaitīti procenti, samaksēšanas gadījumā saskaņā ar Republikas Prezidenta 1973. gada 29. septembra Dekrēta Nr. 600 36.a un 36.b pantu un Republikas Prezidenta 1972. gada 26. oktobra Dekrēta Nr. 633 54. pantu.

2. Izņemot tiesību aktos ierakstīto nodokļu gadījumus, sods tāpat ir piemērojams visos nodokļa vai nodokļa daļas nemaksēšanas tam paredzētajās termiņās gadījumos.

3. Šajā pantā paredzētie sodi nav piemērojami, ja maksājumi tika veikti laikus citam, nevis kompetentajam birojam, ofisam vai koncesionāram.”

Pamatlietas fakti un prejudiciālie jautājumi

9 Pamatojoties uz iesniedzējtiesas nolikumu un apsvērumiem, ko iesniedza *Equoland*, Itālijas un Spānijas valdības, kā arī Eiropas Komisija, pamatlietas apstākļus var aprakstīt šādi.

10 *Equoland* 2006. gada jūnijā *Ufficio* ievēda preču partiju, kuras izcelsme ir trešā valsts. Muitas deklarācijā bija norādīts, ka šīs preces saistībā ar PVN bija paredzēts nogādāt akcīzes preču noliktavā. Līdz ar to datumā, kad notika šī darbība, PVN par importu samaksa netika prasīta.

11 Noliktavas, kurā bija paredzēts preces nogādāt, pārvaldnieks nākošajās dienās pēc ievēšanas tās ierakstīja noliktavā ievesto preču reģistrā. Tomēr izrādījās, ka preces nekad nav bijušas fiziski ievestas noliktavā, bet tajās nogādātas tikai virtuāli, proti, tās ierakstot minētajā reģistrā. Līdz ar to preces nekavējoties tika izslēgtas no akcīzes preču noliktavas režīma un PVN tika samaksāts apgrieztās iekasēšanas procedūrā, ko veica *Equoland*.

12 Uzskatot, ka, t? k? preces fiziski nebija non?kušas akc?zes pre?u noliktav?, priekšnosac?jumi PVN par importu samaksas atlikšanai nebija izpild?ti, *Ufficio* uzskat?ja, ka *Equoland* nebija samaks?jusi nodokli, kas tai bija j?maks? un kas no t?s tika pras?ts, piem?rojot Le?islat?v? dekr?ta Nr. 471/97 13. pantu, PVN par importu maks?jumu palielinot sankcijas apm?r?, kas ir 30 % no t? summas.

13 *Equoland* p?rs?dz?ja šo l?mumu *Commissione tributaria provinciale di Livorno*, nor?dot, ka t? bija sak?rtojusi savu situ?ciju attiec?b? uz PVN par importu apgriezt?s iekas?šanas proced?r?, samaks?jot min?to PVN *Agenzia delle Entrate* (le??mumu dienests) t? viet?, lai to maks?tu *Ufficio*. L?dz ar to t?d? gad?jum? k? pamatliet? Le?islat?v? dekr?ta Nr. 471/97 13. pants neesot piem?rojams.

14 T? k? t?s pras?ba tika noraid?ta, *Equoland* iesniedza apel?cijas s?dz?bu par *Commissione tributaria regionale per la Toscana* noraidošo l?mumu, past?vot uz savu viedokli, saska?? ar ko akts par nodok?a uzlikšanas korekciju bija pamatots tikai ar faktu, ka preces nebija "fiziski" nog?d?tas akc?zes pre?u noliktav?, nepiem?rojot nek?du PVN atskait?šanu, jo nodošanas pat?ri?am laik? t? esot pati sev izsniegusi r??inu par import?to pre?u sa?emšanu un veikusi š?di kori??t? PVN samaksu. Turkl?t *Equoland* apgalvo, ka vair?k?s dal?bvalst?s pre?u "virtu?la" nog?d?šana akc?zes pre?u noliktav? ir at?auta prakse.

15 *Ufficio* vispirms nor?da, ka oblig?tais nosac?jums, lai piem?rotu tiesisko regul?jumu par noliktav?m PVN jom?, ar ko aptur pien?kumu samaks?t nodokli ievēšanas br?d? un ?auj to iekas?t tikai regul?ras deklar?šanas laik?, ir "fiziska" ievēsto pre?u nog?d?šana noliktav?. Valsts ties?bu normas esot skaidras un paredzot "fizisku" min?to pre?u nog?d?šanu noliktav?, jo PVN iekas?šanas atlikšana tiks nodrošin?ta tikai tad, ja t?s saska?? ar ties?bu aktiem atrad?sies apstiprin?t? akc?zes pre?u noliktav?.

16 T?l?k uz PVN neitralit?tes principu, kurš attiecoties tikai uz š? nodok?a ekonomiskaj?m sek?m uz pat?r?t?jiem, varot atsaukties, lai neiev?rotu pien?kumu samaks?t PVN br?d?, kad iest?jas darb?ba, par kuru ir j?maks? nodoklis. Šaj? liet? tas esot preces imports.

17 Visbeidzot, PVN par importu k? nodoklis, kas ir saist?ts ar robežas š??rsošanu, esot j?apr??ina un j?iekas? muitas administr?cijai, šaj? gad?jum? *Ufficio*, kas vispirms ?autu veikt p?c iesp?jas ?tr?ku iemaksu, kas pien?kas Eiropas Savien?bai, iekas?šanu.

18 Iesniedz?jtiesa nor?da, ka *Ufficio* ierosin?t?s interpret?cijas rezult?t? PVN b?tu j?maks? divas reizes form?li neizpild?ta pien?kuma d???. Š?du pien?kuma neizpild?šanu var?tu sod?t atseviš?i gad?jum?, kad fiziska pre?u nog?d?šana noliktav? tiktu uzskat?ta par oblig?tu, bet par to neb?tu j?maks? nodoklis, jo nav darb?bas, par kuru ir j?maks? nodoklis.

19 Š?dos apst?k?os *Commissione tributaria regionale per la Toscana* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

"1) Vai saska?? ar [Sest?s direkt?vas] 16. pantu un [PVN direkt?vas] 154. un 157. pantu attiec?b? uz prec?m, kuras import?tas noliktavas rež?m?, nevis muitas noliktavas, proti, PVN pre?u noliktavas, rež?m?, atbr?vojumu no PVN importam var pieš?irt pat tad, ja preces ir ievēstas tikai saska?? ar dokumentiem, bet ne fiziski?

2) Vai ar [Sesto direkt?vu] un [PVN direkt?vu] ir pie?auta prakse, saska?? ar kuru dal?bvalsts iekas? PVN par importu, lai ar? tas jau ir ticis samaks?ts – vai nu k??das vai nelikum?gas r?c?bas d?? – apgriezt?s iekas?šanas proced?r? ar sev izsniegtu r??inu un taj? paš? laik? ar iere?istr?šanu pirkumu un p?rdevumu re?istr??

3) Vai tas, ka dal?bvalstis pieprasa samaks?t PVN, kurš jau ir samaks?ts apgriezt?s iekas?šanas proced?r? ar sev izsniegtu r??inu un taj? paš? laik? ar iere?istr?šanu pirkumu un p?rdevumu re?istr?, p?rk?pj PVN neitralit?tes principu?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

20 K? izriet no Tiesai iesniegtajiem lietas materi?liem, pre?u imports pamatliet? notika 2006. gada j?nij?, l?dz ar to Direkt?va 2006/112, kas st?j?s sp?k? tikai 2007. gada 1. janv?r?, nav piem?rojama laik? pamatliet?.

21 L?dz ar to l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir j?uzskata par t?du, kas attiecas vien?gi uz Sest?s direkt?vas interpret?ciju.

Par pirmo jaut?jumu

22 Ar savu pirmo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai Sest?s direkt?vas 16. panta 1. punkts b?tu j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu, ar ko atbr?vojums no šaj? regul?jum? paredz?t?s PVN par importu maksas tiek pak?rtots nosac?jumam, ka ievest?s preces, kuras ir paredz?ts saist?b? ar PVN uzglab?t akc?zes pre?u noliktav?, taj? tiek fiziski nog?d?tas.

23 Šaj? zi?? vispirms ir j?atg?dina, ka Sest?s direkt?vas 16. panta 1. punkts, cikl?l tas ir noteikums par atk?pi no š?s pašas direkt?vas 10. panta 3. punkt? noteikt? principa, saska?? ar ko darb?ba, par kuru j?maks? nodok?i, notiek un PVN par importu var iekas?t br?d?, kad pre?u imports ir noticis, ir interpret?jams šauri.

24 Papildus Savien?bas likumdev?js Sest?s direkt?vas 16. panta 1. punkt? paredz?to dal?bvalstu br?v?bu veikt pas?kumus ir pak?rtojis divu b?tisko nosac?jumu kopumam, proti, pirmk?rt, ka prece, kuras ievēšana ir j?atbr?vo no nodok?iem, nav paredz?ta gal?gai izlietošanai vai pat?ri?am un, otrk?rt, PVN summa, kas maks?jama, kad š? prece vairs neatrodas tai piem?rotaj? rež?m?, atbilst PVN summai, k?da b?tu maks?jama, ja katram no šiem dar?jumiem b?tu ietur?ts nodoklis valsts teritorij?.

25 Visbeidzot, piem?rojot š?di atz?t?s dal?bvalstu ties?bas, t?s var veikt ?pašus pas?kumus, lai pieš?irtu iesp?ju izmantot Sest?s direkt?vas 16. panta 1. punkt? paredz?to nodok?u atbr?vojumu.

26 Šajos apst?k?os un t? k? Sestaj? direkt?v? nav citu nor?žu, princip? dal?bvalstu zi?? ir noteikt formalit?tes, kuras j?izpilda nodok?u maks?t?jam, lai var?tu saska?? ar min?to ties?bu normu izmantot PVN maksas atbr?vojumu.

27 Tom?r ir j?piebilst, ka, tikl?dz t?s ?steno š?di atz?tu kompetenci, dal?bvalst?m ir pien?kums iev?rot Savien?bas ties?bas un to visp?r?jos principus, t?tad ar? sam?r?guma principu (skat. spriedumu R?dlihs, C?263/11, EU:C:2012:497, 44. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

28 Šaj? gad?jum?, k? tas izriet no iesniedz?jtiesas nol?muma, It?lijas likumdev?js ir paredz?jis, ka, lai var?tu izmantot atbr?vojumu no PVN par importu maks?šanas, nodok?u maks?t?jam ir pien?kums fiziski nog?d?t ievesto precu akc?zes pre?u noliktav?; ar šo pre?u fizisko kl?tb?tni ir

paredz?ts garant?t v?l?ku nodok?a iekas?šanu.

29 Tom?r ir j?konstat?, ka š?ds pien?kums, neraugoties uz t? form?lo raksturu, ir t?da veida, kas ?auj efekt?vi sasniegt t? m?r?us, proti, nodrošin?t prec?zu PVN sa?emšanu, k? ar? izvair?ties no kr?pšanas saist?b? ar šo nodokli, un pats par sevi nep?rsniedz to, kas ir vajadz?gs t? m?r?u sasniegšanai.

30 T?d?j?di uz pirmo jaut?jumu ir j?atbild, ka Sest?s direkt?vas 16. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas neliedz valsts tiesisko regul?jumu, ar ko šaj? tiesiskaj? regul?jum? paredz?to atbr?vojumu no PVN par importu maksas pak?rto nosac?jumam, ka ievestaj?m prec?m, kur?m PVN d?? ir paredz?ts akc?zes pre?u noliktavas rež?ms, ir j?b?t taj? fiziski nog?d?t?m.

Par otro un trešo jaut?jumu

31 Ar savu otro un trešo jaut?jumu, kurus ir j?izv?rt? kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai Sest? direkt?va ir j?interpret? t?d?j?di, ka atbilstoši PVN neitralit?tes principam t? liedz valsts tiesisko regul?jumu, kuru piem?rojot dal?bvalsts pieprasa apmaks?t PVN par importu pat tad, ja tas jau ir ties?bu aktos noteiktaj? k?rt?b? samaks?ts apgriezt?s iekas?šanas proced?r?, kad sev tiek izrakst?ts r??ins un re?istr?ts nodok?u maks?t?ja pirkšanas vai p?rdošanas re?istr?.

32 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka tad, ja, ?stenojot t?m ar Sest?s direkt?vas 16. panta 1. punktu pieš?irto kompetenci, dal?bvalstis ievieš pas?kumus – t?dus k? pras?ba ievesto prec? fiziski nog?d?t akc?zes pre?u noliktav? –, dal?bvalstu kompetenc? ir izv?l?ties sankcijas, ko t?s uzskata par piem?rot?m, ja nav tiesisk? regul?juma par piem?rojam?m sankcij?m (šaj? zi?? skat. spriedumu R?dlihs, EU:C:2012:497, 44. punkts).

33 T?d?j?di dal?bvalsts, lai nodrošin?tu prec?zu PVN par importu iekas?šanu un izvair?tos no kr?pšan?s, savos valsts ties?bu aktos var likum?gi noteikt piem?rotas sankcijas, kuru m?r?is ir sod?t par pien?kuma fiziski nog?d?t ievest?s preces akc?zes pre?u noliktav? neiev?rošanu.

34 Tom?r š?das sankcijas nedr?kst p?rsniegt to, kas ir nepieciešams šo m?r?u sasniegšanai (šaj? zi?? skat. spriedumus *Ecotrade*, C?95/07 un C?96/07, EU:C:2008:267, 65.–67. punkts; *EMS?Bulgaria Transport*, C?284/11, EU:C:2012:458, 67. punkts, un R?dlihs, EU:C:2012:497, 47. punkts).

35 Lai izv?rt?tu, vai š?da sankcija atbilst sam?r?guma principam, tostarp ir j??em v?r? p?rk?puma, kuru iecer?ts sod?t ar šo sankciju, raksturs un smagums, k? ar? t?s apm?ra noteikšanas nosac?jumi.

36 Pirmk?rt, attiec?b? uz p?rk?puma raksturu un smagumu, no vienas puses, ir j?atg?dina, ka pien?kums fiziski nog?d?t ievesto prec? akc?zes pre?u noliktav? – k? tas atz?ts š? sprieduma 29. punkt? – ir form?la pras?ba.

37 No otras puses, ir b?tiski nor?d?t, k? ir uzsv?rusi iesniedz?jtiesa, ka š? pien?kuma neiev?rošanas sekas vismaz šaj? liet? nebija PVN par importu nemaks?šana, jo tas atbilstoši ties?bu aktiem tika samaks?ts apgriezt?s iekas?šanas proced?r?, ko veica nodok?u maks?t?js.

38 Protams, var?tu argument?t, ka, ja ievest? prece netika fiziski nog?d?ta akc?zes pre?u noliktav?, PVN bija j?maks? pre?u importa br?d? un ka l?dz ar to apgriezt?s iekas?šanas proced?r? veiktais maks?jums ir š? PVN nov?lota samaksa.

39 Tom?r, k? izriet no Tiesas past?v?g?s judikat?ras, nov?lota PVN samaksa, nepast?vot kr?pšanas m??in?jumam vai kait?jumam valsts budžetam, ir tikai form?ls p?rk?pums, kas nevar

ietekmēt nodokļu maksātāja tiesības veikt atskaitēšanu. Katrā ziņā šāds novēlots maksājums pats par sevi nevar tikt pielīdzināts krāpšanai, kas nozīmē, pirmkārt, ka ar attiecīgo darījumu, neraugoties uz to, ka ir tikuši ievēroti nosacījumi, kas paredzēti atbilstošajās Sestās direktīvas un šo direktīvu transponējošo valsts tiesību aktu normās, ir iegūta nodokļu priekšrocība, kuras piešķiršana ir pretrunā šajās normās paredzētajam mērķim, un, otrkārt, ka no visiem objektīvajiem faktiem izriet, ka attiecīgā darījuma galvenais mērķis ir nodokļu priekšrocības iegūšana (šajā ziņā skat. spriedumu *Halifax u.c.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 74. un 75. punkts, kā arī *EMS/Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, 74. punkts).

40 Otrkārt, attiecībā uz sankcijas piemēra noteikšanas kārtību vispirms ir jākonstatē, ka prasība, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājam papildus 30 % uzcenojumam ir jāsamaksā PVN par importu, neapņemot vērā jau notikušo apmaksu, būtībā nozīmē liegt šim nodokļu maksātājam izmantot viņa tiesības veikt atskaitēšanu. Vienam un tam pašam darījumam divkārti uzliekot PVN, bet vienlaikus paredzot šādu nodokļa atskaitēšanas iespēju tikai vienu reizi, atlikušais PVN gulstas uz nodokļu maksātāju.

41 Šajā ziņā un nepastāvot vajadzībai izvērtēt šīs sankcijas daļas saderīgumu ar samērīguma principu, ir pietiekami vien atgādināt, ka, no vienas puses, Tiesa jau iepriekš ir atzinusi, ka, ņemot vērā atskaitēšanas tiesību dominējošo lomu kopējā PVN sistēmā, kas ir vērstā uz to, lai tikt nodrošināta pilnīga neitralitāte attiecībā uz šādu nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām, kas nozīmē, ka nodokļa maksātājs var atskaitēt PVN, kas maksājams vai samaksāts saistībā ar visu viņa saimniecisko darbību, tādā sankcija, kas ir atskaitēšanas tiesību atteikums, nav atbilstoša Sestajai direktīvai, ja nav konstatēta nedz krāpšana, nedz kaitējums valsts budžetam (šajā ziņā skat. spriedumu *Sosnowska*, C-25/07, EU:C:2008:395, 23. un 24. punkts, kā arī *EMS/Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, 68. un 70. punkts).

42 No otras puses, no Tiesas judikatūras, pretēji tam, ko apgalvoja Itālijas valdība tiesas sēdē, izriet, ka Sestajā direktīvā paredzētā apgrieztās iekasēšanas sistēma ļauj cīnīties pret nodokļu nemaksāšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, kas ir novērots attiecībā uz dažiem darījumu veidiem (skat. spriedumu *Véleclair*, C-414/10, EU:C:2012:183, 34. punkts).

43 Tiklīdz, ciklīdz iesniedzētājas ieskatā pamatlietā nav nedz krāpšanas, nedz krāpšanas mēģinājuma, sankcijas daļa, kurā ir ietverta prasība no jauna samaksāt PVN, kas jau ir ticis samaksāts, neparedzot, ka šīs otrās maksājums radītu tiesības uz atskaitējumu, nevar būt uzskatāma par saderīgu ar PVN neitralitātes principu.

44 Turklāt attiecībā uz sankcijas daļu, ko veido nodokļa palielināšana saskaņā ar vienotu likmi procentos, ir pietiekami atgādināt, ka Tiesa jau ir atzinusi, ka šāds sankcijas piemēra noteikšanas veids, nepastāvot iespējai to samēģināt, var pārsniegt to, kas ir nepieciešams, lai nodrošinātu precīzu PVN iekasēšanu un izvairītos no krāpšanas (šajā ziņā skat. spriedumu *Rēdlihs*, EU:C:2012:497, 45. un 50.–52. punkts).

45 Šajā gadījumā, ņemot vērā palielināšanai piemērojamo procentu apmēru, kas paredzēts valsts tiesību aktos, un neiespējamību to piemērot pašiem konkrētajiem gadījumiem apstākļiem, nav izslēgts, ka šīs sankcijas piemēra noteikšanas veids un tādā tās atbilstošā daļa var izrādīties nesamērīga (skat. spriedumu *Rēdlihs*, EU:C:2012:497, 52. punkts).

46 Visbeidzot ir jāpiebilst, ka atbilstoši Tiesas judikatūrai nokavējuma procentu samaksa var būt atbilstošā sankcija par formālu pārkāpumu, ja vien tā nepārsniedz to, kas vajadzīgs, lai sasniegtu mērķus – nodrošināt pareizu PVN iekasēšanu un izvairīties no krāpšanas (skat. spriedumu *EMS/Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, 75. punkts).

47 Tomēr, ja nodokļu maksātāja pieprasīto procentu kopējai summai būtu jābūt atbilstoši atskaitēm, nodokļa summai, tādējādi atņemot pēdējam minētajam tiesības uz atskaitēšanu, šāda sankcija būtu jāuzskata par nesamērīgu.

48 Katrā ziņā galīgā vērējuma par attiecīgās sankcijas samērgumu sniegšana ir vienīgi iesniedzējtiesas kompetencē.

49 Ēmot vērē iepriekš minētos apsvērumus, uz otro un trešo prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka Sestā direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka saskaņā ar PVN neitralitātes principu tā liedz valsts tiesisko regulējumu, kuru piemērojot dalībvalsts pieprasa samaksāt PVN par importu, pat ja tas tiesību aktos paredzētajā kārtībā jau ir ticis veikts apgrieztās iekasēšanas procedūrā ar sev izsniegtu rīcinu un ierakstēšanu nodokļu maksātāja pirkšanas vai pārdošanas reģistrā.

Par tiesēšanēs izdevumiem

50 Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šā tiesvedībā ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesēšanēs izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (sestā palāta) nospriež:

1) **Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprīcinu bāze, kas grozīta ar Padomes 2006. gada 14. februāra Direktīvu 2006/18/EK, 16. panta 1. punkts, redakcijā, kas izriet no tās 28.c panta, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neliedz valsts tiesisko regulējumu, ar ko šajā tiesiskajā regulējumā paredzēto atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa par importu maksas pakārto nosacījumam, ka ievestajām precēm, kurām saistībā ar šo nodokli ir paredzēts akcēzes preču noliktavas režīms, ir jābūt tajā fiziski nogādātām;**

2) **Sestā direktīva 77/388, kas grozīta ar Direktīvu 2006/18, ir jāinterpretē tādējādi, ka atbilstoši pievienotās vērtības nodokļa neitralitātes principam tā nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, kuru piemērojot dalībvalsts pieprasa samaksāt pievienotās vērtības nodokli par importu, pat ja tas tiesību aktos paredzētajā kārtībā jau ir ticis veikts apgrieztās iekasēšanas procedūrā ar sev izsniegtu rīcinu un ierakstēšanu nodokļu maksātāja pirkšanas vai pārdošanas reģistrā.**

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – itāļu.