TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2006. gada 15. jūnijā *

Lieta C-494/04

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlande) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2004. gada 26. novembrī un kas Tiesā reģistrēts šajā pašā dienā, tiesvedībā

Heintz van Landewijck SARL

pret

Staatssecretaris van Financiën.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši Ž. P. Puisošē [*J.-P. Puissochet*] (referents), S. fon Bārs [*S. von Bahr*], U. Lehmuss [*U. Lõhmus*] un A. O'Kīfs [*A. Ó Caoimh*],

* Tiesvedības valoda — holandiešu.

ģenerāladvokāts M. Pojarešs Maduru [*M. Poiares Maduro*],
sekretārs R. Grass [*R. Grass*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Heintz van Landewijck SARL* vārdā — A. E. van der Forts Mārshalks [*A. E. van der Voort Maarschalk*] un R. Meijers [*R. Meijer*], *advocaten*,

— Nīderlandes valdības vārdā — H. H. Sevenstere [*H. G. Sevenster*] un K. M. Viselsa [*C. M. Wissels*], pārstāves,

— Vācijas valdības vārdā — M. Lumma [*M. Lumma*] un K. Šulce-Bāra [*C. Schulze-Bahr*], pārstāvji,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — K. Gross [*K. Gross*] un A. Veimārs [*A. Weimar*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus tiesas sēdē 2006. gada 16. februārī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par Padomes 1992. gada 25. februāra Direktīvas 92/12/EEK par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču

glabāšanu, apriti un uzraudzību (OV L 76, 1. lpp., turpmāk tekstā — "Akcīzes nodokļa direktīva") un Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp., turpmāk tekstā — "Sestā direktīva"), it sevišķi tās 27. panta 1. un 5. punkta, interpretāciju.

2 Šis lūgums tika iesniegts saistībā ar prāvu starp sabiedrību *Heintz van Landewijck SARL* (turpmāk tekstā — "*Landewijck*") un *Staatssecretaris van Financiën* (valsts finanšu sekretāru). Šī sabiedrība lūdz, lai *Staatssecretaris van Financiën* atmaksā tās samaksātās summas par akcīzes markām, kuras pazuda pirms to uzlīmēšanas uz tām paredzētajiem tabakas izstrādājumiem.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesības

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

"1. Akcīzes nodoklis kļūst iekasējams 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) tādu preču izgatavošanu, tajā skaitā nelikumīgu izgatavošanu, uz ko neattiecas atlikšanas režīms;

c) šādu preču importu, tajā skaitā nelikumīgu importu, ja uz šīm precēm nav attiecināts nodokļa atlikšanas režīms.

2. Ir jāpieņem tādi akcīzes nodokļa iekasējamības nosacījumi un likme, kādi dienā, kad nodoklis kļūst iekasējams vai kad konstatē iztrūkumus, ir spēkā dalībvalstī, kurā preces laiž apgrozībā. Akcīzes nodokli uzliek un iekasē saskaņā ar katras dalībvalsts noteikto kārtību, ņemot vērā, ka dalībvalstis piemēro vienu un to pašu uzlikšanas un iekasēšanas procedūru gan savā valstī ražotām, gan no citām dalībvalstīm ievestām precēm."

4 Šīs pašas direktīvas 14. panta 1. punktā ir noteikts:

"Apstiprinātus noliktavas saimniekus atbrīvo no nodokļa tādu zaudējumu gadījumā, kas radušies nodokļu atlikšanas režīmā un uzskatāmi par negadījuma vai nepārvaramas varas izraisītiem un ko konstatējušas attiecīgās dalībvalsts apstiprinātas iestādes. Nodokļa atlikšanas režīmā tos arī atbrīvo no nodokļa attiecībā uz zaudējumiem, kas ir iespējami šo preču īpatnību dēļ, tās ražojot un apstrādājot, glabājot un pārvadājot. Katra dalībvalsts pieņem nosacījumus, saskaņā ar kādiem

piešķir šos nodokļa atbrīvojumus. Šie atbrīvojumi tāpat attiecas uz 16. pantā minētajiem tirgotājiem, kad tie ved preces saskaņā ar akcīzes nodokļa atlikšanas režīmu."

5 Minētās direktīvas 21. panta 1. punktā ir paredzēts:

"Neskarot 6. panta 1. punktu, dalībvalstis var pieprasīt, lai uz precēm, kuras laiž apgrozībā to teritorijā, būtu fiskālos nolūkos lietotas nodokļu markas vai valsts pazīšanas zīmes."

6 Šīs pašas direktīvas 22. panta 2. punkta d) apakšpunktā ir paredzēts:

"Par akcīzes precēm, kas laistas apgrozībā kādā dalībvalstī un uz kurām tāpēc ir tās dalībvalsts nodokļu marka vai valsts pazīšanas zīme, var pieprasīt tāda akcīzes nodokļa atmaksāšanu, kas samaksāts tās dalībvalsts nodokļu iestādēm, kura izdevusi šīs nodokļu markas vai pazīšanas zīmes, ja vien tās dalībvalsts nodokļu iestādes, kura šīs zīmes izdevusi, pārliecinās, ka tās ir iznīcinātas."

7 10. pantā Padomes 1995. gada 27. novembra Direktīvā 95/59/EK par nodokļiem, kas nav apgrozījuma nodokļi un kas ietekmē tabakas izstrādājumu patēriņu (OV L 291, 40. lpp., turpmāk tekstā — "Tabakas izstrādājumu direktīva"), ir noteikts:

"1. Vēlākais pēdējā posmā akcīzes nodokļu iekasēšanas noteikumiem ir jābūt saskaņotiem. Iepriekšējos posmos akcīzes nodokļi parasti jāiekasē, izmantojot

nodokļu markas. Ja dalībvalstis iekasē akcīzes nodokļus, izmantojot nodokļu markas, tām šīs markas ir jādara pieejamas citu valstu ražotājiem un izplatītājiem. Ja dalībvalstis iekasē akcīzes nodokļus, izmantojot citus līdzekļus, tās nodrošina to, ka šajā sakarā nerodas ne administratīvi, ne tehniski šķēršļi tirdzniecībā starp dalībvalstīm.

2. Uz tabakas izstrādājumu importētājiem un vietējiem ražotājiem attiecas 1. punktā izklāstītā sistēma par sīki izstrādātiem akcīzes nodokļu iekasēšanas un maksāšanas noteikumiem."

8 Sestās direktīvas 2. pantā ir noteikts:

"Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā:

1) par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas;

2) par preču ievešanu."

9 Sestās direktīvas 5. panta 1. punktā ir paredzēts:

""Preču piegāde" nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu [ķermenisku lietu] kā īpašniekam."

10 Minētās direktīvas 10. pants nosaka:

"1. a) "Darbība, par kuru jāmaksā nodoklis" nozīmē notikumu, kura dēļ juridiskais stāvoklis atbilst tam, lai nodoklis kļūtu iekasējams;

b) nodoklis kļūst "iekasējams" tad, kad nodokļu iestādei saskaņā ar likumu rodas tiesības no attiecīgā brīža pieprasīt nodokli no personas, kurai tas jāmaksā, neatkarīgi no tā, ka samaksas laiku var pagarināt.

2. Darbība, par kuru jāmaksā nodoklis, notiek, un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad preces ir piegādātas vai pakalpojumi ir sniegti.

[..]"

11 Šīs pašas direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktā ir noteikts, ka preču piegādēm nodokļa bāzi veido visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs ir saņēmis vai kura tam jāsaņem no pircēja, klienta vai trešās personas par šādām piegādēm. 11. panta C daļas 1. punktā ir paredzēts:

"Anulēšanas, atteikuma vai pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā, vai arī ja cenu samazina pēc tam, kad notikusi piegāde, attiecīgi samazina summu, kurai uzliek nodokli, saskaņā ar noteikumiem, ko nosaka dalībvalstis.

[..]"

12 Šīs direktīvas 27. panta sadaļā "Vienkāršošanas procedūra" ir noteikts:

"1. Padome pēc Komisijas priekšlikuma ar vienprātīgu lēmumu var atļaut jebkurai dalībvalstij ieviest īpašus pasākumus, lai atkāptos no šīs direktīvas noteikumiem nolūkā vienkāršot procedūru, kādā iekasē nodokli, vai novērst noteiktu veidu nodokļu nemaksāšanu vai apiešanu. Pasākumi, kas vērsti uz to, lai vienkāršotu kārtību, kādā iekasē nodokli, nedrīkst ietekmēt gala patēriņa stadijā maksājamo nodokli, izņemot gadījumus, kad tas notiek niecīgā apjomā.

2. Dalībvalsts, kas vēlas ieviest 1. punktā minētos pasākumus, par tiem informē Komisiju un sniedz Komisijai visu attiecīgo informāciju.

[..]

5. Tās dalībvalstis, kuras 1977. gada 1. janvārī piemēro tāda veida pasākumus, kādi minēti 1. punktā, var tos saglabāt ar noteikumu, ka šīs dalībvalstis par tiem paziņo Komisijai līdz 1978. gada 1. janvārim, un ar noteikumu, ka gadījumos, kad šādas atkāpes ir noteiktas, lai vienkāršotu kārtību, kādā iekasē nodokli, tās atbilst 1. punktā noteiktajai prasībai."

13 1. pantā Padomes 1978. gada 26. jūnija Devītajā direktīvā 78/583/EEK par dalībvalstu likumu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem (OV L 194, 16. lpp., turpmāk tekstā — "Devītā direktīva") ir noteikts, ka atsevišķām dalībvalstīm ir atļauts ieviest Sesto direktīvu vēlākais līdz 1979. gada 1. janvārim.

Nīderlandes tiesiskais regulējums

14 1991. gada 31. oktobra Likuma par akcīzes nodokli (*Wet op de accijns, Stb. 1991*, Nr. 561., turpmāk tekstā — "Likums par akcīzes nodokli") 1. pantā ir noteikts:

"1. Akcīzes nodokli uzliek:

[..]

f) tabakas izstrādājumiem.

2. Akcīzes nodoklis ir jāmaksā 1. punktā minēto preču pārdošanas un ievešanas brīdī."

15 Minētā likuma 71. panta 1. punktā ir paredzēts:

"1. Ar nosacījumiem un ierobežojumiem, ko administrācija nosaka ar vispārēju pasākumu, akcīzes nodokļa summa tiek atmaksāta pēc lūguma akcīzes precēm, [ja šīs preces]:

a) ir pazaudētas;

b) ir iznīcinātas administratīvā uzraudzībā;

c) ir izvestas uz trešo valsti vai pakļautas Kopienas muitas režīmam trešās valsts galapunktā;

d) ir ievietotas noliktavā, kas ir paredzēta tāda veida akcīzes precēm;

[..]."

16 Šī paša likuma 73. panta 1. punktā ir noteikts:

"Tabakas izstrādājumiem to pārdošanas un ievešanas brīdī ir jāpiešķir akcīzes marka, kas ir paredzēta attiecīgajam tabakas izstrādājumam."

17 Atbilstoši minētā likuma 75. panta 1. punktam, apstiprināts tabakas izstrādājumu noliktavas saimnieks un uzņēmējs, kas piestiprina akcīzes markas šiem izstrādājumiem ārpus Nīderlandes teritorijas, var saņemt šīs akcīzes nodokļa markas no nodokļu dienesta inspektora (turpmāk tekstā — "inspektors").

18 Šī likuma 76. pantā ir noteikts:

"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 vai nu līdz otrā mēneša pēdējai dienai pēc tā mēneša, kurā akcīzes markas tika pieprasītas, ja šīs markas ir paredzētas to piestiprināšanai uz cigarešu vai smēķējamās tabakas paciņām, vai arī līdz trešā mēneša pēdējai dienai pēc mēneša, kurā akcīzes markas tika pieprasītas, ja šīs markas ir paredzētas to piestiprināšanai uz cigāru paciņām vai atsevišķiem cigāriem, ar nosacījumu, ka par to tiek iesniegts [samaksas] nodrošinājums.

[..]"

19 Minētā likuma 77. panta 1. punktā ir paredzēts:

"Akcīzes nodokļa summa, kas ir jāmaksā saskaņā ar deklarāciju par konkrētu periodu, ir jāatskaita no samaksātās summas vai no maksājamās summas, pieprasot akcīzes markas, kas ir piestiprinātas tabakas izstrādājumiem, kuriem par šo periodu ir aizpildīta deklarācija par izvešanu no akcīzes preču noliktavas."

20 Šī paša likuma 79. panta 3. punktā ir noteikts:

"Ministrs ar tā noteiktajiem nosacījumiem un ierobežojumiem ievieš noteikumus par akcīzes markām samaksātās vai maksājamās summas atmaksai vai kompensācijai, [ja]:

a) uzņēmējs, kas markas pieprasīja, tās nosūta atpakaļ;

b) markas ir pazaudētas negadījumā vai nepārvaramas varas izraisītos apstākļos un tās netika uzlīmētas pārdotajiem vai ievestajiem tabakas izstrādājumiem;

c) markas ir iznīcinātas administratīvā uzraudzībā."

21 Šo pēdējo noteikumu īsteno 52. pants Rīkojumā par likuma par akcīzes nodokli izpildi (*uitvoeringsregeling accijns*).

22 Saskaņā ar šo 52. pantu uz uzņēmēju, kas ir pieprasījis akcīzes markas, lai saņemtu nodokļa summas atmaksu, ko atspoguļo negadījumā vai nepārvaramas varas izraisītos apstākļos pazaudētās markas, attiecas nosacījums, ka tam jāiesniedz atmaksas pieteikums viena mēneša laikā no marku pazaudēšanas dienas un ka tam par pazaudēšanu noteiktajā terminā ir jāpaziņo inspektoram, norādot pazaudēšanas brīdi, vietu un cēloni. Šī paša panta 6. punktā ir noteikts, ka atmaksu par pazaudētām markām var veikt "tikai tādā apmērā, par kuru var precīzi noteikt akcīzes nodokļa summu".

23 Visbeidzot, 1968. gada 28. jūnija Likuma par apgrozījuma nodokli (*Wet op de omzetbelasting, Stb. 1968*, Nr. 329, turpmāk tekstā — "Likums par PVN") 28. pantā ir paredzēts tāds PVN iekasēšanas veids par tabakas izstrādājumiem, kas ir vienāds ar akcīzes nodokļa iekasēšanas veidu. Šajā pantā ir precizēts, ka šiem izstrādājumiem piemērojamā PVN likme ir 19/119 no mazumtirdzniecības cenas, ko ņem vērā akcīzes nodokļa aprēķinā, un ka šo PVN atskaitīt nevar.

24 Pēc Nīderlandes valdības domām, īpašais režīms, ko paredz 28. pants, atkāpjas no Kopienas PVN sistēmas. Šī režīma mērķi ir, pirmkārt, vienkāršot PVN atskaitīšanu, to veicot tikai vienu reizi tabakas izstrādājumu pārdošanā — tad, kad tie tiek izvesti no noliktavas vai kad tie tiek ievesti saskaņā ar sistēmu, ko piemēro akcīzes nodokļa jomā, un, otrkārt, cīnīties pret krāpšanu, mazumtirdzniecību atdalot no nodokļa atskaitīšanas procesa.

25 Šis režīms pastāvēja 1977. gada 1. janvārī. Piemērojot Sestās direktīvas 27. panta 5. punktu, Nīderlandes valdība 1979. gada 12. jūnijā par to paziņoja Komisijai.

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

26 *Landewijck* Luksemburgā veic tabakas izstrādājumu vairumtirdzniecību, kādēļ tai ir apstiprināta noliktavas saimnieka licence.

27 1998. gada 6. oktobrī tā *Belastingdienst/Douane te Amsterdam* (Amsterdamas Nodokļu un muitas dienestā) iesniedza divus tabakas izstrādājumu akcīzes marku pieteikumus, piemērojot Likuma par akcīzes nodokli 75. pantu. Tā pilnvaroja sabiedrību *Securicor Omega* tai piegādāt šīs markas.

28 1998. gada 9. oktobrī inspektors aprēķināja summas, ko *Landewijck* ir parādā par šiem diviem darījumiem, proti, attiecīgi NLG 177 809,10 (NLG 140 575 akcīzes nodoklis un NLG 37 234,10 PVN) un NLG 2 711 474,60 (NLG 2 202 857,50 akcīzes nodoklis un NLG 508 617,10 PVN).

29 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*.

30 No 1998. gada 17. decembrī uzrakstītā protokola, ko uzrakstīja 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.

31 1998. gada 23. novembra vēstulē *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 *Landewijck* lūdza inspektoram "ņemt vērā īpašos šī darījuma aspektus pirms maksājuma termiņa 1999. gada 31. janvārī".

32 Inspektors minēto vēstuli 1998. gada 23. novembrī izskatīja kā atmaksas vai kompensācijas maksājuma pieteikumu par *Landewijck* maksājamām vai jau samaksātām summām par apstrīdētajām nodokļu markām, kas ir iesniegts saskaņā ar kombinētajiem noteikumiem Likuma par akcīzes nodokli 79. panta 3. punktā un šī likuma izpildes rīkojuma 52. pantā. Viņš šo pieteikumu noraidīja ar 2001. gada 30. janvāra lēmumu.

33 Inspektors noraidīja arī *Landewijck* iesniegto sūdzību par šo lēmumu.

34 Sūdzība par šo atteikumu tika iesniegta *Gerechtshof te Amsterdam* (Amsterdamas Apelācijas tiesā), kura to atzina par nepamatotu. Šī tiesa uzskatīja, pirmkārt, ka prasītāja pietiekami skaidri nepierādīja, ka nodokļu markas vairs nepastāv, ne arī to, ka var neievērot risku, ka šīs nodokļu markas vēl varētu tikt izmantotas, un ka līdz ar to nodokļu markas nevar uzskatīt par pazaudētām Likuma par akcīzes nodokli 79. panta 3. punkta b) apakšpunkta nozīmē. Otrkārt, *Gerechtshof*, piemērojot Likuma par PVN 28. pantu, atbilstoši kuram PVN par tabakas izstrādājumiem ir iekasējams saskaņā ar akcīzes nodokli reglamentējošiem noteikumiem, nosprieda, ka PVN atmaksas pieteikums ir jānoraida tādu pašu iemeslu dēļ kā tie, kas pamato akcīzes nodokļa atmaksas atteikumu.

35 Tad *Landewijck* iesniedza kasācijas sūdzību *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākajā tiesā). Tā norādīja, ka *Gerechtshof* pareizi piemēroja Likuma par akcīzes nodokli 79. panta 3. punkta b) apakšpunktu. Tomēr tā jautāja, vai atmaksas vai kompensācijas atteikums, ko *Landewijck* saņēma pamata lietā, bija saderīgs ar noteiktiem Akcīzes nodokļa direktīvas noteikumiem, it sevišķi ar tās 6. panta 1. punktu, 14. pantu un 22. pantu.

36 Turklāt *Hoge Raad der Nederlanden* uzdeva jautājumu par Likuma par PVN 28. panta piemērojamību. *Landewijck* faktiski apgalvoja, ka ar šo pantu ieviestais īpašais PVN iekasēšanas režīms Komisijai Sestās direktīvas 27. panta 5. punktā paredzētajā termiņā netika paziņots un ka tādēļ tas bija nesaderīgs ar šo direktīvu.

37 Šajā sakarā *Hoge Raad der Nederlanden* jautāja, it īpaši ņemot vērā 1992. gada 27. oktobra spriedumu lietā C-74/91 Komisija/Vācija (*Recueil*, I-5437. lpp.), vai novēlots paziņojums Komisijai par šo režīmu, kas veikts 1979. gada 12. jūnijā, izraisa

tādas pašas sekas kā paziņojuma neesamība, proti, šī režīma nepiemērojamību privātpersonām, kas atsaucas uz šo pārkāpumu. *Hoge Raad der Nederlanden* piebilda, ka, pat pieņemot, ka paziņojuma novēlošanās neizraisa minētā režīma nepiemērojamību, tomēr vēl ir jāpārbauda, vai šis režīms ir saderīgs ar Sestās direktīvas 27. panta 1. punkta prasībām.

38 Šajos apstākļos *Hoge Raad der Nederlanden* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

"1) Vai Akcīzes nodokļa direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka tā pieprasa dalībvalstīm pieņemt tiesību noteikumu, pamatojoties uz kuru tādos gadījumos, kāds ir šajā lietā, tām jāatmaksā vai jākompensē akcīzes nodokļa summa, kas samaksāta vai kas ir maksājama, saņemot akcīzes markas, gadījumā, ja pieprasītājs (kas ir apstiprināts noliktavas saimnieks) nav ne izmantojis, ne arī varēs izmantot markas, kuras ir pazudušas pirms to uzlīmēšanas uz akcīzes precēm, un trešās personas nav varējušas un nevarēs likumīgi izmantot šīs markas, pat ja nevar izslēgt, ka trešās personas tās ir izmantojušas vai var izmantot, uzlīmējot tās uz tabakas izstrādājumiem, kuri ir laisti tirgū nelikumīgi?

2. a) Vai Sestā direktīva un it sevišķi tās 27. panta 1. un 5. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas, ka Nīderlandes valdība tikai pēc termiņa, kas ir norādīts Sestās direktīvas 27. panta 5. punktā, atbilstoši Devītās direktīvas grozījumiem paziņoja Komisijai par tās vēlēšanos saglabāt īpašo nodokļu iekasēšanas veidu tabakas izstrādājumiem, nozīmē, ka, ja indivīds norāda uz termiņa neievērošanu pēc tam, kad paziņošana faktiski ir jau veikta, šo īpašo nodokļa iekasēšanas veidu nevar piemērot arī pēc paziņojuma veikšanas?

2. b) Ja atbilde uz 2. jautājuma a) punktu ir noraidoša, vai Sestā direktīva un it sevišķi tās 27. panta 1. un 5. punkts jāinterpretē tādējādi, ka īpašais nodokļu iekasēšanas veids tabakas izstrādājumiem, ko paredz Likuma par PVN 28. pants, nav jāpiemēro tādēļ, ka tas nav saderīgs ar iepriekš minētajiem direktīvas nosacījumiem?

2. c) Ja atbilde uz 2. jautājuma b) punktu ir noraidoša, vai Sestā direktīva un it sevišķi tās 27. panta 1. un 5. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka PVN neatmaksāšana tādos apstākļos, kas norādīti 1. jautājumā, nav saderīga ar direktīvu?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

39 Akcīzes nodokļa direktīvas 21. panta 1. punktā ir atzītas dalībvalstu tiesības izsniegt nodokļu markas precēm, kas ir paredzētas pārdošanai šo valstu teritorijā. Tāpat Tabakas izstrādājumu direktīvas 10. panta 1. punktā ir paredzēts, ka iepriekšējos posmos, pirms akcīzes nodokļu iekasēšanas noteikumu saskaņošanas, akcīzes nodokli galvenokārt iekasē ar nodokļu marku palīdzību.

40 Akcīzes nodokļa direktīvas 22. panta 2. punkta d) apakšpunktā turklāt ir paredzēta iespēja saņemt akcīzes nodokļa atmaksu no dalībvalsts nodokļu iestādēm, kuras ir izsniegušas nodokļu markas, īpašā gadījumā, kad tās dalībvalsts nodokļu iestādes, kura šīs zīmes izdevusi, konstatē, ka tās ir iznīcinātas.

41 Savukārt Akcīzes nodokļa direktīva neietver nevienu noteikumu attiecībā uz šādu marku pazaudēšanas gadījumu. Tādēļ šī direktīva ir jāuzskata par tādu, kas ļauj dalībvalstīm noteikt šādas pazušanas sekas. Līdz ar to minēto direktīvu nevar interpretēt tādējādi, ka tā aizliedz dalībvalstīm izdot valsts tiesību aktus, ar ko nodokļu marku pazušanas gadījumā finansiālā atbildība par šo marku pazaudēšanu tiek uzlikta to pircējam.

42 Šādas valsts tiesību normas arī nevar uzskatīt par esošām pretrunā samērīguma principam.

43 Valsts tiesiskais regulējums, kurā akcīzes nodokļa marku pircējam tiek atļauts saņemt atmaksu, vienkārši norādot, ka tās ir pazaudētas, riskē veicināt nelikumību un nodokļu nemaksāšanu. Tomēr tieši šādu nelikumību un nodokļu nemaksāšanas novēršana ir viens no Kopienas tiesību aktu izvirzītajiem mērķiem.

44 Tā rezultātā tādas valsts tiesību normas, kādas ir pamata lietā, kas nodokļu marku pazaudēšanas gadījumā uzliek pircējam finansiālu atbildību par šo marku pazaudēšanu, palīdz īstenot mērķi novērst šo marku negodīgu izmantošanu. Turklāt šīs valsts tiesību normas nepārsniedz to, kas ir nepieciešams šī mērķa īstenošanai, jo tās nenošķir citas atmaksas vai kompensācijas iespējas atšķirīgos gadījumos, kā, piemēram, ja markas ir pazaudētas negadījumā vai nepārvaramas varas izraisītos apstākļos.

45 Šajā sakarā argumentam, ka pazudušo marku negodīgas izmantošanas risks īpašajos pamata lietas apstākļos bija minimāls, nav ietekmes uz atbildi, kas jāsniedz iesniedzējtiesai, tā kā šāds izmantošanas risks pastāv.

46 Līdz ar to uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka ne Akcīzes nodokļa direktīva, ne samērīguma princips neliedz dalībvalstīm pieņemt tiesisko regulējumu, kurā nav paredzēta samaksātā akcīzes nodokļa summas atmaksa tādos apstākļos, kādi ir pamata lietā, ar to uzliekot finansiālo atbildību par nodokļu marku pazaudēšanu to pircējam.

Par otrā prejudicialā jautājuma a) apakšpunktu

47 Ar šo jautājumu iesniedzējtiesa pēc būtības jautā, vai tas, ka dalībvalsts par savu vēlēšanos saglabāt īpašo nodokļu iekasēšanas veidu tabakas izstrādājumiem Komisijai paziņoja tikai pēc Sestās direktīvas 27. panta 5. punktā, ko groza Devītā direktīva, norādītā termiņa, nozīmē, ka šo nodokļu iekasēšanas veidu nevar piemērot arī pēc paziņojuma veikšanas.

48 Patiesi, Tiesa jau nosprieda, ka pasākumu, kas atkāpjas no Sestās direktīvas un kas īstenots, neievērojot dalībvalstīm ar šīs direktīvas 27. panta 2. punktu noteikto paziņošanas pienākumu, nevar attiecināt uz nodokļu maksātāju (skat. it īpaši 1985. gada 13. februāra spriedumu lietā 5/84 *Direct Cosmetics*, *Recueil*, 617. lpp., 37. punkts, un 1991. gada 11. jūlija spriedumu lietā C-97/90 *Lennartz*, *Recueil*, I-3795. lpp., 33. punkts). Faktiski, ja šis pasākums nav paziņots, tad Padome pasākumu nevar atļaut atbilstoši Sestās direktīvas 27. panta 1. punktam.

49 Tomēr šajā gadījumā runa nav par jaunu atkāpi ietverošu pasākumu, par ko būtu jāsaņem Padomes atļauja, bet par īpašu pasākumu, kas jau pastāv 1977. gada 1. janvārī un ko dalībvalsts vēlas saglabāt, piemērojot Sestās direktīvas 27. panta 5. punktu, neņemot vērā tā izpildi. Nīderlandes valdība 1979. gada 12. jūnijā paziņoja Komisijai par savu vēlēšanos saglabāt Likuma par PVN 28. panta režīmu. Turklāt savā pirmajā 1983. gada 14. septembra paziņojumā Padomei par PVN saskaņotās

sistēmas darbību, ko Komisija sniedza atbilstoši Sestās direktīvas 34. pantam [COM(83) 426 galīgā redakcija], tā neuzskatīja, ka šis režīms ir pretrunā Sestās direktīvas 27. panta 1. punktā definētajam kritērijam, proti, ka pasākumi nedrīkst ietekmēt gala patēriņa stadijā maksājamo nodokli, izņemot gadījumus, kad tas notiek niecīgā apjomā.

50 Novēlotai paziņošanai par atkāpes saturošiem pasākumiem nevar būt tādas pašas sekas kā paziņošanas neesamībai. Sestās direktīvas 27. panta 5. punktā faktiski nav paredzēta nekāda sankcija par paziņošanas termiņa neievērošanu. Turklāt paredzētās paziņošanas mērķis ir nevis saņemt Komisijas atļauju, bet tikai tai darīt zināmu attiecīgo pasākumu un ļaut to novērtēt. Šajos apstākļos paziņošanas termiņa neievērošanu nevar uzskatīt par būtisku procedūras pārkāpumu, kas var izraisīt atkāpes saturošā ar novēlošanos paziņotā pasākuma nepiemērošanu.

51 Līdz ar to uz otrā jautājuma a) apakšpunktu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 27. panta 5. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka paziņošanas termiņa neievērošana nav būtisks procedūras pārkāpums, kas var izraisīt atkāpes saturošā ar novēlošanos paziņotā pasākuma nepiemērošanu.

Par otrā jautājuma b) apakšpunktu

52 Ar otrā jautājuma b) apakšpunktu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai īpašais PVN iekasēšanas veids tabakas izstrādājumiem, izmantojot nodokļu markas, ko paredz pamata lietā piemērojamie Nīderlandes tiesību akti, ir saderīga ar Sestās direktīvas 27. panta 1. un 5. punkta prasībām un nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai vienkāršotu nodokļa iekasēšanu un novērstu krāpšanu vai nodokļu apiešanu.

53 Kā Tiesa jau nosprieda, Sestās direktīvas 27. panta 5. punktā minētie atkāpes saturošie valsts pasākumi, kas ir atļauti, lai "vienkāršotu nodokļa iekasēšanu vai novērstu noteiktu veidu nodokļu nemaksāšanu vai apiešanu", ir jāinterpretē šauri (šajā sakarā skat. 1984. gada 10. aprīļa spriedumu lietā 324/82 Komisija/Beļģija, *Recueil*, 1861. lpp., 29. punkts). Valsts pasākumi var saturēt atkāpes attiecībā uz direktīvas 11. pantā noteikto PVN bāzi tikai tiktāl, ciktāl tas ir skaidri nepieciešams šī mērķa sasniegšanai (1997. gada 29. maija spriedums lietā C-63/96 *Skripalle*, *Recueil*, I-2847. lpp., 24. punkts). Turklāt tiem jābūt nepieciešamiem un atbilstošiem to izvirzītā īpašā mērķa sasniegšanai, un tam pēc iespējas mazāk ir jāietekmē Sestās direktīvas mērķi un principi (2000. gada 19. septembra spriedums apvienotajās lietās C-177/99 un C-181/99 *Ampafrance* un *Sanofi*, *Recueil*, I-7013. lpp., 60. punkts).

54 Šajā lietā atkāpes saturošā režīma, kas ļauj iekasēt PVN ar nodokļu marku palīdzību, mērķis ir vienkāršot nodokļa iekasēšanu, kas tiek darīts — pateicoties šim atkāpes saturošajam režīmam — tikai vienu reizi tabakas izstrādājumu pārdošanas shēmā.

55 Turklāt šis režīms maksājamā PVN summu piesaista preču cenai galīgā patēriņa stadijā atbilstoši Sestās direktīvas 27. panta 1. punkta prasībām.

56 Patiesi, noteiktos apstākļos — tādos, kā preču pazaudēšana, to pārdošana ar zaudējumiem vai nelikumīga pārdošana par cenu, kas atšķiras no tās cenas, kuru norāda uz nodokļu markām — ražotāja pienākums varētu būt samaksāt lielāku PVN summu nekā tā, kas izriet no tā, ja piemēro Kopienas PVN iekasēšanas saskaņoto tiesību sistēmu.

57 Tomēr tikai iespējamība vien, ka šādi apstākļi radīsies, nav pietiekama, lai uzskatītu, ka atkāpes saturošais PVN iekasēšanas režīms, izmantojot nodokļu markas, neievēro Sestās direktīvas 27. panta 1. punktā definētos kritērijus. Faktiski šis pants aizliedz

tikai tos pasākumus, kas varētu ievērojami ietekmēt nodokļa summu preces galīgā patēriņa stadijā.

58 To gadījumu raksturs, kuros nodokļa iekasēšanas režīms, izmantojot nodokļu markas, var izraisīt nodokļa izmaiņas preces galīga patēriņa stadijā, neļauj uzskatīt, ka šis režīms varētu ievērojami ietekmēt maksājamā nodokļa summu preces galīgā patēriņa stadijā. Līdz ar to šāds režīms ievēro Sestās direktīvas 27. panta 1. punktā definētos kritērijus.

59 Šo pašu iemeslu dēļ tas nepārsniedz to, kas ir nepieciešams PVN iekasēšanas vienkāršošanai.

60 Tā rezultātā iesniedzējtiesai ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 27. panta 1. un 5. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tāds atkāpes saturošs PVN iekasēšanas režīms, izmantojot nodokļu markas, kādu paredz Likuma par PVN 28. pants, ir saderīgs ar šajos direktīvas noteikumos paredzētajām prasībām un nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai vienkāršotu nodokļa iekasēšanu.

Par otrā jautājuma c) apakšpunktu

61 Ar šo pēdējo jautājumu iesniedzējtiesa jautā Tiesai, vai Sestā direktīva, it sevišķi tās 27. panta 1. un 5. punkts, ir jāinterpretē tādējādi, ka PVN neatmaksāšana pamata lietas apstākļos nav saderīga ar minēto direktīvu.

62 Kā jau tika norādīts šī sprieduma 44. punktā, valsts tiesību normas, kas nodokļu marku pazaudēšanas gadījumā uzliek pircējam finansiālu atbildību par šo marku pazaudēšanu, palīdz īstenot mērķi novērst šo marku negodīgu izmantošanu. Turklāt šīs valsts tiesību normas nepārsniedz to, kas ir nepieciešams šī mērķa īstenošanai, jo tās neizslēdz citas atmaksas vai kompensācijas iespējas atšķirīgos gadījumos, kā, piemēram, ja markas ir pazaudētas negadījumā vai nepārvaramas varas izraisītos apstākļos.

63 Turklāt nodokļu markas patiesībā neveido to pircēja nodokļu parādu, bet tām ir būtiska vērtība. Tādēļ ir pamatoti, ka šo marku pircējs apdrošinās pret to pazaudēšanas risku un, vajadzības gadījumā, cieš no šīs pazaudēšanas finansiālām sekām, pat ja tas noteiktos gadījumos var novest pie PVN dubultas uzlikšanas vienām un tām pašām precēm.

64 Visbeidzot — un pretēji Komisijas un *Landewijck* apgalvotajam — atbilde uz šo jautājumu nav izsecināma no Tiesas sniegtā risinājuma 2005. gada 14. jūlija spriedumā lietā C-435/03 *British American Tobacco* un *Newman Shipping* (Krājums, I-7077. lpp.). Šajā spriedumā Tiesa nosprieda, pirmkārt, ka preču zādzība nav preču piegāde par atlīdzību Sestās direktīvas 2. panta nozīmē un tādējādi tai kā tādai nevar uzlikt PVN, un, otrkārt, ka apstāklim, ka precēm tiek uzlikts akcīzes nodoklis, šajā analīzē nav nozīmes.

65 Tomēr nodokļu marku pazaudēšanai, atšķirībā no preču zādzības, nav nekādas ietekmes uz pašu nodokļa bāzi. Tabakas izstrādājumi, par kuriem tika saņemtas markas, vēl var tikt pārdoti un vēl var rasties gan PVN, gan arī akcīzes nodokļa parāds. Turklāt ir pamatoti, kā tas ir norādīts iepriekš, nodokļu marku pircēju iedrošināt nodrošināties pret to pazaudēšanas risku, kaut gan preču īpašnieku visticamāk nav jāpamudina uzraudzīt savas preces un nodrošināties pret to zādzības risku.

66 Līdz ar to, Komisijai un *Landewijck* nav bijis pamata apgalvot, ka no iepriekš minētā sprieduma lietā *British American Tobacco* un *Newman Shipping a fortiori* izriet, ka tiesības uz samaksāto PVN summu atmaksu vai kompensāciju pastāv nodokļu marku pazaudēšanas gadījumā.

67 Tādēļ uz pēdējo jautājumu ir jāatbild, ka tas, ka nepastāv pienākums atmaksāt samaksāto summu par akcīzes nodokļa marku iegādi, kas atbilst PVN summai, pamata lietas apstākļos nav nesaderīgs ar Sesto direktīvu, it sevišķi ar tās 27. panta 1. un 5. punktu.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

1) **ne Padomes 1992. gada 25. februāra Direktīva 92/12/EEK par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību, ne samērīguma princips neliedz dalībvalstīm pieņemt tiesisko regulējumu, kurā nav paredzēta samaksātā akcīzes nodokļa summas atmaksa, ja akcīzes nodokļa markas ir pazaudētas pirms to uzlīmēšanas uz tabakas izstrādājumiem, ja šī pazaudēšana nav izskaidrojama ar negadījumu vai nepārvaramas varas izraisītiem apstākļiem un ja nav pierādīts, ka markas tika iznīcinātas vai kļuvušas par pilnīgi nelietojamām, ar to uzliekot finansiālo atbildību par nodokļu marku pazaudēšanu to pircējam;**

2) **27. panta 5. punkts Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, ir jāinterpretē tādējādi, ka paziņošanas termiņa neievēro-**

šana nav būtisks procedūras pārkāpums, kas var izraisīt atkāpes saturošā ar novēlošanos paziņotā pasākuma nepiemērošanu;

3) **Sestās direktīvas 77/388 27. panta 1. un 5. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tāds atkāpes saturošs PVN iekasēšanas režīms, izmantojot nodokļu markas, kādu paredz 1968. gada 28. jūnija Likuma par apgrozījuma nodokli (*Wet op de omzetbelasing*) 28. pants, ir saderīgs ar šajos direktīvas noteikumos paredzētajām prasībām un nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai vienkāršotu nodokļa iekasēšanas procedūru;**

4) **tas, ka nepastāv pienākums atmaksāt samaksāto summu par akcīzes nodokļa marku iegādi, kas atbilst pievienotās vērtības nodokļa summai, ja akcīzes nodokļa markas ir pazudušas pirms to uzlīmēšanas uz tabakas izstrādājumiem, ja šī pazušana nav izskaidrojama ar negadījumu vai nepārvaramas varas izraisītiem apstākļiem un ja nav pierādīts, ka markas tika iznīcinātas vai kļuvušas par pilnīgi nelietojamām, nav nesaderīgs ar Sesto direktīvu 77/388, it sevišķi ar tās 27. panta 1. un 5. punktu.**

[Paraksti]