Downloaded via the EU tax law app / web

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 17 juli 2014 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Sjätte direktivet 77/388/EEG – Direktiv 2006/112/EG – Undantag för införsel av varor som är avsedda att placeras i andra lager än tullager – Skyldighet att fysiskt placera varorna i lagret – Åsidosättande – Skyldighet att betala mervärdesskatt trots att denna redan betalats enligt förfarandet för omvänd skattskyldighet”

I mål C?272/13,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Commissione tributaria regionale per la Toscana (Italien) genom beslut av den 25 maj 2012, som inkom till domstolen den 21 maj 2013, i målet

Equoland Soc. coop. arl

mot

Agenzia delle Dogane – Ufficio delle Dogane di Livorno,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Borg Barthet samt domarna E. Levits och F. Biltgen (referent),

generaladvokat: N. Jääskinen,

justitiesekreterare: handläggaren L. Carrasco Marco,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 9 april 2014,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Equoland Soc. coop. arl, genom M. Turci, R. Vianello och D. D’Alauro, avvocati,

– Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av G. Albenzio, avvocato dello Stato,

– Spaniens regering, genom J. García-Valdecasas Dorrego och L. Banciella Rodríguez-Miñón, båda i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom D. Recchia och C. Soulay, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 16 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess ändrade lydelse enligt rådets direktiv 2006/18/EG av den 14 februari 2006 (EUT L 51, s. 12) (nedan kallat sjätte direktivet), och av artiklarna 154 och 157 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Equoland Soc. coop. arl (nedan kallat Equoland) och Agenzia delle Dogane – Ufficio delle Dogane di Livorno (Tullmyndigheten – Tullkontoret i Livorno) (nedan kallat Ufficio), angående Ufficios beslut att påföra Equoland mervärdesskatt på import av varor som inte fysiskt placerats i ett skatteupplag trots att Equoland redan har betalat denna skatt enligt förfarandet för omvänd skattskyldighet.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 10.3 i sjätte direktivet föreskrevs följande:

”Skattskyldigheten inträder och skatten kan tas ut när varorna införts. Om varor omfattas av något av de förfaranden som avses i artikel 7.3 vid införseln till gemenskapen, inträder skattskyldigheten och skatten kan tas ut först när varorna upphör att omfattas av dessa förfaranden.

Då de importerade varorna är föremål för tullar, jordbruksavgifter eller avgifter med likvärdig verkan som har fastställts enligt en gemensam politik, inträder emellertid skattskyldigheten och skatten kan tas ut när den skattegrundande händelsen för dessa gemenskapsavgifter inträffar och dessa tullar och avgifter blir påförbara.

Om de importerade varorna inte är föremål för någon av dessa gemenskapsavgifter, skall medlemsstaterna tillämpa gällande tullbestämmelser vad beträffar skattskyldighetens inträde och den tidpunkt då skatten kan tas ut.”

4 I artikel 16.1 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28 c i samma direktiv (nedan kallad artikel 16.1 i sjätte direktivet), föreskrivs följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av gemenskapens övriga skattebestämmelser får medlemsstaterna efter det samråd som föreskrivs i artikel 29 vidta särskilda åtgärder i syfte att undanta alla eller några av följande transaktioner, om de inte syftar till slutlig användning och/eller konsumtion och att summan av den mervärdesskatt som förfaller till betalning när varorna lämnar de i A och E uppräknade förfarandena eller ordningarna motsvarar det skattebelopp som skulle ha betalats om var och en av dessa transaktioner skulle ha beskattats inom landets territorium:

A. Införsel av varor som är avsedda att placeras i andra lager än tullager,

B. Leveranser av varor som är avsedda att:

a) visas upp för tullen och, i tillämpliga fall, placeras i tillfällig förvaring,

b) placeras i en frizon eller ett frilager,

c) placeras i tullagerförfarande eller aktivt förädlingsförfarande,

…

e) inom landets territorium behandlas enligt annat lagringsförfarande än tullagring.

Vid tillämpningen av denna artikel avses med andra lager än tullager:

– för punktskattepliktiga varor, de platser som definieras [som] skatteupplag i artikel 4 b) i [rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT L 76, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57)],

– för andra varor än punktskattepliktiga varor, de platser som av medlemsstaterna definieras som sådana. Medlemsstaterna får emellertid inte föreskriva om något annat lagringsförfarande än tullagring när de ifrågavarande varorna är avsedda att levereras till detaljhandelsledet.

…”

5 Artikel 17 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28f i samma direktiv, har följande lydelse:

”1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

2. I den mån varorna och tjänsterna används för den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall denne ha rätt att från den skatt som han är skyldig att betala dra av följande:

…

b) Mervärdesskatt som är förfallen eller erlagd med avseende på importerade varor inom landets territorium.

…”

6 Enligt artikel 4 b i direktiv 92/12 avses med skatteupplag ”en plats där varor som är belagda med punktskatt tillverkas, bearbetas, förvaras, mottas eller avsänds enligt uppskovsreglerna av en godkänd lagerhavare inom ramen för hans affärsverksamhet, under de särskilda villkor som fastställts av de behöriga myndigheterna i den medlemsstat där skatteupplaget är beläget.”

Italiensk rätt

7 I artikel 50a.4 i lagstiftningsdekret nr 331 av den 30 augusti 1993, om harmonisering av bestämmelser avseende skatt på mineraloljor, alkohol, alkoholdrycker och tobaksvaror, och avseende mervärdesskatt, med bestämmelser som införts genom EEG-direktivet, och om ändring till följd av denna harmonisering, samt om bestämmelser avseende systemet med godkända skatterådgivningscentra, skatteåterbetalningsförfaranden, undantag från ILOR (Imposta Locale sui Redditi) (lokal inkomstskatt) för inkomster från näringsverksamhet upp till det belopp som motsvarar direkta utgifter i näringsverksamhet, införandet av en extraordinär konsumtionsskatt på vissa varor för år 1993 och andra skatte- och avgiftsbestämmelser (GURI nr 203 av den 30 augusti 1993), föreskrivs följande:

”Följande transaktioner medför inte skyldighet att betala mervärdesskatt:

…

b) övergång till fri omsättning av varor som inte är gemenskapsvaror och som är avsedda att placeras i ett mervärdesskatteupplag efter det att lämplig säkerhet ställts i proportion till skattebeloppet. Denna säkerhet behöver inte ställas av godkända ekonomiska aktörer i den mening som avses i artikel 14a i [förordning (EEG) nr 2454/93], eller av aktörer som är undantagna från skattskyldighet enligt artikel 90 i de konsoliderade bestämmelser på tullområdet som återfinns i presidentdekret nr 43 av den 23 januari 1973.”

8 I artikel 13 i lagdekret nr 471, av den 18 december 1997, om ändring av icke straffrättsliga sanktioner på området för direkta skatter, mervärdesskatt och skatteuppbörd i enlighet med artikel 3 punkt 133 q i lag nr 662 av den 23 december 1996 (GURI nr 5 av den 8 januari 1998, ordinarie tillägget) (nedan kallat lagstiftningsdekret nr 471/97), föreskrivs följande:

”1. Den som inom den härför utsatta tiden inte, eller enbart delvis, gör förskottsinbetalningar, delbetalningar, utjämningsbetalningar eller betalar det skattesaldo som följer av deklarationen, i dessa fall efter avdrag av del- och förskottsbetalningar, även om de sistnämnda betalningarna inte har utförts, påförs en administrativ sanktionsavgift motsvarande 30 procent av varje obetalt belopp, även om det efter rättelse av materiella fel eller räknefel, vilka uppdagats i samband med kontroller av den årliga deklarationen, visar sig att skatten är högre eller att det avdragsgilla överskottet är mindre. Vid betalningar som avser lån för vilka det ställts full säkerhet i form av antingen lagstadgad eller av skattemyndigheten godkänd realsäkerhet eller borgensförbindelse, som gjorts med högst femton dagars försening, ska den sanktion som avses i första meningen, utöver vad som sägs i artikel 13.1 a i lagstiftningsdekret nr 472, av den 18 december 1997, ytterligare sättas ned till ett belopp som motsvarar en femtondedel för varje dags försening. Samma sanktionsavgift tillämpas vid betalning av förhöjd skatt enligt artiklarna 36a och 36b i presidentdekret nr 600 av den 29 september 1973 och artikel 54 i presidentdekret nr 633 av den 26 oktober 1972.

2. Förutom på de skatter som återfinns i skattelängden är sanktionen även tillämplig i samtliga fall då en skatt eller en del därav inte betalats i tid.

3. De sanktionsavgifter som avses i denna artikel är inte tillämpliga när inbetalningar gjorts inom föreskriven tid till ett annat kontor eller annan koncessionsinnehavare än det eller den som hade behörighet att motta betalningen.”

Bakgrunden till det nationella målet och tolkningsfrågorna

9 Mot bakgrund av beslutet om hänskjutande och de yttranden som Equoland, den italienska och den spanska regeringen samt Europeiska kommissionen har inkommit med, kan bakgrunden till det nationella målet sammanfattas enligt följande.

10 Under juni 2006 importerade Equoland, via Ufficio, ett parti varor från tredjeland. I skattedeklarationen angav Equoland att varorna skulle lagras på ett mervärdesskatteupplag. Någon mervärdesskatt vid import påfördes därför inte vid tidpunkten för transaktionen.

11 Dagen efter införseln registrerade innehavaren av det upplag i vilket varorna skulle placeras varorna som inkomna. Det visade sig emellertid att varorna aldrig fysiskt placerades i upplaget utan enbart virtuellt, genom den ovannämnda registreringen. Varorna togs strax därefter ur systemet för skatteupplag och Equoland betalade mervärdesskatten enligt förfarandet för omvänd skattskyldighet.

12 Med hänsyn till att varorna aldrig fysiskt placerats i skatteupplaget, och att villkoren för uppskov med betalningen av mervärdesskatt vid import därför inte var uppfyllda, fann Ufficio att Equoland inte hade betalat den skatt som bolaget var skyldigt och påförde följaktligen, i enlighet med artikel 13 i lagstiftningsdekret nr 471/97, mervärdesskatt vid import plus en sanktionsavgift på 30 procent av mervärdesskattebeloppet.

13 Equoland överklagade detta beslut till Commissione provinciale di Livorno och gjorde gällande att bolaget reglerat mervärdesskatten vid import enligt förfarandet för omvänd skattskyldighet och att mervärdesskatten betalats till Agenzia delle Entrate (skattemyndigheten) i stället för till Ufficio. Artikel 13 i lagstiftningsdekret nr 471/97 är därför inte tillämplig på en sådan situation som den i det nationella målet.

14 Efter att överklagandet ogillats överklagade Equoland till Commissione tributaria regionale per la Toscana, vid vilken bolaget vidhöll sin ståndpunkt enligt vilken beslutet om ändrad beskattning enbart hade fattats på grund av att de importerade varorna inte hade placerats ”fysiskt” i skatteupplaget och att det inte skett något undandragande av mervärdesskatt, eftersom det, då varorna övergick i fri omsättning, skett en självfakturering för förvärvet av de importerade varorna och att bolaget betalat in den mervärdesskatt som angetts vid självfaktureringen. Equoland gjorde dessutom gällande att det i flera medlemsstater är tillåtet att placera varor ”virtuellt” i ett skatteupplag.

15 Ufficio anförde för det första att tillämpningen av bestämmelserna om mervärdesskatteupplag, enligt vilka skyldigheten att betala mervärdesskatten vid import skjuts upp och mervärdesskatten förfaller till betalning först i samband med den periodiska deklarationen, förutsätter att varorna ”fysiskt” placeras i skatteupplaget. De nationella bestämmelserna är nämligen tydliga och föreskriver att varorna ska placeras ”fysiskt” i skatteupplaget, eftersom det enbart är placeringen i vederbörligen godkända skatteupplag som kan säkerställa en senare uppbörd av mervärdesskatten.

16 För det andra kan principen om mervärdesskattens neutralitet, vilken enbart rör de ekonomiska verkningarna av denna skatt för konsumenterna, inte åberopas till stöd för en underlåtelse att uppfylla skyldigheten att betala mervärdesskatten när den beskattningsgrundande händelsen inträffar, vilket i förevarande fall var när varan infördes.

17 För det tredje ska mervärdesskatt vid import, med hänsyn till att den är en skatt som är knuten till överskridandet av en gräns, fastställas och indrivas av tullmyndigheten, i förekommande fall Ufficio, vilket möjliggör en snabb betalning av den andel som tillkommer Europeiska unionen.

18 Enligt den hänskjutande domstolen skulle Ufficios tolkning medföra att mervärdesskatten betalades två gånger på grund av en underlåtenhet att iaktta en skyldighet som torde kunna anses som rent formell. Åsidosättandet av en sådan skyldighet skulle kunna sanktioneras självständigt, för det fall att den fysiska placeringen av varorna i skatteupplaget skulle anses vara obligatorisk, men borde inte, när det inte föreligger någon beskattningsbar transaktion, leda till att varorna påförs mervärdesskatt.

19 Mot denna bakgrund beslutade Commissione tributaria regionale per la Toscana att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Är det enligt artikel 16 i [sjätte direktivet] och artiklarna 154 och 157 i [mervärdesskattedirektivet] tillräckligt att importerade varor är avsedda att hänföras till ett annat lagerförfarande än tullagerförfarandet – nämligen förfarandet för mervärdesskatteupplag – för att importen ska undantas från skatteplikt även när placeringen i mervärdesskatteupplag endast sker

på pappret och inte fysiskt?

2) Utgör [sjätte direktivet] och [mervärdesskattedirektivet] hinder för en medlemsstat att ta ut mervärdesskatt vid import, trots att skatten – på grund av ett misstag eller en oegentlighet – har betalats genom självfakturering enligt förfarandet för omvänd skattskyldighet och genom samtidig registrering i registret över inköp och försäljning?

3) Strider det mot principen om mervärdesskattens neutralitet att en medlemsstat kräver betalning av mervärdesskatt som redan har betalats genom självfakturering enligt förfarandet för omvänd skattskyldighet och genom registrering i registret över inköp och försäljning?”

Prövning av tolkningsfrågorna

20 I likhet med vad som framgår av de handlingar som lämnats in till domstolen importerades de i det nationella målet aktuella varorna i juni 2006, vilket innebär att direktiv 2006/112, som trädde i kraft den 1 januari 2007, inte kan tillämpas, *ratione temporis*, i det nationella målet.

21 Begäran om förhandsavgörande ska följaktligen förstås på så sätt att den enbart avser tolkningen av sjätte direktivet.

Den första frågan

22 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 16.1 i sjätte direktivet ska tolkas så, att den utgör hinder mot en nationell lagstiftning som, såsom villkor för att beviljas det i denna lagstiftning föreskrivna undantaget från skyldigheten att betala mervärdesskatt vid import, uppställer ett krav på att de importerade varorna, som är avsedda att placeras i ett mervärdesskatteupplag, fysiskt placeras i detta upplag.

23 I detta avseende erinrar domstolen om att artikel 16.1 i sjätte direktivet, som utgör ett undantag från huvudregeln i artikel 10.3 i samma direktiv, enligt vilken skattskyldigheten inträder och mervärdesskatt kan tas ut när varorna införts, ska tolkas strikt.

24 Unionslagstiftaren har vidare uppsatt två materiella villkor för utnyttjandet av den möjlighet som medlemsstaterna ges i artikel 16.1 i sjätte direktivet. För det första får varan, vars import ska undantas från skatteplikt, inte vara avsedd för slutlig användning och/eller konsumtion och för det andra ska beloppet för den mervärdesskatt som förfaller till betalning när varorna lämnar det förfarande som de placerats i svara mot det skattebelopp som skulle ha betalats om var och en av dessa transaktioner hade beskattats inom landet.

25 Genom att utnyttja denna möjlighet kan medlemsstaterna slutligen vidta särskilda åtgärder för att bevilja det undantag som föreskrivs i artikel 16.1 i sjätte direktivet.

26 Under dessa omständigheter, och då inget annat föreskrivs i detta avseende i sjätte direktivet, ankommer det i princip på medlemsstaterna att fastställa vilka villkor beskattningsbara personer måste uppfylla för att beviljas undantag från skyldigheten att betala mervärdesskatt enligt nämnda bestämmelse.

27 Tilläggas ska emellertid att medlemsstaterna, vid utövandet av denna befogenhet, är skyldiga att iaktta unionsrätten och dess allmänna principer, och följaktligen också proportionalitetsprincipen (se dom R?dlihs, C?263/11, EU:C:2012:497, punkt 44 och där angiven rättspraxis).

28 Såvitt framgår av beslutet om hänskjutande har den italienska lagstiftaren i förevarande fall föreskrivit att den beskattningsbara personen, för att kunna beviljas undantag från skyldigheten att

betala mervärdesskatt vid import, är skyldig att fysiskt placera de importerade varorna i skatteupplaget, eftersom denna fysiska närvaro säkerställer att skatten senare kommer att betalas.

29 Det kan alltså konstateras att en sådan skyldighet, trots dess formella karaktär, kan bidra till att på ett effektivt sätt uppnå de mål som eftersträvas – närmare bestämt att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten och att förhindra undandragande av denna skatt – och inte i sig går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål.

30 Den första frågan ska följaktligen besvaras enligt följande: Artikel 16.1 i sjätte direktivet ska tolkas så, att den inte utgör hinder mot en nationell lagstiftning som, såsom villkor för att beviljas undantag från skyldigheten att betala mervärdesskatt vid import enligt denna lagstiftning, uppställer ett krav på att de importerade varorna, som är avsedda att placeras i ett mervärdesskatteupplag, fysiskt placeras i detta upplag.

Den andra och den tredje frågan

31 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra och den tredje frågan, som ska besvaras tillsammans, för att få klarhet i huruvida sjätte direktivet ska tolkas så, att det mot bakgrund av principen om skatteneutralitet utgör hinder mot en nationell lagstiftning enligt vilken en medlemsstat kan kräva betalning av mervärdesskatt vid import trots att denna skatt redan har reglerats genom självfakturering enligt förfarandet för omvänd skattskyldighet och genom registrering i den beskattningsbara personens register över inköp och försäljning.

32 I detta avseende erinrar domstolen om att medlemsstaterna, när de vidtar åtgärder inom ramen för sina befogenheter enligt artikel 16.1 i sjätte direktivet – såsom införandet av skyldigheten att fysiskt placera den importerade varan i skatteupplaget – även har befogenhet att välja de sanktioner som de finner lämpliga (se, för ett liknande resonemang, dom R?dlihs, EU:C:2012:497, punkt 44).

33 En medlemsstat får således, för att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatt vid import och förhindra skatteundandragande, föreskriva lämpliga sanktioner i sin nationella lagstiftning för åsidosättande av skyldigheten att fysiskt placera en importerad vara i skatteupplaget.

34 Sådana sanktioner får emellertid inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå nämnda mål (se, för ett liknande resonemang, dom Ecotrade, C?95/07 och C?96/07, EU:C:2008:267, punkterna 65–67; EMS-Bulgaria Transport, C?284/11, EU:C:2012:458, punkt 67, och R?dlihs, EU:C:2012:497, punkt 47).

35 Vid prövningen av huruvida sådana sanktioner är förenliga med proportionalitetsprincipen ska hänsyn bland annat tas till arten och svårhetsgraden av den överträdelse som de avser samt metoderna för att fastställa sanktionsbeloppet

36 Vad inledningsvis gäller överträdelsens art och svårhetsgrad ska det för det första påpekas att skyldigheten att fysiskt placera den importerade varan i skatteupplaget, i likhet med vad som fastslagits ovan i punkt 29, utgör ett formkrav.

37 För det andra ska det konstateras, i likhet med vad den hänskjutande domstolen har framhållit, att åsidosättandet av denna skyldighet inte, i vart fall inte i det nationella målet, har lett till att mervärdesskatten vid import inte betalats, eftersom den beskattningsbara personen reglerade denna skatt enligt förfarandet för omvänd skattskyldighet

38 Man skulle visserligen kunna argumentera för att mervärdesskatten, med hänsyn till att den importerade varan inte fysiskt placerades i skatteupplaget, förföll till betalning i samband med importen och att betalningen enligt förfarandet för omvänd skattskyldighet därför utgör en försenad betalning av denna mervärdesskatt.

39 I likhet med vad som följer av domstolens fasta praxis utgör en för sen inbetalning av mervärdesskatt emellertid enbart, om det inte är fråga om ett försök till undandragande eller att statsbudgeten påverkats, ett formellt åsidosättande som inte ska påverka den beskattningsbara personens avdragsrätt. I vilket fall som helst kan en sådan för sen inbetalning inte i sig jämställas med ett undandragande, som förutsätter dels att transaktionen i fråga, trots att villkoren i relevanta bestämmelser i sjätte direktivet och i nationell lagstiftning som införlivar detta direktiv formellt sett har uppfyllts, utmynnar i en skattefördel som strider mot dessa bestämmelsers syfte, dels att det framgår av de objektiva omständigheterna att den ifrågavarande transaktionens huvudsakliga syfte varit att uppnå en skattefördel (se, för ett liknande resonemang, dom Halifax m.fl., C?255/02, EU:C:2006:121, punkterna 74 och 75, och EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, punkt 74).

40 Vad sedan gäller metoderna för att fastställa sanktionsbeloppet konstaterar domstolen inledningsvis att skyldigheten för den beskattningsbara personen att än en gång betala mervärdesskatt vid import jämte ett belopp motsvarande 30 procent av detta skattebelopp, varvid det inte tas hänsyn till att den redan har betalats, i princip innebär att denna person fråntas sin avdragsrätt. Att mervärdesbeskatta en och samma transaktion två gånger och samtidigt enbart bevilja den beskattningsbara personen rätt att dra av skatten en enda gång, innebär att den resterande skatten belastar den beskattningsbara personen.

41 Det saknas anledning att pröva huruvida denna del av sanktionen är förenlig med proportionalitetsprincipen. Det räcker för det första att erinra om att domstolen upprepade gånger har slagit fast – genom att hänvisa till att avdragsrätten har en framträdande plats i det gemensamma mervärdesskattesystemet som syftar till att säkerställa en fullständig neutralitet beträffande denna skatt för all ekonomisk verksamhet, vilken neutralitet förutsätter att den beskattningsbara personen får dra av den mervärdesskatt som vederbörande ska betala eller har betalat inom ramen för all sin ekonomiska verksamhet – att en sanktionsåtgärd som innebär att avdragsrätt nekas inte är förenlig med sjätte direktivet för det fall det inte finns något undandragande eller någon påverkan på statens budget (se, för ett liknande resonemang, dom Sosnowska, C?25/07, EU:C:2008:395, punkterna 23 och 24, och EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, punkterna 68 och 70).

42 För det andra följer det av domstolens praxis att förfarandet för omvänd skattskyldighet enligt sjätte direktivet, i motsats till vad den italienska regeringen har framfört vid förhandlingen, bland annat gör det möjligt att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt som konstaterats vid vissa typer av transaktioner (se dom Véleclair, C?414/10, EU:C:2012:183, punkt 34).

43 Eftersom det enligt den hänskjutande domstolen inte föreligger vare sig något undandragande eller något försök till undandragande i det nationella målet, ska den del av sanktionsåtgärden som består i att ånyo kräva inbetalning av den mervärdesskatt som redan har betalats, varvid denna andra betalning inte är avdragsgill, inte anses vara förenlig med principen om mervärdesskattens neutralitet.

44 Vad vidare gäller den del av sanktionsåtgärden som består i att höja skatten enligt en schablonmässig procentsats, har domstolen redan slagit fast att en sådan metod för att fastställa sanktionsbeloppet – utan möjlighet att anpassa detta efter omständigheterna – kan gå utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten och förhindra undandragande (se, för ett liknande resonemang, dom R?dlihs, EU:C:2012:497, punkterna 45 och

50–52).

45 Med hänsyn dels till storleken på den procentsats som tillämpas för att genomföra den i den nationella lagstiftningen förskrivna höjningen, dels till att denna procentsats inte kan anpassas efter omständigheterna i varje enskilt fall, är det i förevarande fall inte uteslutet att denna metod för att fastställa sanktionsbeloppet, och således den del av sanktionsbeloppet som bestämts på detta sätt, kan vara oproportionerlig (dom R?dlihs, EU:C:2012:497, punkt 52).

46 Tilläggas ska slutligen att det av fast rättspraxis följer att en lämplig sanktionsåtgärd vid överträdelser av formkrav kan vara att påföra dröjsmålsränta, i den mån sanktionsåtgärden inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de eftersträvade målen, vilka består i att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten och i att förebygga undandragande (se dom EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, punkt 75).

47 Om den sammanlagda ränta som påförs den beskattningsbara personen emellertid svarar mot det skattebelopp som kan dras av, vilket alltså innebär att vederbörande förlorar sin avdragsrätt, ska en sådan sanktionsåtgärd anses oproportionerlig.

48 I vilket fall som helst ankommer det på den hänskjutande domstolen att slutligt bedöma huruvida den i det nationella målet aktuella sanktionsåtgärden är proportionerlig.

49 Mot bakgrund av det ovanstående ska den andra och den tredje frågan besvaras enligt följande: Sjätte direktivet ska tolkas så, att det mot bakgrund av principen om skatteneutralitet utgör hinder mot en nationell lagstiftning enligt vilken en medlemsstat kan kräva betalning av mervärdesskatt vid import trots att denna skatt redan har reglerats genom självfakturering enligt förfarandet för omvänd skattskyldighet och genom registrering i den beskattningsbara personens register över inköp och försäljning.

Rättegångskostnader

50 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjätte avdelningen) följande:

1) **Artikel 16.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess ändrade lydelse enligt rådets direktiv 2006/18/EG av den 14 februari 2006, enligt den lydelse som denna bestämmelse har enligt artikel 28c i sjätte direktivet, ska tolkas så, att den inte utgör hinder mot en nationell lagstiftning som, såsom villkor för att beviljas undantag från betalning av mervärdesskatt vid import enligt denna lagstiftning, uppställer ett krav på att de importerade varorna, som är avsedda att placeras i ett mervärdesskatteupplag, fysiskt placeras i detta upplag.**

2) **Sjätte direktivet 77/388, i dess lydelse enligt direktiv 2006/18, ska tolkas så, att det mot bakgrund av principen om skatteneutralitet utgör hinder mot en nationell lagstiftning enligt vilken en medlemsstat kan kräva betalning av mervärdesskatt vid import trots att denna skatt redan har reglerats genom självfakturering enligt förfarandet för omvänd skattskyldighet och genom registrering i den beskattningsbara personens register över inköp och försäljning.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: italienska.