

ENERĢLADVOKĀTA M. POJAREŠA MADURU [M. POIARES MADURO] SECINĀJUMI,
sniegti 2006. gada 16. februārī (1)

Lieta C-494/04

Heintz van Landewijck SARL

pret

Staatssecretaris van Financiën

[Hoge Raad (Nīderlande) līgums sniegt prejudiciālu nolikumu]

PVN – Akcīzes preces – “Tabakas izstrādājumu” nodokļu marku pazušana pirms to izmantošanas

1. Ar šo līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu *Hoge Raad der Nederlanden* [Augstākā tiesa] (Nīderlande) uzdod Tiesai jautājumus par to, kā interpretēt Padomes 1992. gada 25. februāra Direktīvu 92/12/EEK par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību (2), un Padomes 1977. gada 17. maija Sesto direktīvu 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (3).

2. Šī lieta attiecas uz nodokļa uzlikšanu tabakas izstrādājumiem, kuriem uzliek PVN un akcīzes nodokli – nodokli, kas sniedz ienākumus valsts kasei un, paradoksāli, attur smēķētājus no smēķēšanas.

3. Konkrēti, šajā lietā runa ir par to, vai sabiedrībai, kas laiž tirdzniecībā tabakas izstrādājumus, ir tiesības saņemt to summu atmaksu vai kompensāciju, ko tā ir samaksājusi par nodokļu marku, kuras atspoguļo maksājamo akcīzes nodokļa un PVN summu, ja šīs markas pazūd pirms tās tiek piestiprinātas šiem izstrādājumiem.

I – Atbilstošās tiesību normas, pamata prāva un Tiesai iesniegtie prejudiciālie jautājumi

A – Atbilstošie Kopienas tiesību noteikumi

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

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

Akcīzes preču laišana apgrozībā nozīmē:

- a) novirzi, tajā skaitā nelikumīgu novirzi, no atlikšanas režīma;
- b) tādā preču izgatavošanā, tajā skaitā nelikumīgu izgatavošanā, uz ko neattiecas atlikšanas

rež?ms;

c) š?du pre?u importu, taj? skait? nelikum?gu importu, ja uz š?m prec?m nav attiecin?ts nodok?a atlikšanas rež?ms.

2. Ir j?pie?em t?di akc?zes nodok?a iekas?jam?bas nosac?jumi un likme, k?di dien?, kad nodoklis k??st iekas?jams vai kad konstat? iztr?kumus, ir sp?k? dal?bvalst?, kur? preces laiž apgroz?b?. Akc?zes nodokli uzliek un iekas? saska?? ar katras dal?bvalsts noteikto k?rt?bu, ?emot v?r?, ka dal?bvalstis piem?ro vienu un to pašu uzlikšanas un iekas?šanas proced?ru gan sav? valst? ražot?m, gan no cit?m dal?bvalst?m ievest?m prec?m.”

5. Š?s pašas direkt?vas 14. panta 1. punkt? ir noteikts, ka:

“1. Apstiprin?tus noliktavas saimniekus atbr?vo no nodok?a t?du zaud?jumu gad?jum?, kas radušies nodok?u atlikšanas rež?m? un uzskat?mi par negad?juma vai nep?rvaramas varas izrais?tiem un ko konstat?jušas attiec?g?s dal?bvalsts apstiprin?tas iest?des. Nodok?a atlikšanas rež?m? tos ar? atbr?vo no nodok?a attiec?b? uz zaud?jumiem, kas ir iesp?jami šo pre?u ?patn?bu d??, t?s ražojot un apstr?d?jot, glab?jot un p?rvad?jot. Katra dal?bvalsts pie?em nosac?jumus, saska?? ar k?diem pieš?ir šos nodok?a atbr?vojumus. Šie atbr?vojumi t?pat attiecas uz 16. pant? min?tajiem tirgot?jiem, kad tie ved preces saska?? ar akc?zes nodok?a atlikšanas rež?mu.”

6. Min?t?s direkt?vas 21. panta 1. punkt? ir paredz?ts, ka, “neskarot 6. panta 1. punktu, dal?bvalstis var piepras?t, lai uz prec?m, kuras laiž apgroz?b? to teritorij?, b?tu fisk?los nol?kos lietotas nodok?u markas vai valsts paz?šanas z?mes”.

7. Š?s pašas direkt?vas 22. panta 2. punkta d) apakšpunkt? ir paredz?ts, ka “par akc?zes prec?m, kas laistas apgroz?b? k?d? dal?bvalst? un uz kur?m t?p?c ir t?s dal?bvalsts nodok?u marka vai valsts paz?šanas z?me, var piepras?t t?da akc?zes nodok?a atmaks?šanu, kas samaks?ts t?s dal?bvalsts nodok?u iest?d?m, kura izdevusi š?s nodok?u markas vai paz?šanas z?mes, ja vien t?s dal?bvalsts nodok?u iest?des, kura š?s z?mes izdevusi, p?rliecin?s, ka t?s ir izn?cin?tas”.

8. 10. pant? Padomes 1995. gada 27. novembra Direkt?v? 95/59/EK par nodok?iem, kas nav apgroz?juma nodok?i un kas ietekm? tabakas izstr?d?jumu pat?ri?u (4), ir noteikts:

“1. V?l?kais p?d?j? posm? akc?zes nodok?u iekas?šanas noteikumiem ir j?b?t saska?otiem. Iepriekš?jos posmos akc?zes nodok?i parasti j?iekas?, izmantojot nodok?u markas. Ja dal?bvalstis iekas? akc?zes nodok?us, izmantojot nodok?u markas, t?m š?s markas ir j?dara pieejamas citu valstu ražot?jiem un izplat?t?jiem. Ja dal?bvalstis iekas? akc?zes nodok?us, izmantojot citus l?dzek?us, t?s nodrošina to, ka šaj? sakar? nerodas ne administrat?vi, ne tehniski š??rš?i tirdzniec?b? starp dal?bvalst?m.

2. Uz tabakas izstr?d?jumu import?t?jiem un viet?jiem ražot?jiem attiecas 1. punkt? izkl?st?t? sist?ma par s?ki izstr?d?tiem akc?zes nodok?u iekas?šanas un maks?šanas noteikumiem.”

9. Sest?s direkt?vas 2. pant? ir noteikts:

“Pievienot?s v?rt?bas nodoklis j?maks?:

1) par pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atl?dz?bu attiec?g?s valsts teritorij? veicis nodok?u maks?t?js, kas k? t?ds r?kojas;

2) par pre?u ievēšanu.”

10. Turkl?t Sest?s direkt?vas 5. panta 1. punkt? ir paredz?ts, ka “pre?u pieg?de” noz?m? ties?bu nodošanu r?koties ar materi?lu ?pašumu k? ?pašniekam”.

11. Min?t?s direkt?vas 10. pants nosaka:

“1. a) “Darb?ba, par kuru j?maks? nodoklis” noz?m? notikumu, kura d?? juridiskais st?voklis atbilst tam, lai nodoklis k??tu iekas?jams;

b) nodoklis k??st “iekas?jams” tad, kad nodok?u iest?dei saska?? ar likumu rodas ties?bas no attiec?g? br?ža piepras?t nodokli no personas, kurai tas j?maks?, neatkar?gi no t?, ka samaksas laiku var pagarin?t.

2. Darb?ba, par kuru j?maks? nodoklis, notiek, un nodoklis k??st iekas?jams tad, kad preces ir pieg?d?tas vai pakalpojumi ir sniegti.[..]

[..]”

12. Š?s pašas direkt?vas 11. pant? ir noteikts, ka pre?u pieg?d?m nodok?a b?zi veido visa summa, kas veido atl?dz?bu, kuru pieg?d?t?js ir sa??mis vai kura tam j?sa?em no pirc?ja, klienta vai treš?s personas par š?d?m pieg?d?m. Min?t? panta C da?as 1. punkta pirmaj? da?? ir paredz?ts:

“Anul?šanas, atteikuma vai piln?gas vai da??jas nemaks?šanas gad?jum?, vai ar? ja cenu samazina p?c tam, kad notikusi pieg?de, attiec?gi samazina summu, kurai uzliek nodokli, saska?? ar noteikumiem, ko nosaka dal?bvalstis.”

13. Turkl?t Sest?s direkt?vas 27. pants, kas attiecas uz “vienk?ršošanas proced?ru” (5), nosaka, ka:

“1. Padome p?c Komisijas priekšlikuma ar vienpr?t?gu l?mumu var at?aut jebkurai dal?bvalstij ieviest ?pašus pas?kumus, lai atk?ptos no š?s direkt?vas noteikumiem nol?k? vienk?ršot proced?ru, k?d? iekas? nodokli, vai nov?rst noteiktu veidu nodok?u nemaks?šanu vai apiešanu. Pas?kumi, kas v?rsti uz to, lai vienk?ršotu k?rt?bu, k?d? iekas? nodokli, nedr?kst ietekm?t gala pat?ri?a stadij? maks?jamo nodokli, iz?emot gad?jumus, kad tas notiekniec?g? apjom?.

2. Dal?bvalsts, kas v?las ieviest 1. punkt? min?tos pas?kumus, par tiem inform? Komisiju un sniedz Komisijai visu attiec?go inform?ciju.

[..]

5. T?s dal?bvalstis, kuras 1977. gada 1. janv?r? piem?ro t?da veida pas?kumus, k?di min?ti 1. punkt?, var tos saglab?t ar noteikumu, ka š?s dal?bvalstis par tiem pazi?o Komisijai l?dz 1978. gada 1. janv?rim, un ar noteikumu, ka gad?jumos, kad š?das atk?pes ir noteiktas, lai vienk?ršotu k?rt?bu, k?d? iekas? nodokli, t?s atbilst 1. punkt? noteiktajai pras?bai.”

14. 1. pant? Padomes 1978. gada 26. j?nija Dev?taj? direkt?v? 78/583/EEK par dal?bvalstu likumu saska?ošanu attiec?b? uz apgroz?juma nodok?iem (6) ir noteikts, ka atseviš??m dal?bvalst??m ir at?auts ieviest Sesto direkt?vu v?l?kais l?dz 1979. gada 1. janv?rim.

B – *N?derlandes tiesiskais regul?jums, pamata lietas faktiskie apst?k?i un prejudici?lie jaut?jumi*

15. Likuma par akc?zes nodokli (*Wet op de accijns*, 1991. gada 31. oktobris, *Staatsblad*1991, Nr.

561., turpmāk tekst – “Likums par akcīzes nodokli”) 1. pantā ir noteikts:

“1. Akcīzes nodokli uzliek:

[..]

f) tabakas izstrādājumiem.

2. Akcīzes nodoklis ir jāmaksā sakarā ar 1. punktā minēto preču pārdošanu un ieviešanu.”

16. Atbilstoši šī paša likuma 73. panta 1. punktam “tabakas izstrādājumiem to pārdošanas un ieviešanas brīdī ir jāpiešķir akcīzes marka, kas ir paredzēta attiecīgajam tabakas izstrādājumam.”

17. Šī likuma 76. panta 1. un 2. punkti ir noteikti:

“1. Akcīzes nodokļa summa, ko atspoguļo akcīzes markas pēc to nominālās vērtības, ir jāsamaksā akcīzes marku pieprasīšanas brīdī.

2. Atkāpjoties no 1. punkta, maksājumu var atlikt uz vēlāku laiku līdz trešā mēneša pēdējai dienai, pēc mēneša, kurā akcīzes markas tika pieprasītas, ja par to tiek iesniegts [samaksas] nodrošinājums.”

18. Sabiedrība *Heinz van Landewijck* SARL (turpmāk tekst – “*van Landewijck*”) Luksemburgā veic tabakas izstrādājumu vairumtirdzniecību, kādēļ tai ir apstiprināta noliktavas saimnieka licence.

19. 1998. gada 6. oktobrī *van Landewijck* iesniedza divus tabakas izstrādājumu akcīzes marku pieteikumus *Belastingdienst/Douane te Amsterdam* (Amsterdamas Nodokļu un muitas dienestā) saskaņā ar Likuma par akcīzes nodokli 75. pantu (7). Tā pilnvaroja sabiedrību *Securicor Omega* tai piegādāt šīs markas.

20. 1998. gada 9. oktobrī inspektors aprēķināja summas, ko *van Landewijck* ir parādījis par šiem diviem marku pieprasījumiem, proti, attiecīgi NLG 177 809 (NLG 140 575 akcīzes nodoklis un NLG 37 234 PVN) un NLG 2 711 474 (NLG 2 202 857 akcīzes nodoklis un NLG 508 617 PVN).

21. 1998. gada 12. oktobrī pārvadājumu uzņēmums *Smit Koerier*, rīkojoties *Securicor Omega* vārdā, saņēma pieprasītās nodokļu markas no *PTT Post Filatelie*, kas vēlāk kļuva par *Geldnet Services BV*.

22. No 1998. gada 17. decembra protokola, ko rakstēja Luksemburgas apdrošināšanas sabiedrības *Le Foyer* norīkotais eksperts, izriet, ka 1998. gada 13. oktobrī plkst. 19.40 *Smit Koerier* piegādāja trīs nodokļu marku pakas uz *Securicor Omega* ēku, kas atrodas Utrehtā (Nīderlandē), un ka 1998. gada 14. oktobrī plkst. 10.00 *Securicor Omega* konstatēja, ka šīs pakas ir pazudušas.

23. 1998. gada 23. novembra vēstulē *van Landewijck* inspektoram paziņoja, ka nodokļu markas, kas tika izsniegtas *Smit Koerier*, tai vēl nav piegādātas un tādēļ tās nevar izmantot, un ka *Securicor Omega* noliedz savu atbildību par marku pazaudēšanu. Šajā pašā vēstulē *van Landewijck* lūdz inspektoram “ņemt vērā pašos šī darījuma aspektus pirms maksājuma termiņa 1999. gada 31. janvārī”.

24. Inspektors minēto vēstuli izskatīja kā atmaksas vai kompensācijas maksājuma pieteikumu par *van Landewijck* samaksātā summā par apstrādātajiem nodokļu markām, kas ir iesniegts

saska?? ar kombin?tajiem noteikumiem Likuma par akc?zes nodokli 79. panta 3. punkt? un š? likuma izpildes r?kojuma 52. pant?. Viš šo pieteikumu noraid?ja ar 2001. gada 30. janv?ra l?mumu.

25. Min?t? Likuma par akc?zes nodokli 79. panta 3. punkt? ir noteikts:

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

a) uz??m?js, kas markas piepras?ja, t?s nos?ta atpaka?;

b) markas ir pazaud?tas negad?jum? vai nep?rvaramas varas izrais?tos apst?k?os un t?s netika uzl?m?tas p?rdotajiem vai ievestajiem tabakas izstr?d?jumiem;

c) markas ir izn?cin?tas administrat?v? uzraudz?b?.”

26. Min?to 79. panta 3. punktu ?steno 52. pants R?kojum? par likuma par akc?zes nodokli izpildi (*Uitvoeringsregeling accijns*, 1991. gada 20. decembris, Nr. WV 91/440, *Nederlandse Staatscourant* 1991, 252. lpp., turpm?k tekst? – “?stenošanas r?kojums”), saska?? ar kuru uz??m?js, kas ir piepras?jis akc?zes markas, var sa?emt nodok?a summas atmaksu, ko atspogu?o “negad?jum? vai nep?rvaramas varas izrais?tos apst?k?os pazaud?t?s markas” ar nosac?jumu, ka, cita starp?, tas ir iesniedzis atmaksas piepras?jumu viena m?neša laik? no marku pazaud?šanas dienas un ka tas par pazaud?šanu noteiktaj? termi?? ir pazi?ojis inspektoram, nor?dot pazaud?šanas br?di, vietu un c?loni. Š? paša panta 6. punkt? ir noteikts, ka atmaksu par pazaud?t?m mark?m var veikt “tikai t?d? apm?r?, par kuru var prec?zi noteikt akc?zes nodok?a summu”.

27. Inspektors noraid?ja *van Landewijck* iesniegto s?dz?bu par šo l?mumu. T?pat s?dz?ba par šo atteikumu *Gerechtshof te Amsterdam* (Amsterdamas Apel?cijas ties?) tika atz?ta par nepamatotu. Pirmk?rt, š? tiesa uzskat?ja, ka pras?t?ja pieteikami skaidri nepierd?ja ne to, ka nodok?u markas vairs nepast?v, ne ar? to, ka var neiev?rot risku, ka š?s nodok?u markas v?l var?tu tikt izmantotas, un ka l?dz ar to nodok?u markas nevar uzskat?t par pazaud?t?m Likuma par akc?zes nodokli 79. panta 3. punkta b) apakšpunkta noz?m?.

28. Otrk?rt, *Gerechtshof*, piem?rojot Likuma par PVN (*Wet op de omzetbelasting* 1968, 1968. gada 28. j?n?js, *Staatsblad* 1968, Nr. 329, turpm?k tekst? – “Likums par PVN”) 28. pantu, nosprieda, ka PVN atmaksas pieteikums ir j?noraida t?du pašu iemeslu d??, k? tie, kas pamato akc?zes nodok?a atmaksas atteikumu (8).

29. Tad *Landewijck* iesniedza kas?cijas s?dz?bu *Hoge Raad* (N?derlandes Augst?kaj? ties?), kura nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?los jaut?jumus:

“1) Vai Akc?zes nodok?a direkt?va ir j?interpret? t?d?j?di, ka t? pieprasa dal?bvalst?m pie?emt ties?bu noteikumu, pamatojoties uz kuru t?dos gad?jumos, k?ds ir šaj? liet?, t?m j?atmaks? vai j?kompens? akc?zes nodok?a summa, kas samaks?ta vai kas ir maks?jama, sa?emot akc?zes markas, gad?jum?, ja piepras?t?js (kas ir apstiprin?ts noliktavas saimnieks) nav izmantojis un nevar?s izmantot markas, kuras ir pazudušas pirms to uzl?m?šanas uz akc?zes prec?m, un treš?s personas nav var?jušas un nevar?s likum?gi izmantot š?s markas, pat ja nevar izsl?gt, ka treš?s personas t?s ir izmantojušas vai var izmantot, uzl?m?jot t?s uz tabakas izstr?d?jumiem, kuri ir laisti tirg? nelikum?gi?

2. a) Vai Sest? direkt?va un it seviš?i t?s 27. panta 1. un 5. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas, ka N?derlandes vald?ba tikai p?c termi?a, kas ir nor?d?ts Sest?s direkt?vas 27. panta 5. punkt?, atbilstoši Dev?t?s direkt?vas groz?jumiem pazi?oja Komisijai par t?s v?l?šanas saglab?t

pašo nodokļu iekasšanas veidu tabakas izstrādājumiem, nozīmē, ka, ja indivīds norāda uz termiņa neieviešanu pēc tam, kad paziņošana faktiski ir jau veikta, šo pašo nodokļa iekasšanas veidu nevar piemērot arī pēc paziņojuma veikšanas?

b) Ja atbilde uz otrajuma a) punktu ir noraidoša, vai Sestā direktīvā un it īpaši tās 27. panta 1. un 5. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka pašais nodokļu iekasšanas veids tabakas izstrādājumiem, ko paredz Likuma par PVN 28. pants, nav jāpiemēro tādēļ, ka tas nav saderīgs ar iepriekš minētajiem direktīvas nosacījumiem?

c) Ja atbilde uz otrajuma b) punktu ir noraidoša, vai Sestā direktīvā un it īpaši tās 27. panta 1. un 5. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka PVN neatmaksāšana tādus apstākļos, kas norādīti 1. jautājumā, nav saderīga ar direktīvu?”

II – Analīze

30. Vispirms šī lieta pārstēdz *Van Landewijck* kļūst apstiprinātam tabakas izstrādājumu noliktavas saimnieka licences pašniekam saskaņā ar Nīderlandes tiesību un jēgpiedalīšanos akcīzes nodokļa un PVN summu par tabakas izstrādājumiem iekasšanas procesā, ko pārdāv instancē segs patērētāji. Šajā sakarā tai ir jāpieprasa un jāapmaksā nodokļu markas un jāuzlīmē tās tabakas izstrādājumiem, pirms tie tiek izvesti no noliktavas.

31. Tomēr, lai gan tā Nīderlandes nodokļu administrācijai samaksāja akcīzes nodokli un PVN par tabakas izstrādājumiem, kas nav izvesti no noliktavas, tai šo pašu nodokļa parādu tika lūgts nomaksāt otru reizi. *Van Landewijck* tika uzlikts pienākums vēlreiz samaksāt akcīzes nodokli un PVN par šo preču laišanu tirdzniecībā.

32. Varētu domāt, ka runa ir par situāciju, kurā ir piemērojama paruna “skopais maksā divreiz”. Bet tas nav šis gadījums. Kā izriet no nolikuma par prejudiciālo jautājumu uzdošanu, nav apšaubāms tas, ka *van Landewijck* ir samaksājis akcīzes nodokli un PVN, ko bija jāmaksā atbilstoši attiecīgajam Nīderlandes tiesību, par minēto tabakas izstrādājumu laišanu tirdzniecībā. Dubulta nodokļa uzlikšana šajā gadījumā rodas no tā, ka markas, kas atspoguļo akcīzes nodokli un PVN, pazuda to pārvēšanas laikā, tāpēc *van Landewijck* ir jāmaksā otru reizi, lai saņemtu jaunas markas, kas tai jāautu izvest minētos tabakas izstrādājumus no noliktavas.

33. Lai uzzinātu, vai šāds pienākums ir pieņemams saskaņā ar direktīvu par akcīzes nodokli un direktīvu par PVN, ir būtiski zināt, vai markām ir būtiska vērtība, kas tās nošķir no vienkāršiem dokumentiem, kuri apliecina, ka *van Landewijck* samaksāja inspektoram noteiktu naudas summu.

34. Šajā sakarā Nīderlandes un Vācijas valdība, Komisija un pat *van Landewijck* piekrīt tam, ka pastāv risks – kurš pēc *van Landewijck* domām bija niecīgs, bet tomēr pastāvošs –, ka trešās personas, kas iegūst pašumā pazudušās markas, tās izmanto krāpšanas nolūkā. Šīs trešās personas var markas uzlīmēt tabakas izstrādājumiem, piemēram, kontrabandas precēm vai zagtām precēm, kurām nav noliktavas nodokļa uzlīmes (9), lai tādā veidā radītu iespaidu, ka akcīzes nodoklis un PVN ir samaksāts. Marku būtiskā vērtība izriet tieši no tā, ka to pazaudzšanas gadījumā trešās personas, kas tās iegūst pašumā, tās var izmantot konkrētiem nelikumīgiem mērķiem. Šāds risks nepastāvētu, ja nodokļu markas būtu tikai konkrēta parāda samaksu apliecināošs dokuments starp divām personām, kas ir skaidri noteiktas uz katras markas. Tomēr tas tā nav šajā gadījumā, jo uz markām ir tikai trīs konkrētas norādes ar minēto tabakas izstrādājuma veidu vai raksturu (piemēram – cigaretes vai cigāri), gabalu skaitu vai daudzumu un mazumtirdzniecības cenu.

35. Šajā lietā, tātad kļūst nodokļu markām ir būtiska vērtība, to pazušana (bez skaidrības par to, vai tās ir iznīcinātas) noteikti rada problēmu saistībā ar marku āunprātīgas izmantošanas riska

sadali starp *van Landewijck* un Nīderlandes nodokļu administrāciju. Nīderlandes tiesības atrisina šo problēmu tādā pašā veidā, kā tas ir darīts akcīzes nodokļa un PVN sistēmā. Abos gadījumos minētajā situācijā tiesību noteikumi *van Landewijck* neatbilst saņemto samaksātu akcīzes nodokļa un PVN atmaksu vai kompensāciju.

36. Atbilstoši *Hoge Raad* uzdoto jautājumu kārtībā sīkāk izskatīt jautājumu par akcīzes nodokļa atmaksas atteikumu. Pēc tam izskatīšu problēmu par PVN atmaksas atteikumu.

A – *Pirmais jautājums*

37. Akcīzes nodokļa direktīva un direktīva par PVN nereglamentē problēmu par marku pazaudšanas riska sadali. Šīs direktīvas, attiecīgi, to 21. pantā un 10. panta 1. punktā atzīst dalībvalstu iespēju izmantot nodokļu markas kā līdzekli, lai iekasētu akcīzes nodokli par tabakas izstrādājumiem.

38. Principā nekas neliedz dalībvalstij paredzēt normas, kas ir piemērojamas riska sadalei saistībā ar nodokļu marku pazušanas un no tās izrietošās āunprētgās izmantošanas problēmām. Kā ir paredzēts Nīderlandes tiesībās, izņemot gadījumus, kas ir paredzēti Likuma par akcīzes nodokli 79. panta 3. punktā un āstenošanas rēkojuma 52. pantā (10), marku pazaudšanas un tam sekojošās āunprētgās izmantošanas risks, kā tas ir šajā lietā, ir jāuzņemas personai, kas ir pieprasījusi nodokļu markas, un kuras vērdā un uz kuras rēina tās ir saņemtas no *PTT Post Filatelie*. Šā persona, kuras kontrolā ir nodokļu markas, Nīderlandes tiesībās tiek uzskatīta par esošu labākā situācijā, lai novērstu marku āunprētgās izmantošanas risku vai katrā ziņā lai aizsargātos no šā riska, apdrošinoties pret to vai kādā citā veidā. Iespējams, ka runa ir par normu attiecībā uz tādā riska sadali, kas balstīta uz tās lietas dalībnieka atbildību, kurš ir labākā situācijā marku uzraudzības veikšanai (11).

39. Pat, ja šāiet acīmredzami, ka Kopienā likumdevējs ir vēlējies sniegt dalībvalstīm brīvību attiecībā uz nodokļu marku pazušanas riska sadali, tas tomēr nenozīmē, ka jebkura atbilde uz šo jautājumu ir noteikti saderīga ar Akcīzes nodokļa direktīvu un ar vispārējiem Kopienā tiesību principiem, it īpaši ar samērīguma principu.

40. Prasītāja uzskata, ka, ņemot vērā, ka trešās personas var izmantot nodokļu markas krēpšanas nolūkā, Valsts Kasei nerodas lielāks akcīzes nodokļa iekāmmu zaudējums, jo tie pērkēji, kas izdara šo pērkēpumu, parasti nekad nav paredzējuši maksāt akcīzes nodokli par tabakas izstrādājumiem, ko tie laiž tirdzniecībā. Es šim argumentam piekrist nevaru.

41. Patiešām, *van Landewijck* finansiāli zaudē vairākus nekā inspektors, ja tāi jāuzņemas marku pazaudšanas risks. Ja nodokļu administrācija uzņemas daļu no pazudušo nodokļu marku āunprētgās vai krēpnieciskas izmantošanas riska, tas nerada automātisku ienākumu zaudējumu valstij akcīzes nodokļa summas apmērā, ko atspoguļo pazudušās markas, jo pilnībā nav skaidrs, ka visas markas tiks izmantotas āunprētgi.

42. Ja markas ir pieejamas nelikumīgāi izmantošanai, tas acīmredzot katrā ziņā rada gadījumus, lai tās āunprētgi izmantotu. Pat, ja pastāv lielāka vai mazāka iespējas (bet vienmēr mazāka par simts procentiem), ka marku āunprētga izmantošana patiešām notiek, jau tas vien, ka markas ir pieejamas šādāi āunprētgai izmantošanai, protams, nozīmē zaudējumus Valsts kasei. Līdz ar to atteikums kompensēt vai atmaksāt pazudušo marku vērtību, kurš izriet no Nīderlandes tiesiskā regulējuma, faktiski novērš ienākumu zaudējumus Valsts kasei.

43. Ir vispārēji zināms, ka kontrabanda ietekmē tabakas izstrādājumu tirdzniecību un ka nodokļu markas šiem izstrādājumiem tiek meklētas nelikumīgās tabakas izstrādājumu tirdzniecības mērķiem. Tomēr ir acīmredzami, ka krēpšanas, izvairšanās no nodokļu maksāšanas un

43. Pirms izmantošanas novērtēšana ir mērķis, uz kuru varētu būt virzīts attiecīgais valsts tiesiskais regulējums attiecībā uz nodokļu marku tiesisko režīmu (12). Šis mērķis ir arī nozīmīgs, lai varētu noteikt piemērojamo režīmu marku pazušanas gadījumā, kā tas ir šajā lietā.

44. Pirms izmantošanu veicinātu tādā marku pazušanas riska sadales sistēmā, kas ļautu šajā lietā marku pieprasītājam, uz kura rēķina un kura vārdā tās tika saņemtas no *PTT Post Filatelie*, saņemt par šīm markām samaksātās summas atmaksu vai kompensāciju. Marku pieprasītājam nebūtu pamudinājuma rēķināt par akcīzes markām, ja to vienkārša pazūšana dotu tiesības uz inspektora izmaksātu atmaksu vai kompensāciju. Kā uzsvēra Nīderlandes valdība savos rakstiskajos apsvērumos, marku pieprasītājs pat varētu ar nodomu pazeidēt markas, lai vēlāk saņemtu to summas atmaksu.

45. Protams, prasītāja apgalvo, ka pirms izmantošanas risks ir niecīgs pašos šīs lietas apstākļos (kuru starpā ir tās praktizētās atkāpes ietverošās mazumtirdzniecības cenas, cenas palielinājums, kas notika pēc marku pazeidšanas, un cenas konvertēšana pēc euro ieviešanas), tādēļ ir nesamērīgi atteikties jebkādu samaksātās summas atmaksu vai kompensāciju, kas tika līgta pazudušo marku pieprasīšanas laikā.

46. Šajā sakarā atgādinu, ka jebkurai valsts iestādei, kuras pienākumos ietilpst Kopienu tiesību piemērošana, ir jāievēro vispārīgie Kopienu tiesību principi (13). Ir noteikts, ka "samērīguma principu Tiesas pastāvīgi judikatūrā atzīst par to, kas ir viens no Kopienu tiesību vispārīgiem principiem" (14). Tādējādi dalībvalstīm tas ir jāievēro, īstenojot Kopienu tiesisko regulējumu (15). Lai noteiktu, vai Nīderlandes sistēma samaksātā akcīzes nodokļa summas atmaksai vai kompensācijai, par ko ir uzdots prejudiciālais jautājums, ir saderīga ar samērīguma principu, ir jāpārbauda, vai šajā sistēmā izmantotie līdzekļi ir piemēroti izvērzt mērķa īstenošanai un vai tas nepārsniedz nepieciešamo šī mērķa sasniegšanai (16).

47. Šajā sakarā, pirmkārt, Nīderlandes atmaksas sistēma ir piemērots līdzeklis, lai īstenotu mērķi novērst marku pazeidšanu un to vēlākais pirms izmantošanas risku, jo tajā tiek ņemta vērā *van Landewijck* – personas, kas ir vislabvēlīgākā situācijā šo marku uzraudzīšanai – situācija. Otrkārt, šī sistēma nepārsniedz nepieciešamās robežas izvērzt mērķa sasniegšanai. Pretējs gadījums būtu tad, ja tajā netiktu paredzēta neviena atmaksas vai kompensācijas iespēja gadījumā, ja markas ir iznīcinātas vai padarītas par galīgi nelietojamām *force majeure* vai nelaimes gadījumā. Tādēļ man šķiet, ka Nīderlandes akcīzes nodokļa summas atmaksas vai kompensācijas sistēma nodokļu marku pazeidšanas gadījumā ir saderīga ar vispārīgiem Kopienu tiesību principiem un it īpaši ar samērīguma principu.

48. Tādējādi es iesaku Tiesai atbildēt uz pirmo iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu tā, ka Direktīvas 92/12 noteikumi nav šķērslis tam, ka dalībvalstis piemēro tiesisko sistēmu, saskaņā ar kuru šīs dalībvalstis marku pieprasītājiem un saņēmējiem nosaka finansiālo atbildību par nodokļu marku pazeidšanu un saskaņā ar kuru šīm dalībvalstīm nav pienākums atmaksāt vai kompensāt nodokļu marku pieprasīšanas brīdī samaksātā akcīzes nodokļa summu tādās apstākļos, kādi ir šajā lietā. Šī tiesiskā sistēma ir arī saderīga ar samērīguma principu.

B – *Jautājumi attiecībā uz PVN*

49. Likuma par PVN 28. pantā ir paredzēts, ka PVN par tabakas izstrādājumiem iekasēšanas veids, kādu piemēro akcīzes nodoklim, proti, to iekasē vienreiz – tad, kad preces tiek izvestas no akcīzes preču noliktavas (vai tad, kad notiek to imports vai pirkšana Kopienā). Maksājuma PVN un akcīzes nodokļa summa ir jāsamaksā vienreiz, un pieprasītājam nav tiesību saņemt iepriekšēju atskaitīšanu tad, kad tas saņem akcīzes nodokļa markas.

50. Šī sistēma ir tāda sistēma (Sestās direktīvas 27. panta 1. punkta nozīmā), kas atkāpjas

no parastās Sestās direktīvas ieviestas Kopienas sistēmas PVN iekasēšanai. Saskaņā ar to PVN ir jāiekasē tad, kad tabakas izstrādājumi tiek piegādāti. Šādas atkāpes ietverošās sistēmas mērķis ir, pirmkārt, vienkāršot PVN iekasēšanu, to darot tikai vienu reizi tabakas izstrādājumu tirdzniecības laikā – tad, kad tos izved no noliktavas vai kad tos importē atbilstoši akcīzes nodokļa sistēmai, un, otrkārt, cīnīties pret krāpšanu, tātad kā mazumtirdzniecība nav ietverta nodokļa iekasēšanas procesā.

51. Tiesai iesniegtā otrā jautājuma a) un b) punkts it īpaši attiecas uz Likuma par PVN 28. panta piemērošanu, jo īpaši PVN iekasēšanas sistēma, ko ievieša šis pants, netika paziņota Komisijai Sestās direktīvas 27. panta 5. punktā paredzētajā termiņā, ko pagarināja Devītā direktīva, proti, līdz 1979. gada 1. janvārim.

1. Otrā jautājuma a) punkts

52. Vispirms rodas jautājums par sekām, kādas ir minētās sistēmas novēlotai paziņošanai Komisijai – tikai 1979. gada 12. jūnijā.

53. Pēc prasītāja domām, tam, ka atkāpes ietverošais pasākums netika paziņots paredzētajā termiņā, bija jārada tādās pašas sekas kā paziņojuma neesamībai. Tādējādi šā atkāpes ietverošā sistēma ir nelikumīga un to nevar piemērot attiecībā pret privātpersonām, atsaucoties uz šo nelikumību. Tam, ka Nīderlandes Karaliste faktiski paziņoja šo atkāpes ietverošo sistēmu Komisijai mazāk kā sešus mēnešus pēc termiņa beigām, šajā sakarā nav nozīmes. Es nepiekrītu šim viedoklim.

54. Sestās direktīvas 27. panta 5. punktā nav formāli noteikta sankcija, ko piemēro tajā paredzētajā termiņa pārkāpuma gadījumā. Šajos apstākļos ir jāņem vērā, pirmkārt, minētajā termiņā pieņemamā lēmuma raksturs un mērķis, un, otrkārt, nolēmuma adresāta, kura intereses tika skartas, situācija (17).

55. Es piekrītu Nīderlandes valdības un Komisijas viedoklim, ka minētais termiņš ir tikai norādīts termiņš. Šāda paziņojuma mērķis ir nevis saņemt Komisijas piekrišanu, bet vienkārši ļaut tai izvērtēt šos pasākumus. Ja paziņojums ir faktiski veikts un tādā Komisijai ir bijusi iespēja izvērtēt minētos atkāpes ietverošos pasākumus un darīt zināmu savu viedokli šajā sakarā (kas ir izdarīts, nenorādot problēmas attiecīgajām personām), šo pasākumu piemērojamību nevar apšaubīt. Pretējs gadījums ir tad, ja Komisija nav darījusi zināmu savu viedokli saistībā ar šo pasākumu.

56. Protams, ir skaidrs, ka atkāpes ietverošs pasākums, kas nav paziņots Komisijai atbilstoši 27. panta 5. punktam, nav piemērojams. Kā atgādina prasītāja savos apsvērumos, 1992. gada 27. oktobra spriedumā lietā Komisija/Vācija (18) ir apstiprināts, ka, “ kaut arī Sestās direktīvas 27. panta 5. punkts atļauj dalībvalstīm, kas 1977. gada 1. janvārī piemēroja pašas atkāpes ietverošus vienkāršošanas pasākumus, tos saglabāt, tomēr šā iespēja ir pieejama tikai ar noteiktiem nosacījumiem, kuru starpā ir paziņošana par šiem pasākumiem Komisijai pirms 1978. gada 1. janvāra” (19).

57. Tomēr šī judikatūra neattiecas uz specifisko jautājumu, kas ir būtisks šajā lietā, proti, kādas ir precīzas sekas faktiskai ārpus noteiktā termiņa veiktai paziņošanai. Šajā sakarā šāda pārdotā termiņa pārskatīšana nevar palikt bez sekām valdībai, kas pārskatīja termiņu, pretējā gadījumā minētā pasākuma piemērošanu neietekmētu tas, vai tas ir paziņots pirms 1979. gada 1. janvāra, vai pirms mēnešus vai gadus vēlāk. Tādējādi šāda termiņa pārskatīšana izraisa to, ka atkāpes ietverošo pasākumu nevar piemērot nodokļa maksātajam vai vērst pret to laika posmā starp termiņa beigām un brīdi pāc paziņošanas, kad Komisija dara zināmu savu viedokli par minēto pasākumu, nenorādot problēmas šajā sakarā.

58. Tādējādi es iesaku Tiesai atbildēt uz otrā jautājuma a) punktu tādējādi, ka Sestās direktivas 27. panta 5. punkts ir paredzēts norādes termiņš un tas nav jāinterpretē tā, ka privātpersona varētu atzīt par nepiemērojamu šādu nodokļa iekasēšanas kārtību, jo tika pārskatīts termiņš, kurā dalībvalstīm ir jāpaziņo Komisijai par šāda nodokļa iekasēšanas veida pastāvīšanu, ja Komisijai ir bijusi faktiskā iespēja novērtēt minēto nodokļa iekasēšanas veidu un darīt zināmu savu viedokli šajā sakarā.

2. Otrā jautājuma b) punkts

59. Pat ja novēlotais paziņojuma raksturs nepadara par nepiemērojamu šāso PVN par tabakas izstrādājumiem iekasēšanas veidu, par ko Nīderlandes Karaliste ir sniegusi paziņojumu, un pat ja Komisija nav norādījusi problēmu šajā sakarā, tomēr ir jāizskata šīs atkāpes ietverošās sistēmas saderība ar 27. panta 1. punktu.

60. Sestās direktivas 27. panta 5. punkts ir noteikts, ka pieņemtajiem pasākumiem PVN iekasēšanas vienkāršošanai ir jābūt saderīgiem ar šādiem šāso panta 1. punktā noteiktajiem nosacījumiem. Tie "nedrīkst ietekmēt gala patērētāja stadijā maksājamo nodokli, izņemot gadījumus, kad tas notiekniecīgi apjomā".

61. Neapstrīdami PVN iekasēšana ar nodokļu marķu palīdzību kopumā vienkāršo PVN par tabakas izstrādājumiem iekasēšanu, jo iekasēšana notiek vienā posmā. Turklāt PVN tiek aprēķināts uz galīgās patērētāja cenas pamata. Tādējādi, kā norāda Komisija savos apsvērumos, minētais iekasēšanas veids nozīmē, ka maksājamo PVN summa ir piesaistīta preču cenai to galīgā patērētāja stadijā, kā to prasa 27. panta 1. punkts. Saskaņā ar šo atkāpes ietverošo PVN iekasēšanas sistēmu, izmantojot obligātās akcīzes nodokļa marķas un aizliedzot pārdot tabakas izstrādājumus patērētājiem par cenu, kas atšķiras no uz marķas norādītās mazumtirdzniecības cenas, maksājamo nodokļa summa principā ir pilnībā proporcionāla tabakas izstrādājumu mazumtirdzniecības cenai, neatkarīgi no notikūšo darījumu skaita laikā starp tabakas izstrādājumu ražošanas brīdi un to izplatīšanu. No šīs sistēmas nekādā veidā neizriet tā nesaderība ar Sestās direktivas 27. panta 1. punkta nosacījumiem.

62. Tomēr iesniedzējtiesa norāda, ka gadījumā, ja, piemēram, preces netiek pārdotas vai tiek pazuudtas starpniecības tirdzniecībā vai mazumtirdzniecībā vai ja mazumtirdzniecībā tabakas izstrādājumi tiek (nelegāli) pārdoti par cenu, kas atšķiras no uz marķēm norādītās mazumtirdzniecības cenas, tad [tādas prakses] saderība ar 27. panta 1. punkta nosacījumiem ir apšaubāma. Izņēmuma situācijās ražotājam var būt pienākums samaksāt lielāku PVN nekā tas, kas tam būtu bijis jāmaksā, ja būtu piemērojama parastā Kopienas sistēma PVN iekasēšanai, ko ievieš Sestā direktīva. Tādēļ var leģitīmi uzdot jautājumu par šādas atkāpes ietverošās sistēmas ietekmi uz maksājamo nodokļa summu preces galīgā patērētāja stadijā un par to, vai šī ietekme nepārsniedz izvirzītajos mērķos noteikto, proti, nodokļa iekasēšanas vienkāršošanu, kā arī cēlā pret krāpšanu, izvairīšanos no nodokļiem un āunprātāgu izmantošanu.

63. Šajā sakarā es uzskatu, ka nevar pamatoties uz acīmredzamiem izņēmuma apstākļiem,

piem?ram, gad?jumu, kad tabakas izstr?d?jumi paliek nep?rdoti vai ja tie tiek nelikum?gi p?rdoti mazumtirdzniec?b? par cenu, kas atš?iras no uz nodok?u mark?m nor?d?t?s mazumtirdzniec?bas cenas, lai secin?tu, ka visp?r?g? veid? PVN iekas?šanas sist?ma ar nodok?u marku pal?dz?bu vienlaic?gi ar akc?zes nodokli ir pretrun? pras?bai, ko paredz 27. panta 1. punkts, saska?? ar kuru min?tais vienk?ršošanas pas?kums nevar ietekm?t “gala pat?ri?a stadij? maks?jamo nodokli, iz?emot gad?jumus, kad tas notiekniec?g? apjom?”. T?pat ir j?atg?dina, ka ne visa veida summas sv?rst?bas var padar?t atk?pes ietverošo sist?mu par nesader?gu ar 27. panta 1. punkta noteikumiem, bet tikai t?das sv?rst?bas, kas navniec?gas. Iesp?jamo sv?rst?bu, ko ir izrais?jusi N?derlandes atk?pes ietveroš? sist?ma, iz??muma raksturs un tas, ka t?s nav bijušas visp?r?jas un sistem?tiskas sv?rst?bas, ne?auj pier?d?t, ka kopum? t?s izraisa b?tiskus nodok?a summas groz?jumus gal?gaj? pat?ri?? stadij?.

64. Turkl?t ir j?nor?da, ka atbilstoši Tiesas judikat?rai atk?pes ietverošie valsts pas?kumi, kas ir nor?d?ti Sest?s direkt?vas 27. panta 5. punkt? un kas ir paredz?ti nodok?a iekas?šanas vienk?ršošanai vai c??ai pret kr?pšanu vai izvair?šanos no nodok?u maks?šanas, “princip? var atk?pties no PVN b?zes, ko paredz Sest?s direkt?vas 11. pants, tikai stingri nepieciešam?s robež?s š? m?r?a sasniegšanai” (20). Ir at?auti tikai pas?kumi, kas ir “nepieciešami un atbilst?gi noteikta to izvirz?ta m?r?a ?stenošanai, un ja tie p?c iesp?jas maz?k ietekm? Sest?s direkt?vas m?r?us un principus” (21).

65. Min?t?s atk?pes ietveroš?s PVN iekas?šanas sist?mas ar nodok?u marku pal?dz?bu m?r?is ir vienk?ršot nodok?a iekas?šanu un nov?rst kr?pšanu un izvair?šanos no nodok?u maks?šanas. Š? sist?ma, to izv?rt?jot kopum?, ?steno šo m?r?i, nep?rsniedzot šim nol?kam nepieciešamo un neradot b?tiskus š??rš?us Sest?s direkt?vas m?r?u ?stenošanai.

66. T?d?j?di es iesaku Tiesai atbild?t uz iesniedz?jtiesas uzdot? otr? jaut?juma b) punktu, ka Sest?s direkt?vas 27. panta 1. un 5. punkts ir j?interpret? t?d? veid?, ka ?pašs PVN iekas?šanas veids tabakas izstr?d?jumiem, k?du ievieš Likuma par PVN 28. pants, ir sader?gs ar taj? paredz?taj?m pras?b?m un kopum? nep?rsniedz nepieciešamo, lai vienk?ršotu nodok?a iekas?šanu un nov?rstu kr?pšanu un izvair?šanos no nodok?u maks?šanas.

3. Otr? jaut?juma c) punkts

67. Sal?dzin?jum? ar iepriekš?jo jaut?jumu, šis p?d?jais *Hoge Raad* uzdotais jaut?jums it ?paši attiecas uz to, vai samaks?to PVN summu par pirmaj? jaut?jum? aprakst?tajos apst?k?os pazuduš?m mark?m atmaksas vai kompens?cijas sist?ma ir sader?ga ar Sesto direkt?vu un it ?paši t?s 27. panta 1. un 5. punktu.

68. T?pat k? anal?z?, ko es veicu pirm? iesniedz?jtiesas uzdot? jaut?juma ietvaros, tam, ka min?t?m nodok?u mark?m ir b?tiska v?rt?ba un ka to pazušana izraisa re?lu risku, ka t?s tiks izmantotas kr?pšanai, ir svar?ga noz?me, lai atbild?tu uz šo p?d?jo jaut?jumu. K? izriet no divu iepriekš?jo jaut?jumu anal?zes, Kopienu ties?bas š?s lietas gad?jum? nav pretrun? tam, ka šo maks?jamo PVN summu par tabakas izstr?d?jumiem iekas?šana notiek ar nodok?u marku pal?dz?bu. Tom?r, ?emot v?r?, ka š?m mark?m atbilstoši to raksturier?m?m un nor?d?m uz t?m ir jau min?t? b?tisk? v?rt?ba, ir saprotami, ka riska sadales sist?ma par šo marku pazušanu tiek balst?ta uz marku piepras?t?ja, kurš š?s markas pats vai ar citas personas starpniec?bu ir sa??mis uz sava r??ina un uz sava v?rda, atbild?bas principu, jo tas ir persona, kas atrodas lab?k? st?vokl?, lai uzraudz?tu š?s v?rt?bas.

69. Protams, š?das marku pazušanas riska sadales normas piem?rošana pamata lietas apst?k?os izraisa ?oti smagas finansi?las sekas t?dam uz??m?jam k? *van Landewijck*, kas ir pazuud?jis markas un kas taj? nav vainojams. Tom?r š?da riska sadales norma, kas nosaka, ka risku uz?emas marku sa??m?js, kam ir faktiskā kontrole p?r t?m, ir j?uzskata par normu ar

70. Protams, sist?ma šaj? liet?, t? k? t? neparedz pazudušo, bet neizn?cin?to marku v?rt?bas atmaks?šanu, var izrais?t – no praktisk? viedokļa – situ?cijas, kad PVN tiek uzlikts divas reizes par tiem pašiem tabakas izstr?d?jumiem. Tom?r š?du sist?mu pamato iemesli, kas liel?koties sakr?t ar tiem, kuri ir jau nor?d?ti atbild? uz pirmo jaut?jumu. Šaj? gad?jum? š? marku pazaud?šanas un to iesp?jam?s v?l?kas kr?pnieciskas izmantošanas riska sadales sist?ma ar? ir pamatota, jo “c??a pret kr?pšanu, izvair?šanos no nodok?u maks?šanas un iesp?jamo ?aunpr?t?go izmantošanu ir Sestaj? direkt?v? atz?ts un veicin?ts m?r?is” (22).

72. Es nepiekrītu šim viedoklim. Iepriekš minējtajā spriedumā lietoti *British American Tobacco* un *Newman Shipping* minētie Beļģijas tiesiskie regulējuma rezultāti tabakas izstrādājumu zīmēšanas tika uzskatīti par darbību, ko apliek ar nodokli Sestās direktīvas izpratnē. Tiesa nosprieda šajā sakarā, ka dalībvalsts nevar ietvert akcīzes preču zīmēšanu to darījumu kategorijā, kuriem uzlikta Sestajā direktīvā paredzēto nodokli (23).

74. T?d?j?di man š?iet, ka Tiesai uz otr? jaut?juma c) punktu vajadz?tu atbild?t t?d? veid?, ka tas, ka nepast?v pien?kums atmaks?t par akc?zes nodok?a mark?m samaks?t?s summas, kas atbilst maks?jam? PVN summai, pamata lietas apst?k?os ir sader?gi ar Sesto direkt?vu un it ?paši ar t?s 27. panta 1. un 5. punktu.

1) Padomes 1992. gada 25. februāra Direktīvas 92/12/EEK par vispārīgu režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību noteikumi nav šķērslis tam, ka dalībvalstis piemēro tiesisko sistēmu, saskaņā ar kuru šīs dalībvalstis marku pieprasītājiem un

sa??m?jiem nosaka finansi?lo atbild?bu par nodok?u marku pazaud?šanu un saska?? ar kuru š?m dal?bvalst?m nav pien?kuma atmaks?t vai kompens?t nodok?u marku piepras?šanas br?d? samaks?t? akc?zes nodok?a summu t?dos apst?k?os, k?di ir šaj? liet?. Š? tiesisk? sist?ma ir ar? sader?ga ar sam?r?guma principu;

2) 27. panta 5. punkt? Padomes 1977. gada 17. maija Sestaj? direkt?v? 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, ir paredz?ts nor?des termi?š un tas ir j?interpret? t?, ka priv?tpersona nevar atz?t par nepiem?rojamu ?pašu nodok?a iekas?šanas k?rt?bu, jo tika p?rk?pts termi?š, kur? dal?bvalst?m ir j?pazi?o Komisijai par ?paša nodok?a iekas?šanas veida past?v?šanu, ja Komisijai bija faktiska iesp?ja nov?rt?t min?to nodok?a iekas?šanas veidu un dar?t zin?mu savu viedokli šaj? sakar?;

3) Sest?s direkt?vas 77/388 27. panta 1. un 5. punkts ir j?interpret? t?d? veid?, ka ?pašs PVN iekas?šanas veids tabakas izstr?d?jumiem, k?du ievieš Likuma par PVN 28. pants, ir sader?gs ar taj? paredz?taj?m pras?b?m un kopum? nep?rsniedz nepieciešamo, lai vienk?ršotu nodok?a iekas?šanu un nov?rstu kr?pšanu un izvair?šanos no nodok?u maks?šanas;

4) tas, ka nepast?v pien?kums atmaks?t par akc?zes nodok?a mark?m samaks?t?s summas, kas atbilst maks?jam? PVN summai, pamata lietas apst?k?os ir sader?gi ar Sesto direkt?vu un it ?paši ar t?s 27. panta 1. un 5. punktu.

1 – Ori?in?lvaloda – portug??u.

2 – OV L 76, 1. lpp. (turpm?k tekst? – “Direkt?va 92/12/EEK” vai “Akc?zes nodok?a direkt?va”).

3 – OV L 145, 1. lpp. (turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”).

4 – OV L 291, 40. lpp. (turpm?k tekst? – “Tabakas izstr?d?jumu direkt?va”).

5 – Direkt?va, kas ir sp?k? pirms groz?jumiem, kuri ir izdar?ti ar Padomes 2004. gada 20. janv?ra Direkt?vu 2004/7/EK (OV L 27, 44. lpp.).

6 – OV L 194, 16. lpp. (turpm?k tekst? – “Dev?t? direkt?va”).

7 – Šis pants nosaka, ka akc?zes markas no inspektora ar piepras?t it ?paši tabakas izstr?d?jumu apstiprin?ts noliktavas saimnieks un uz??m?js, kurš piestiprina akc?zes markas tabakas izstr?d?jumiem ?rpus N?derlandes teritorijas.

8 – Likuma par PVN 28. pants paredz t?du pašu PVN iekas?šanas veidu tabakas izstr?d?jumiem k? to, ko piem?ro akc?zes nodoklim. Tas nosaka, ka šai precei piem?rojam? PVN likme ir 19/119 da?as no mazumtirdzniec?bas cenas, ko ?em v?r? akc?zes nodok?a apr??in?, un ka šo PVN summu nevar atskait?t.

9 – Liet? C?435/03 *British American Tobacco* un *Newman Shipping* (2005. gada 14. j?lija spriedums, Kr?jums, I?7077. lpp.) situ?cija ir tieši t?da, ka no noliktavas ir nozagti tabakas izstr?d?jumi bez nodok?u uzl?m?m.

10 – Atbilstoši N?derlandes Likuma par akc?zes nodokli 79. pantam, ja tiktu pier?d?ts, ka min?t?s markas ir izn?cin?tas, *van Landewijck* b?tu ties?bas uz samaks?t? akc?zes nodok?a summas atmaksu vai kompens?ciju. Tas ir saprotams t?p?c, ka šaj? gad?jum?, bet nevis vienk?ršas pazaud?šanas gad?jum?, marku ?aunpr?t?gas izmantošanas riska neb?tu.

11 – Ar? no atbilstošas apdrošin?šanas apr??ina viedok?a marku piepras?t?js p?c tam, kad t?s

tam ir izsniegtas, ir daudz labvēlīgākas situācijas nekā nodokļu administrācija.

12 – Skat. Akcīzes nodokļa direktīvas 21. panta 2. punkta otro daļu, ko groza Padomes 1994. gada 22. decembra Direktīva 94/74/EK (OV L 365, 46. lpp.), saskaņā ar kuru, “neierobežojot noteikumus, ko dalībvalstis pieņem, lai nodrošinātu šā panta pareizu piemērošanu un novērstu jebkuru krāpšanu, nodokļu nemaksāšanu vai āunprētgā izmantošanu, dalībvalstis raugās, lai nodokļu markas vai valstu atšķirības zāmes nerada šķēršļus akcīzes preču brīvai aprītei”.

13 – Skat., piemēram, 1988. gada 26. aprīļa spriedumu lietā 316/86 *Krücken* (*Recueil*, 2213. lpp., 22. punkts) un 1979. gada 27. septembra spriedumu lietā 230/78 *Eridania* (*Recueil*, 2749. lpp., 31. punkts).

14 – 1989. gada 11. jūlija spriedums lietā 265/87 *Schröder* (*Recueil*, 2263. lpp., 21. punkts) un, nesenāk, 2005. gada 10. marta spriedums apvienotajās lietās C-96/03 un C-97/03 *Tempelman* un *van Schaijk* (*Krājums*, I-1895. lpp., 47. punkts).

15 – Šajā sakarā skat. 2000. gada 18. maija spriedumu lietā C-107/97 *Rombi* un *Arkopharma* (*Recueil*, I-3367. lpp., 65. punkts) un 2002. gada 11. jūlija spriedumu lietā C-62/00 *Marks & Spencer* (*Recueil*, I-6325. lpp., 44. punkts).

16 – Skat. 1993. gada 7. decembra spriedumu lietā C-339/92 *ADM Ölmühlen* (*Recueil*, I-6473. lpp., 15. punkts) un iepriekš minēto spriedumu lietā *Tempelman* un *van Schaijk*, 47. punkts.

17 – Skat. pāc analoģijas 1988. gada 27. janvāra spriedumu lietā 349/85 Dņija/Komisija (*Recueil*, 169. lpp., 19. punkts), kurā Tiesa nosprieda, ka, “tā kā nepastāv sankcijas par šā termiņa pārkāpumu, ģemot vērā lēmuma par grāmatojumu noskaidrošanu raksturu, kura būtisks priekšmets ir nodrošināt, lai valsts iestāžu izmaksas tiktu veiktas atbilstoši Kopienu normām, to var uzskatīt par norādītu termiņu, ja netiek apdraudētas dalībvalsts intereses”.

18 – C-74/91 (*Recueil*, I-5437. lpp., 21. punkts).

19 – Šajā pašā nozīmā skat. spriedumu lietā 5/84 *Direct Cosmetics* (*Recueil*, 617. lpp., 22. punkts) un 1991. gada 11. jūlija spriedumu lietā C-97/90 *Lennartz* (*Recueil*, I-3795. lpp., 33. punkts), kurā ir apstiprināts, ka “tiklīdz, ciktāl atkāpe nav veikta atbilstoši 27. pantam, kas nosaka dalībvalstu paziņošanas pienākumu, valsts nodokļu iestādes nevar attiecināt uz nodokļu maksātāju noteikumu, kas iever atkāpes no Sestās direktīvas”.

20 – 1984. gada 10. aprīļa spriedums lietā 324/82 Komisija/Beņija (*Recueil*, 1861. lpp., 29. punkts); 1997. gada 29. maija spriedums lietā C-63/96 *Skripalle* (*Recueil*, I-2847. lpp., 24. punkts) un iepriekš minētais spriedums lietā *British American Tobacco* un *Newman Shipping*, 44. punkts.

21 – 2000. gada 19. septembra spriedums apvienotajās lietās C-177/99 un C-181/99 *Ampafrance* un *Sanofi* (*Recueil*, I-7013. lpp., 43. punkts) un 2004. gada 29. aprīļa spriedums lietā C-17/01 *Sudholz* (*Recueil*, I-4271. lpp., 46. punkts).

22 – 2004. gada 29. aprīļa spriedums apvienotajās lietās C-487/01 un C-7/02 *Gemeente Leusden* un *Holin Groep* (*Recueil*, I-5337. lpp., 76. punkts).

23 – Skat. šā sprieduma 42. un 48. punktu.