

TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2014. gada 17. jūlijā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu par Pievienotās vērtības nodokli? 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] (referenti),

ģenerālvokāts N. Jāskinens [N. Jääskinen],

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

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

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 uzklaušanas pieņemto līgumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp.), kas groz?ta ar Padomes 2006. gada 14. febru?ra Direkt?vu 2006/18/EK (OV L 51, 12. lpp.; turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”), 16. panta, k? ar? Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV L 347, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “PVN direkt?va”) 154. un 157. panta interpret?ciju.

2 Šis l?gums tika iesniegts tiesved?b? starp *Equoland Soc. coop. arl* (turpm?k tekst? – “*Equoland*”) un *Agenzia delle Dogane – Ufficio delle Dogane di Livorno* (Muitas dienests – Livorno Muitas birojs, turpm?k tekst? – “*Ufficio*”) par t? l?mumu, ar ko *Equoland* tiek uzlikts pien?kums maks?t pievienot?s v?rt?bas nodokli (turpm?k tekst? – “PVN”) par pre?u, kas nav fiziski ievestas akc?zes pre?u noliktav?, importu, lai ar? t? jau bija samaks?jusi šo nodokli apgriezt?s iekas?šanas proced?r?.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas ties?bas

3 Sest?s direkt?vas 10. panta 3. punkt? ir paredz?ts:

“Nodok?us var uzlikt un s?kt iekas?t, ja preces import?. Ja, ievēdot Kopien?, uz prec?m attiecas viens no pas?kumiem, kas min?ts 7. panta 3. punkt?, darb?ba, par kuru j?maks? nodok?i, notiek un nodok?us var s?kt iekas?t tikai tad, ja uz prec?m vairs neattiecas šie pas?kumi.

Tom?r, ja uz ievest?m prec?m attiecas muitas nodok?a, lauksaimniec?bas nodok?a vai l?dz?gas iedarb?bas maks?jumi, kas noteikti atbilst?gi kop?jai politikai, tad darb?ba, par kuru j?maks? nodok?i, notiek un nodok?us var s?kt iekas?t, ja ir j?maks? šie Kopienas nodok?i un tos var s?kt iekas?t.

Ja uz ievest?m prec?m neattiecas neviens no š?m Kopienas nodok?iem, tad saist?b? ar to, kad notiek darb?ba, par kuru j?maks? nodok?i, un kad tos var s?kt iekas?t, dal?bvalstis piem?ro sp?k? esošos muitas nodok?u noteikumus.”

4 Sest?s direkt?vas 16. panta 1. punkt?, redakcij?, kas izriet no t?s 28.c panta (turpm?k tekst? – “Sest?s direkt?vas 16. panta 1. punkts”), ir noteikts:

“Nep?rk?pjot citus Kopienas nodok?u noteikumus, dal?bvalstis atkar?b? no 29. pant? paredz?taj?m konsult?cij?m dr?kst veikt ?pašus pas?kumus, kas v?rsti uz to, lai atbr?votu no nodok?a visus vai dažus no turpm?k min?tajiem dar?jumiem, ja tie nav paredz?ti gal?gai izlietošanai un/vai pat?ri?am, un [PVN] summa, kas maks?jama, kad p?rtrauc pas?kumus gad?jumos, kas min?ti A–E punkt?, atbilst nodok?a summai, k?da b?tu maks?jama, ja katram no šiem dar?jumiem b?tu uzlikts nodoklis valsts teritorij?:

A. T?du pre?u ievēšana, kur?m paredz?ts noliktavas rež?ms, kas nav muitas noliktavas rež?ms;

B. T?du pre?u ievēšana, kuras paredz?ts:

a) uzr?d?t muitai un vajadz?bas gad?jum? novietot pagaidu glab?šan?;

b) novietot br?v? zon? vai br?v? noliktav?;

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??gšanu 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 ieviešanu 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 *GUR* Nr. 5 krtējais pielikums; turpmāk tekstā – “Leģislatīvais dekrēts Nr. 471/97”) 13. pantā ir noteikts:

“1. Katrs, kas pilnībā vai daļēji noteiktajā termiņā nemaksā avansa, periodiskus, starpības vai kopsummas maksājumus par nodokli, kas izriet no deklarācijas pēc atskaitēšanas, šādā gadījumā periodisko un avansa maksājumu summu, pat ja tā nav samaksāta, ir piemērojams administratīvais sods līdz 30 % par katru nesamaksāto summu, pat tad, ja pēc būtisko vai aprēķina kļūdu, kas konstatētas ikgadējo deklarāciju pārbaudē, koriģēšanas izrādās, ka nodoklis ir lielāks, vai arī ja atskaitējamā nodokļu pārmaksa 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, pirmajā teikumā 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 paredzētajā termiņā 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 atbildēm, ko iesniedza *Equoland*, Itālijas un Spānijas valdības, kā arī Eiropas Komisija, pamatlietas apstākļus var aprakstīt šādi.

10 *Equoland* 2006. gada jūnijā *Ufficio* ieveda 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 šis darbs, PVN par importu samaksa netika prasīta.

11 Nolikta, kurā bija paredzēts preces nogādāt, pārvaldnieks nākošajā dienā pēc ieviešanas tās ierakstīja noliktavā ievesto preču reģistrā. Tomēr izrādījās, ka preces nekad nav bijušas fiziski ievestas noliktavā, bet tajā 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 ieviešanas br?d? un ?auj to iekas?t tikai regul?ras deklar?šanas laik?, ir "fiziska" ievesto 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 ievestas 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, cikt?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 preci 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 precu 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 precu 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 piemērošanas kārtošanu vispirms ir jākonstatē, ka prasība, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājam papildus 30 % uzcenojumam ir no jauna jāsamaksā PVN par importu, neapņemt 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 šā 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 vērsta uz to, lai tiktu nodrošināta pilnīga neitralitāte attiecībā uz šā 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 Tiktāl, ciktāl 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 otras 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 piemērošanas veids, nepastāvot iespējai to samērīgi variēt, 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, nav izslēgts, ka šīs sankcijas piemērošanas 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 atēmot pēdējam minētajam tiesības uz atskaitēšanu, šāda sankcija būtu jāuzskata par nesamērīgu.

48 Katrā ziņā galīgā vērējuma par attiecīgās sankcijas samērīgumu 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 tādēļ 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 rīšinu un ierakstēšanu nodokļu maksātāja pirkšanas vai pārdošanas reģistrā.

Par tiesēšanēs izdevumiem

50 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šā tiesvedībā ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ 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 aprēšinu bāze, kas grozāta 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 regulājumā paredzēto atbrēvojumu no pievienotās vērtības nodokļa par importu maksas pakārto nosacājumam, ka ievestajā mērcē, kurā saistāba ar šo nodokli ir paredzēts akcēzes preā noliktavas režēms, ir jābūt tajā fiziski nogādātm;**

2) **Sestā direktīva 77/388, kas grozāta ar Direktīvu 2006/18, ir jāinterpretē tādējādi, ka atbilstoši pievienotās vērtības nodokļa neitralitātes principam tādēļ nepieāauj valsts tiesisko regulājumam, 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 rīšinu un ierakstēšanu nodokļu maksātāja pirkšanas vai pārdošanas reģistrā.**

[Parakstī]

* Tiesvedības valoda – itāļu.