

TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2014 m. liepos 17 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą ? Pridėtinis vertės mokestis ? Šeštoji direktyva 77/388/EEB ? Direktyva 2006/112/EB ? Prekės, kurioms numatoma forminti sandėliavimo, išskyrus muitinio sandėliavimo, procedūrą, importo atleidimas nuo mokesčio ? Pareiga fiziškai patalpinti prekes ? sandėlis ? Nesilaikymas ? Pareiga sumokėti PVM, nepaisant to, kad jis jau buvo sumokėtas pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą“

Byloje C-272/13

dėl *Commissione tributaria regionale per la Toscana* (Italija) 2012 m. gegužės 25 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2013 m. gegužės 21 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Equoland Soc. coop. arl

prieš

Agenzia delle Dogane – Ufficio delle Dogane di Livorno

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Borg Barthet, teisėjai E. Levits ir F. Biltgen (pranešėjas),
generalinis advokatas N. Jääskinen,

posėdžio sekretorė L. Carrasco Marco, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2014 m. balandžio 9 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Equoland Soc. coop. arl*, atstovaujamos avvocati M. Turci, R. Vianello ir D. D’Alauro,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos avvocato dello Stato G. Albenzio,
- Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos M. J. García-Valdecasas Dorrego ir L. Banciella Rodríguez-Miñón,
- Europos Komisijos, atstovaujamos D. Recchia ir C. Soulay,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštiosios

Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t. p. 23), iš dalies pakeistos 2006 m. vasario 14 d. Tarybos direktyva 2006/18/EB (OL L 51, p. 12; toliau – Šeštoji direktyva), 16 straipsnio ir 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1; toliau – PVM direktyva) 154 ir 157 straipsnių aiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Equoland Soc. coop. arl* (toliau – *Equoland*) ir *Agenzia delle Dogane – Ufficio delle Dogane di Livorno* (Muitinės agentūra, Livorno muitinės biuras; toliau – *Ufficio*) ginčą dėl *Ufficio* sprendimo, kuriuo *Equoland* pareigota sumokėti pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM) už prekių, fiziškai nepatalpintų mokestinį sandorį, importą, nors ji šį mokestį jau sumokėjo pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 3 dalyje numatyta:

„Apmokestinimo momentas vyksta ir mokestis tampa apskaičiuotinas, kai prekės vežamos. Jeigu vežtoms [B]endrijų prekėms taikoma viena iš 7 straipsnio 3 dalyje nurodytų procedūrų, apmokestinimo momentas vyksta ir mokestis tampa apskaičiuotinas tik tada, kai prekės ši procedūra daugiau negali būti taikoma.

Vis dėlto, kai importuojamoms prekėms taikomas muitas, žemės ūkio produktų importo mokestis arba pagal bendrą politiką nustatytos jiems lygiavertės rinkliavos, apmokestinimo momentas vyksta ir mokestis tampa apskaičiuotinas, kai vyksta apmokestinimo momentas šioms Bendrijos rinkliavoms ir šios rinkliavos tampa apskaičiuotinos.

Tais atvejais, kai importuojamos prekės nėra jokių minėtų Bendrijos rinkliavų objektas, valstybės narės, nustatydamos apmokestinamąjį vykę ir datą, kada mokestis tampa apskaičiuotinas, taiko galiojančias nuostatas dėl muitų.“

4 Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalies redakcijoje pagal jos 28c straipsnį (toliau – Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalis) nustatyta:

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos mokesčių nuostatų, valstybės narės gali, pasikonsultavusios, kaip numatyta 29 straipsnyje, imtis specialių priemonių, skirtų atleisti nuo [PVM] visus ar kai kuriuos iš toliau nurodytų sandorių, su sąlyga, kad jie nėra skirti galutiniam naudojimui ir (arba) suvartojimui ir kad [PVM] suma, kuri reikia sumokėti pasibaigus susitarimams dėl situacijų, minimų A–E punktuose, atitinka mokesčio sumą, kuri būtų teksumokėti, jeigu kiekvienas iš šių sandorių būtų apmokestintas šalies teritorijoje:

- A. vežamas prekes, kurioms numatoma forminti sandoriavimą, išskyrus muitinio sandoriavimą, procedūrą;
- B. Prekes, kurias ketinama:
 - a) pateikti muitinei ir atitinkamais atvejais padėti laikinai saugoti;
 - b) vežti į laisvąją zoną ar padėti saugoti franko [laisvajame] sandorį;
 - c) forminti pagal muitinės sandoriavimą arba laikinojo vežimo perdirbti procedūrą;

<...>

e) laikyti šalies teritorijoje pagal sandėliavimo procedūras, išskyrus muitinės sandėliavimą.

Šiame straipsnyje sandėliai, išskyrus muitinės sandėlius, yra:

- vietos produktams, už kuriuos mokamas akcizas, apibrėžtos kaip akcizu apmokestinamų prekių sandėlis [1992 m. vasario 25 d. Europos Tarybos direktyvos 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole (OL L 76, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., sk. 9, t. 1 p. 179)] 4 straipsnio b dalyje,
- vietos kitoms prekėms, neapmokestinamoms akcizu, kurias nustato valstybės narės. Tačiau valstybės narės gali taikyti tik muitinės sandėliavimo procedūras, jeigu minėtos prekės skirtos tiekimui [tiekti] mažmenų stadijoje.

<...>

5 Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje pagal jos 28f straipsnio redakciją numatyta:

- „1. Teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinas.
2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

<...>

b) [PVM], apskaičiuotą ar sumokėtą už importuotas į šalies teritoriją prekes;

<...>

6 Pagal Direktyvos 92/12 4 straipsnio b punktą mokestiniu sandėliu laikoma „vieta, kurioje galiotasis sandėlio savininkas savo verslo kontekste ir laikydamasis tam tikrų valstybės narės, kurioje yra mokestinis sandėlis, atsakingos institucijos nustatytų sąlygų, gamina, perdirba, laiko, ? kurį gauna arba iš kurio išsiunčia akcizais apmokestinamus produktus taikant laikino akcizų mokėjimo atidėjimo režimą“.

Italijos teisė

7 1993 m. rugpjūčio 30 d. Dekreto ?statymo Nr. 331 dėl nuostatų mokesčių už mineralines alyvas, alkoholį, alkoholinius gėrimus ir apdorotą tabaką srityje ir PVM srityje suderinimo su EEB direktyva nustatytomis nuostatomis ir pakeitimų dėl šio suderinimo bei nuostatų dėl ?galiojimo mokestinų pagalbos centrų, mokesčio grąžinimo procedūrų, ILOR ne?traukimo ? ?monių pajamas iki sumos, atitinkančios tiesiogines veiklos išlaidas, specialaus tam tikrų prekių vartojimo mokesčio už 1993 m. nustatymo ir kitų mokesčių nuostatų (GURI, Nr. 203, 1993 m. rugpjūčio 30 d.) 50bis straipsnio 4 dalyje numatyta:

„Nemokant [PVM] vykdomi šie sandoriai:

<...>

- b) ne Bendrijos prekės, kurioms taikoma PVM sandėliavimo procedūra po to, kai sumokėta atitinkama proporcinga mokesčių garantija, išleidimo į laisvą apyvartą sandoriai. Šios garantijos neprivalo teikti leidimų turintis asmuo, kaip tai suprantama pagal Reglamento (EEB) Nr. 2454/1993 <...> 14a straipsnį, ir atleisti nuo mokesčio asmenys, kaip tai suprantama pagal muitų ?statyminius

nuostat? suvestinio teis?s akto 90 straipsn?, numatyt? 1973 m. sausio 23 d. Respublikos prezidento dekrete Nr. 43.“

8 1997 m. gruodžio 18 d. ?statyminio dekreto Nr. 471 d?l ne baudžiam?j? sankcij? tiesiogini? mokes?i?, prid?tin?s vert?s mokes?io ir mokes?i? surinkimo srityje reformos pagal 1996 m. gruodžio 23 d. ?statymo Nr. 662 3 straipsnio 133 pastraipos q punkt? (GURI, Nr. 5 paprastasis priedas, 1998 m. sausio 8 d.; toliau – ?statyminis dekretas Nr. 471/97) 13 straipsnyje nustatyta:

„1. Bet kuriam asmeniui, kuris per nustatyt? termin? visiškai ar iš dalies nesumoka avansini? ?mok?, periodini? mok?jim?, išlyginam?j? ?mok? ar mokes?io liku?io pagal deklaracij? atlikus atskaitymus, tokiais atvejais nuo periodini? mok?jim? ir avansini? ?mok?, net jeigu jie nesumok?ti, sumos taikoma administracin? sankcija, lygi 30 % kiekvienos nesumok?tos sumos, net jeigu ištaisius esmines ar apskai?iavimo klaidas, konstatuotas tikrinant metin? deklaracij?, matyti, kad mokestis yra didesnis arba kad atskaitoma suma mažesn?. D?l mok?jim?, susijusi? su kreditais, visiškai užtikrinamais nekilnojamojo turto ar asmenin?s garantijos formomis, numatytomis ?statymu ar pripažintomis mokes?i? administratoriaus, atlikt? v?luojant ne daugiau nei 15 dien?, pirmajame sakinyje numatyta sankcija, be 1997 m. gruodžio 18 d. ?statyminio dekreto Nr. 472 13 straipsnio 1 dalies a punkto nuostat?, dar sumažinama suma, lygia vienai penkioliktajai už kiekvien? uždelst? dien?. Tokia pati sankcija taikoma mokes?io, padidinto pagal 1973 m. rugs?jo 29 d. Respublikos Prezidento dekreto Nr. 600 36-bis ir 36-ter straipsnius ir 1972 m. spalio 26 d. Respublikos Prezidento dekreto Nr. 633 54 straipsn?, sumok?jimo atveju.

2. Išskyrus ? registr? ?traukt? mokes?i? atvejus, sankcija taip pat taikoma visais mokes?io ar šio mokes?io dalies nesumok?jimo per nustatyt? termin? atvejais.

3. Šiame straipsnyje numatytos sankcijos netaikomos, kai mok?jimai atlikti laiku kitam nei kompetentingam biurui, ?staigai ar koncesininkui.“

Faktin?s pagrindin?s bylos aplinkyb?s ir prejudiciniai klausimai

9 Remiantis nutartimi d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? ir *Equoland*, Italijos, Ispanijos vyriausyb? ir Europos Komisijos pateiktomis pastabomis, faktin?s pagrindin?s bylos aplinkyb?s gali b?ti apibendrintos taip.

10 2006 m. birželio mėn. *Equoland*, pagal *Ufficio*, importavo prek? siunt? iš tre?iosios šalies. Muitin?s deklaracijoje ji nurod?, kad šioms prek?ms numatyta taikyti mokestinio sand?liavimo PVM tikslais proced?r?. Tod?l nereikalauta jokio importo PVM mok?jimo šio sandorio dien?.

11 Kit? dien? po importo sand?lio, kuriam buvo skirtos prek?s, valdytojas ?trauk? jas ? sand?lio registr?. Ta?iau paaišk?jo, kad prek?s niekada nebuvo fiziškai atgabentos ? sand?l?, o jame patalpintos tik virtualiai, t. y. ?traukus ? š? registr?. Tada prek?ms nedelsiant baigta taikyti mokestinio sand?liavimo proced?ra, ir *Equoland* sumok?jo PVM pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizm?.

12 Manydama, nes prek?s fiziškai nebuvo patalpintos ? mokestin? sand?l?, kad nesilaikyta b?tin? importo PVM mok?jimo atid?jimo s?lyg?, *Ufficio* nusprend?, kad *Equoland* nesumok?jo mok?tino mokes?io, ir pagal ?statyminio dekreto Nr. 471/97 13 straipsn? pareikalavo sumok?ti importo PVM ir baud?, sudaran?i? 30 % jo dydžio.

13 *Equoland* pateik? skund? d?l šio sprendimo *Commissione tributaria provinciale di Livorno* ir tvirtino, kad ji ištais? situacij? d?l importo PVM pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizm?, sumok?jusi š? PVM *Agenzia delle Entrate* (Pajam? agent?ra), užuot sumok?jusi j? *Ufficio*. Tod?l ?statyminio dekreto Nr. 471/97 13 straipsnis netaikytinas tokiu atveju, kaip nagrin?jamas

pagrindinėje byloje.

14 Atmetus skundą, *Equoland* pateikė apeliacinį skundą dėl sprendimo atmesti *Commissione tributaria regionale per la Toscana* ir pakartotojo savo nuomonę, kad tikslinamasis apmokestinimo dokumentas pagrįstas tik tuo, kad importuotos prekės nebuvo „fiziškai“ patalpintos į mokesčių sandėlą, nesant nesumokėto PVM, nes išleisdama vartoti ji išrašė sau sąskaitą faktūrą dėl importuotų prekių įsigijimo ir sumokėjo taip patikslintą PVM. Be to, *Equoland* tvirtina, kad daugelyje valstybių narių „virtualus“ prekių patalpinimas į mokesčių sandėlą yra teisėtas.

15 *Ufficio* visų pirma tvirtina, kad būtina sąlyga siekiant taikyti teisės aktus dėl PVM sandėlio, pagal kuriuos sustabdoma pareiga mokėti mokesčių importo metu ir leidžiama į sumokėti tik periodinės deklaracijos metu, yra „fizinis“ importuotų prekių patalpinimas į tokį sandėlą. Iš tiesų nacionalinės nuostatos yra aiškos ir pagal jas reikalaujama „fiziškai“ patalpinti šias prekes į sandėlą, nes PVM surinkimo atidėjimas bus užtikrintas, tik jeigu jos bus tinkamai įgaliotame sandėlyje.

16 Be to, PVM neutralumo principu, kuris susijęs tik su ekonominiais šio mokesčio padariniais vartotojams, negali būti remiamasi siekiant nesilaikyti pareigos mokėti PVM mokesčio apmokestinimo momento atsiradimo momentu. Nagrinėjamu atveju tai yra prekių importas.

17 Galiausiai, kadangi importo PVM yra mokeskis, susijęs su sienos kirtimu, jį turi apskaičiuoti ir surinkti muitinė, šiuo atveju – *Ufficio*, o tai, be to, leistų per trumpiausią terminą sumokėti Europos Sąjungai tenkančią dalį.

18 Nagrinėdamas bylą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad dėl aiškinimo, kurio laikosi *Ufficio*, PVM reikėtų mokėti du kartus dėl pareigos, kuri turėtų būti laikoma vien formalia, nesilaikymo. Taigi už tokios pareigos pažeidimą galėtų būti taikoma savarankiška sankcija, jeigu fizinis prekių patalpinimas į mokesčių sandėlą būtų laikomas privalomu, tačiau, nesant apmokestinamojo sandorio, dėl jo šioms prekėms neturėtų būti taikomas PVM.

19 Šiomis aplinkybėmis *Commissione tributaria regionale per la Toscana* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar pagal [Šeštosios direktyvos] 16 straipsnį ir [PVM direktyvos] 154 ir 157 straipsnius tam, kad būtų atleidžiama nuo importo PVM, pakanka to, kad importuojamoms prekėms būtų numatyta taikyti sandėliavimo procedūras, išskyrus muitinės sandėliavimą, t. y. PVM sandėliavimo procedūrą, net tuo atveju, kai prekės nepatalpinamos į sandėlius fiziškai, o tai tik nurodoma dokumentuose?

2. Ar pagal [Šeštąją direktyvą] ir [PVM direktyvą] draudžiama praktika, pagal kurią valstybės narės apmokestina importo PVM, nepaisant to, kad dėl klaidos ar netikslumo jis jau buvo sumokėtas pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą, išrašius sau sąskaitą faktūrą ir įregistravus pirkimą ir pardavimą registre?

3. Ar PVM neutralumo principas pažeidžiamas, kai valstybės narės reikalauja sumokėti PVM, jau sumokėtą pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą, išrašius sau sąskaitą faktūrą ir įregistravus pirkimą ir pardavimą registre?“

Dėl prejudicinių klausimų

20 Kaip matyti iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos, pagrindinėje byloje nagrinėjamas prekių importas įvyko 2006 m. birželio mėn., todėl Direktyva 2006/112, įsigaliojusi tik 2007 m. sausio 1 d., *ratione temporis* netaikoma ginčui pagrindinėje byloje.

21 Todėl reikia manyti, kad prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs tik su Šeštosios

direktyvos aiškinimu.

D?I pirmojo klausimo

22 Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dal? reikia aiškinti taip, kad ja draudžiami nacionalin?s teis?s aktai, pagal kuriuos juose numatyto atleidimo nuo importo PVM mok?jimo suteikimas siejamas su s?lyga, kad importuojamos prek?s, kurioms numatyta taikyti PVM sand?liavimo proced?r?, b?t? fiziškai patalpintos ? sand?l?.

23 Šiuo klausimu pirmiausia reikia priminti, kad Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalis, kaip nuo principo, nurodyto tos pa?ios direktyvos 10 straipsnio 3 dalyje, pagal kur? apmokestinimo momentas ?vyksta ir PVM tampa apskai?iuotinas, kai prek?s ?vežamos, nukrypstanti nuostata, turi b?ti aiškinama siaurai.

24 Be to, S?jungos teis?s akt? leid?jas pasinaudojim? Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalyje valstyb?ms nar?ms numatyta galimybe susiejo su dviem esmin?mis s?lygoms, t. y. pirma, kad prek?s kurios importas turi b?ti atleistas, neb?t? skirtos galutiniam naudojimui ar vartojimui ir, antra, kad mok?tino PVM suma, kai nebetaikoma šioms prek?ms taikyta proced?ra, atitikt? PVM sum?, kuri b?t? mok?tina, jeigu kiekvienas iš sandori? b?t? apmokestintas šalies teritorijoje.

25 Galiausiai pagal valstyb?ms nar?ms pripažint? galimyb? jos gali imtis speciali? priemoni? siekiant taikyti Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalyje numatyt? atleidim? nuo mokes?io.

26 Šiomis aplinkyb?mis ir, nesant kit? nuorod? šiuo klausimu Šeštojoje direktyvoje, iš esm?s valstyb?s nar?s turi nustatyti formalumus, kuriuos turi ?gyvendinti apmokestinamasis asmuo, kad gal?t? pasinaudoti atleidimu nuo PVM mok?jimo pagal šį nuostat?.

27 Ta?iau reikia pažym?ti, kad ?gyvendindamos taip pripažint? kompetencij? valstyb?s nar?s privalo laikytis S?jungos teis?s ir jos bendr?j? princip?, taigi ir proporcingumo principo (žr. Sprendimo *R?dlihs*, C?263/11, EU:C:2012:497, 44 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

28 Nagrin?jamu atveju, kaip matyti iš nutarties d?I prašymo priimti prejudicin? sprendim?, Italijos teis?s akt? leid?jas numat?, jog tam, kad gal?t? pasinaudoti atleidimu nuo importo PVM mok?jimo, apmokestinamasis asmuo privalo fiziškai patalpinti importuojamas prekes ? mokestin? sand?l?, nes šiuo fiziniu buvimu siekiama užtikrinti v?lesn? mokes?io surinkim?.

29 Taigi reikia konstatuoti, kad tokia pareiga, nepaisant formalaus jos pob?džio, gali leisti veiksmingai ?gyvendinti siekiamus tikslus, t. y. užtikrinti teising? PVM surinkim? ir išvengti suk?iavimo šio mokes?io srityje, ir ji savaime neviršija to, kas b?tina šiems tikslams pasiekti.

30 Tod?I ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalis aiškinatina taip, kad ja nedraudžiami nacionalin?s teis?s aktai, pagal kuriuos juose numatyto atleidimo nuo importo PVM mok?jimo suteikimas siejamas su s?lyga, kad importuojamos prek?s, kurioms numatyta taikyti PVM sand?liavimo proced?r?, b?t? fiziškai patalpintos ? sand?l?.

D?I antrojo ir tre?iojo klausim?

31 Antruoju ir trečiuoju klausimais, o juos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštąją direktyvą reikia aiškinti taip, kad pagal PVM neutralumo principą ja draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos valstybės narės reikalauja sumokėti importo PVM, nors jis jau buvo sumokėtas pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą, išrašius sau sėskait faktūrą ir įtraukus į apmokestinamojo asmens pirkimą ir pardavimą registrą.

32 Šiuo klausimu reikia priminti, kad jeigu įgyvendindamos Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalimi suteiktą kompetenciją valstybės narės nustato priemonės, kaip antai pareigą fiziškai patalpinti importuojamas prekes į mokestinį sandėlį, nesant teisės akto dėl sankcijų, šios valstybės taip pat kompetentingos pasirinkti, į manymu, tinkamas sankcijas (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Rēdlihs*, EU:C:2012:497, 44 punktą).

33 Todėl siekdama užtikrinti tikslų importo PVM surinkimą ir išvengti sukčiavimo valstybės narės turi teisę savo nacionalinės teisės aktuose numatyti tinkamas sankcijas, skirtas nubausti dėl pareigos fiziškai patalpinti importuojamas prekes į mokestinį sandėlį nesilaikymo.

34 Tačiau tokios sankcijos neturi viršyti to, kas būtina šiems tikslams pasiekti (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Ecotrade*, C-95/07 ir C-96/07, EU:C:2008:267, 65–67 punktus; Sprendimo *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 67 punktą ir Sprendimo *Rēdlihs*, EU:C:2012:497, 47 punktą).

35 Siekiant įvertinti, ar tokia sankcija atitinka proporcingumo principą, reikia atsižvelgti, be kita ko, į pažeidimo, už kurį ta sankcija siekiama nubausti, pobūdį ir sunkumą, taip pat jos dydžio nustatymo tvarką.

36 Pirmą, dėl pažeidimo pobūdžio ir sunkumo reikia priminti, kad pareiga fiziškai patalpinti importuojamas prekes į mokestinį sandėlį, kaip nuspręsta šio sprendimo 29 punkte, yra formalus reikalavimas.

37 Pažymėtina, kaip tai padarė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kad dėl šios pareigos nesilaikymo bent jau pagrindinėje byloje nebuvo nesumokėtas importo PVM, nes apmokestinamasis asmuo į sumokėjo pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą.

38 Žinoma, būtų galima teigti: kadangi importuojamos prekės nebuvo fiziškai patalpintos į mokestinį sandėlį, PVM buvo mokėtinas importo momentu, ir dėl to sumokėjimas pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą yra pavuluotas šio PVM sumokėjimas.

39 Tačiau, kaip matyti iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos, pavuluotai sumokėtas PVM, nesant bandymo sukčiauti ar padaryti žalos valstybės biudžetui, yra formalus pažeidimas, kuris negali paneigti apmokestinamojo asmens teisės į atskaitą. Bet kuriuo atveju toks pavuluotas sumokėjimas negali būti *per se* prilyginamas sukčiavimui, kuris reiškia, pirma, kad nagrinėjamu sandoriu, neatsižvelgiant į atitinkamose Šeštosios direktyvos ir šio direktyvos nacionalinės teisės perkėliantį nacionalinės teisės aktą nuostatose numatytą sėlygą laikymąsi, būtų įgyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas prieštarautų šiomis nuostatomis siekiamam tikslui, ir, antra, kad objektyvi aplinkybių visuma patvirtina, jog nagrinėjamo sandorio pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 74 ir 75 punktus ir Sprendimo *EMS-Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, 74 punktą).

40 Antra, dėl sankcijos dydžio nustatymo tvarkos pirmiausia reikia konstatuoti, kad dėl reikalavimo, pagal kurį apmokestinamasis asmuo, be to, kad suma padidinama 30 %, turi iš naujo sumokėti importo PVM, neatsižvelgiant į jau įvykusį mokėjimą, iš esmės šiam

apmokestinamajam asmeniui atimama teisė? atskaitė. Iš tiesų vienam ir tam pačiam sandoriui taikant dvigubą apmokestinimą PVM, suteikiant teisę atskaityti šį mokestį tik vieną kartą, apmokestinamasis asmuo patiria likusio PVM našumą.

41 Šiuo klausimu pakanka priminti, pirma, kad Teisingumo Teismas ne kartą nusprendė, jog atsižvelgiant į svarbią teisės atskaitę vietinėse bendrojo PVM sistemoje, kuria siekiama užtikrinti visiško neutralumo apmokestinant šiuo mokestiu bet kokią ekonominę veiklą, kuris apmokestinamajam asmeniui reiškia galimybę atskaityti mokėtiną arba sumokėtą PVM vykdant bet kokią ekonominę veiklą, sankcija, kuria atsisakoma suteikti teisę atskaitę, nesuderinama su Šeštojo direktyva, jeigu nepatvirtintas joks sukčiavimas ar žala valstybės biudžetui, ir nereikia nagrinėti šios sankcijos dalies suderinamumo su proporcingumo principu (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Sosnowska*, C-25/07, EU:C:2008:395, 23 ir 24 punktus ir Sprendimo *EMS-Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, 68 ir 70 punktus).

42 Antra, iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad, priešingai, nei per posėdį tvirtino Italijos vyriausybė, Šeštojoje direktyvoje numatyta atvirkštinio apmokestinimo schema, be kita ko, leidžia kovoti su sukčiavimu ir mokesčio vengimu sudarant tam tikrą rėšį sandorius (žr. Sprendimo *Véleclair*, C-414/10, EU:C:2012:183, 34 punktą).

43 Kadangi, anot prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo, pagrindinėje byloje nėra nei sukčiavimo, nei bandymo sukčiauti, sankcijos dalis, pagal kurią reikalaujama iš naujo sumokėti jau sumokėtą PVM, o šis antrasis mokėjimas nesuteikia teisės atskaitę, negali būti laikoma suderinama su PVM neutralumo principu.

44 Be to, kalbant apie sankcijos dalį, kurią sudaro mokesčio padidėjimas fiksuotu procentu, pakanka priminti, kad Teisingumo Teismas jau nusprendė, jog tokia sankcijos dydžio nustatymo tvarka, nesant jos gradacijos galimybių, gali viršyti tai, kas būtina teisingam PVM surinkimui užtikrinti ir išvengti sukčiavimo (šiuo klausimu žr. Sprendimo *R-dlihs*, EU:C:2012:497, 45, 50–52 punktus).

45 Nagrinėjamo atveju, atsižvelgiant į nacionaliniuose teisės aktuose numatyto padidėjimo procento dydį ir negalėjimą jo pakeisti pagal konkrečias kiekvieno atvejo aplinkybes, negalima atmesti galimybių, kad ši sankcijos dydžio nustatymo tvarka, taigi ir atitinkama jos dalis gali būti neproporcinga (žr. Sprendimo *R-dlihs*, EU:C:2012:497, 52 punktą).

46 Galiausiai reikia pažymėti, kad pagal Teisingumo Teismo praktiką delspinigių sumokėjimas gali būti tinkama sankcija formalios pareigos pažeidimo atveju, jeigu ji neviršija to, kas būtina siekiamiems tikslams užtikrinti teisingą PVM surinkimą ir išvengti sukčiavimo pasiekti (žr. Sprendimo *EMS-Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, 75 punktą).

47 Tačiau jeigu bendra apmokestinamojo asmens mokėtiną delspinigį suma turi atitikti atskaitytiną mokesčio sumą, taip atimant apmokestinamojo asmens teisę atskaitę, tokia sankcija turi būti laikoma neproporcinga.

48 Bet kuriuo atveju galutinį pagrindinėje byloje nagrinėjamos sankcijos proporcingumo vertinimą turi atlikti tik prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

49 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, antrąjį ir trečiąjį prejudicinius klausimus reikia atsakyti, kad Šeštoji direktyva aiškintina taip, kad pagal PVM neutralumo principą draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos valstybės narės reikalauja sumokėti importo PVM, nors jis jau buvo sumokėtas pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą, išrašius sau sėskaitę faktūrą ir įtraukus į apmokestinamojo asmens pirkimą ir pardavimą registrą.

D?l bylin?jimosi išlaid?

50 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (šeštoji kolegija) nusprendžia:

- 1. 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 2006 m. vasario 14 d. Tarybos direktyva 2006/18/EB, 16 straipsnio 1 dalies redakcija pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsn? aiškintina taip, kad ja nedraudžiami nacionalin?s teis?s aktai, pagal kuriuos juose numatyto atleidimo nuo importo prid?tin?s vert?s mokes?io mok?jimo suteikimas siejamas su s?lyga, kad importuojamos prek?s, kurioms numatyta taikyti mokestinio sand?liavimo proced?r? šio mokes?io tikslais, b?t? fiziškai patalpintos ? sand?l?.**
- 2. Šeštoji direktyva 77/388, iš dalies pakeista Direktyva 2006/18, aiškintina taip, kad pagal prid?tin?s vert?s mokes?io neutralumo princip? ja draudžiami nacionalin?s teis?s aktai, pagal kuriuos valstyb? nar? reikalauja sumok?ti importo prid?tin?s vert?s mokest?, nors jis jau buvo sumok?tas pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizm?, išrašius sau s?skait? fakt?r? ir ?traukus ? apmokestinamojo asmens pirkim? ir pardavim? registr?.**

Parašai.

* Proceso kalba: ital?.