Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA PRĪTA PIKAMĒES [*PRIIT PIKAMÄE*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2020. gada 8. oktobrī[1]

Lieta C-95/19

Agenzia delle Dogane
pret
Silcompa SpA

(*Corte suprema di cassazione* (Augstākā kasācijas tiesa, Itālija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Akcīzes nodoklis – Direktīva 92/12/EEK – 6. un 20. pants – Preču laišana apgrozībā – Administratīvā pavaddokumenta viltošana – Pārkāpums vai nelikumība, kas notikusi nodokļu atlikšanas režīmam pakļautu akcīzes preču pārvadāšanas laikā – Preču nelikumīga novirze no nodokļu atlikšanas režīma – Tās dalībvalsts noteikšana, kurā iekasējams akcīzes nodoklis – Direktīva 76/308/EEK – 6. un 8. pants un 12. panta 1.–3. punkts – Savstarpēja palīdzība – Akcīzes nodoklis, kas vēlāk par tiem pašiem darījumiem iekasēts divās dalībvalstīs – Prasījuma saistībā ar akcīzes nodokli dublēšanās – Lūguma saņēmējas iestādes dalībvalsts tiesu kontroles pilnvaras – Palīdzības lūguma iespējams atteikums

1. Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir iesniegts tiesvedībā starp *Agenzia delle Dogane* (Muitas dienests, Itālija) (turpmāk tekstā – "Dienests") un *Silcompa SpA*, kas ir Itālijā reģistrēta sabiedrība, kura ražo etilspirtu, saistībā ar šai sabiedrībai adresētu lūgumu veikt akcīzes nodokļa piedziņu Direktīvas 76/308/EEK[2] 7. panta 1. punktā paredzētās palīdzības procedūras ietvaros.

2. Ar prejudiciālo jautājumu *Corte suprema di cassazione* (Augstākā kasācijas tiesa, Itālija) būtībā jautā, vai tiesvedībā, ko uzsākusi sabiedrība attiecībā uz izpildes pasākumiem, lai piedzītu akcīzes nodokļa prasījumus, kuri veikti dalībvalstī (šajā gadījumā – Itālijā) pēc citas dalībvalsts lūguma (šajā gadījumā – pēc Grieķijas Republikas lūguma), ir iespējams pārbaudīt nosacījumu par vietu, kur notikusi nelikumība vai pārkāpums preču, par kurām ir maksājams akcīzes nodoklis, pārvietošanas laikā.

3. Šis jautājums rodas kontekstā, kurā, pēc iesniedzējtiesas domām, gan Itālijas kompetentās iestādes, gan Grieķijas kompetentās iestādes prasa veikt prasījuma piedziņu saistībā ar akcīzes nodokli par vieniem un tiem pašiem ar nodokli apliekamiem darījumiem.

1 Oriģinālvaloda – franču.

2 Padomes Direktīva (1976. gada 15. marts) par savstarpējo palīdzību prasījumu piedziņā attiecībā uz zināmiem nodokļiem un citiem pasākumiem (OV 1976, L 73, 18. lpp.), kas grozīta ar Padomes Direktīvu 2001/44/EK (2001. gada 15. jūnijs) (OV 2001, L 175, 17. lpp.) (turpmāk tekstā – "Direktīva 76/308"). Ar Padomes Direktīvu 2008/55/EK (2008. gada 26. maijs) par savstarpējo palīdzību prasījumu piedziņā saistībā ar noteiktiem maksājumiem, nodokļiem un citiem pasākumiem (OV 2008, L 150, 28. lpp.) tika kodificēta Direktīva 76/308 un attiecīgie grozījumu akti. No 2012. gada 1. janvāra ar Direktīvu 2010/24/ES (2010. gada 16. marts) par savstarpēju palīdzību prasījumu piedziņā saistībā ar noteiktiem maksājumiem, nodokļiem, un citiem pasākumiem (OV 2010, L 84, 1. lpp.) ir atcelta Direktīva 2008/55. Tomēr, ņemot vērā pamatlietā aplūkotā palīdzības lūguma datumu, šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir izskatāms attiecībā uz Direktīvas 76/308 tiesību normām.

4. Ņemot vērā šīs lietas priekšmetu, tā atrodas krustpunktā starp akcīzes nodokļa piemērošanas vispārējo režīmu Eiropas Savienībā un savstarpējo palīdzību noteiktu nodokļu piedziņas jomā. Tādējādi Tiesai būs jāspriež par saistību starp Direktīvas 92/12/EEK par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību [3] normām, no vienas puses, un Direktīvas 76/308 normām, no otras puses, proti, tiesību normām, kuras šajā gadījumā ir piemērojamas *ratione temporis*. Lai gan izskatāmā lieta attiecas uz direktīvām, kuras tagad ir atceltas, jautājums, ko savā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ir uzdevusi iesniedzējtiesa, joprojām ir aktuāls, jo Direktīvas 2008/118 un 2010/24 būtībā ir balstītas uz tiem pašiem principiem, uz kuriem ir balstītas iepriekš minētās agrākās direktīvas.

I. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

1. Direktīva 92/12

5. Direktīva 92/12 saskaņā ar tās 3. panta 1. punktu it īpaši ir piemērojama alkoholam un alkoholiskajiem dzērieniem.

6. Direktīvas 92/12 4. pantā ir paredzēts:

"Šajā direktīvā lietotas šādas definīcijas:

a) "apstiprināts noliktavas saimnieks" – fiziska vai juridiska persona, kurai dalībvalsts kompetentās iestādes devušas atļauju, veicot savu darbību, ražot, apstrādāt, glabāt, saņemt un nosūtīt akcīzes preces, akcīzes nodokli atliekot saskaņā ar akcīzes preču glabāšanas noteikumiem;

b) "akcīzes preču noliktava" – vieta, kur apstiprināts noliktavas saimnieks, veicot savu darbību, ražo, apstrādā, glabā, saņem vai nosūta akcīzes preces nodokļu atlikšanas režīmā, ievērojot īpašus noteikumus, ko noteikušas tās dalībvalsts kompetentās iestādes, kurā atrodas attiecīgā akcīzes preču noliktava;

c) "atlikšanas režīms" – nodokļu režīms, ko piemēro preču ražošanai, apstrādei, glabāšanai un pārvadāšanai, atliekot akcīzes nodokli;

[..]."

7. Direktīvas 92/12 6. pantā ir noteikts:

"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;

3 Padomes Direktīva (1992. gada 25. februāris) (OV 1992, L 76, 1. lpp.), kurā grozījumi ir izdarīti ar Padomes Direktīvu 92/108/EEK (1992. gada 14. decembris) (OV 1992, L 390, 124. lpp.) (turpmāk tekstā – "Direktīva 92/12"). Direktīva 92/12 tika atcelta no 2010. gada 1. aprīļa ar Padomes 2008. gada 16. decembra Direktīvu 2008/118/EK (OV 2009, L 9, 12. lpp.). Tomēr, ņemot vērā pamatlietas faktu norises laiku, šīs lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir izskatāms attiecībā uz Direktīvas 92/12 normām.

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. [..]"

8. Direktīvas 92/12 15. panta 1. punkta pirmajā daļā ir noteikts, ka principā "akcīzes preču transportēšana nodokļu atlikšanas režīmā notiek no vienas akcīzes preču noliktavas uz citu akcīzes preču noliktavu".

9. Saskaņā ar šīs direktīvas 15. panta 3. un 4. punktu:

"3. Pret risku Kopienas iekšējos pārvadājumos nodrošinās ar garantiju, ko sniedz nosūtīšanas vietas apstiprināts noliktavas turētājs, kā paredzēts 13. pantā, vai – vajadzības gadījumā – ar garantiju, ko solidāri uzņemas kravas nosūtītājs un pārvadātājs. [..]

[..]

4. Neskarot 20. panta noteikumus, apstiprinātu noliktavas saimnieku, kurš sūta preces, vai, attiecīgā gadījumā, preču pārvadātāju var atbrīvot no saistībām tikai ar pierādījumiem, ka preču saņēmējs ir saņēmis preču piegādi, konkrēti, ar 18. pantā minēto pavaddokumentu atbilstīgi 19. pantā izklāstītajiem noteikumiem."

10. Direktīvas 92/12 18. panta 1. punktā ir paredzēts:

"Neatkarīgi no iespējamas datorizētu procedūru izmantošanas, visām akcīzes precēm, ko transportē starp dalībvalstīm nodokļu atlikšanas režīmā, ieskaitot jūras vai gaisa satiksmi tieši no vienas Kopienas ostas vai lidostas uz otru, pievieno nosūtītāja sagatavotu dokumentu. Šis dokuments var būt vai nu administratīvs dokuments, vai arī komercdokuments. Šā dokumenta formu un saturu, kā arī procedūru, kas jāievēro, ja dokuments objektīvi nav izmantojams, nosaka saskaņā ar 24. pantā izklāstīto procedūru."

11. Saskaņā ar šīs direktīvas 20. pantu:

"1. Ja, vedot preces, notikusi nelikumība vai pārkāpums, kas attiecas uz akcīzes nodokļa piedziņu, tad akcīzes nodokli tajā dalībvalstī, kurā nelikumība vai pārkāpums izdarīts, maksā fiziskā vai juridiskā persona, kura saskaņā ar 15. panta 3. punktu garantējusi akcīzes nodokļa samaksu, neizslēdzot krimināllietas ierosināšanu.

Ja akcīzes nodokli iekasē dalībvalstī, kas nav sākumpunkta dalībvalsts, tad dalībvalsts, kura iekasē nodokli, par to informē sākumpunkta dalībvalsts kompetentās iestādes.

2. Ja, vedot preces, tiek atklāta nelikumība vai pārkāpums, bet nav iespējams konstatēt, kur tas izdarīts, uzskata, ka tas noticis tajā dalībvalstī, kur tas atklāts.

3. Neskarot 6. panta 2. punktu, ja akcīzes preces nenonāk paredzētajā galamērķa vietā un nav iespējams konstatēt, kur nelikumība vai pārkāpums izdarīts, uzskata, ka tas noticis sākumpunkta dalībvalstī, un šī valsts iekasē akcīzes nodokli atbilstīgi likmei, kura bijusi spēkā preču nosūtīšanas dienā, ja vien četru mēnešu laikā pēc preču nosūtīšanas kompetentajām iestādēm nav sniegti pierādījumi par darījuma likumību vai vietu, kur nelikumība vai pārkāpums izdarīts. Dalībvalstis veic vajadzīgos pasākumus, lai novērstu pārkāpumus vai nelikumības un uzliktu iedarbīgus sodus.

4. Ja dalībvalsti, kur izdarīta nelikumība vai pārkāpums, noskaidro trīs gadu laikā pēc pavaddokumenta sagatavošanas, šī dalībvalsts iekasē akcīzes nodokli saskaņā ar likmi, kas bijusi spēkā preču nosūtīšanas dienā. Šādā gadījumā, tiklīdz ir sniegti pierādījumi, ka nodoklis ir iekasēts, atmaksā iepriekš iekasēto akcīzes nodokli."

2. Direktīva 76/308

12. Direktīvas 76/308 mērķis ir atcelt šķēršļus kopējā tirgus izveidei un darbībai, kas izriet no tā, ka valstu noteikumi, kuri regulē konkrēti akcīzes nodokļu piedziņu, ir piemērojami tikai šo valstu teritorijā.

13. Saskaņā ar šīs direktīvas 5. panta 1. punktu, pēc iesniedzējas iestādes lūguma un saskaņā ar lūguma saņēmējas iestādes dalībvalstī spēkā esošajām tiesību normām attiecībā uz līdzīgu dokumentu vai lēmumu paziņošanu lūguma saņēmēja iestāde paziņo adresātam visus dokumentus un lēmumus, tostarp tiesas dokumentus un lēmumus, kas izdoti lūguma iesniedzējas iestādes dalībvalstī un kas attiecas uz kādu prasījumu un/vai tā piedziņu.

14. Direktīvas 76/308 6. pantā ir paredzēts:

"1. Pēc lūguma iesniedzējas iestādes lūguma un saskaņā ar lūguma saņēmējas iestādes dalībvalsts normatīviem un administratīviem aktiem attiecībā uz dalībvalstī radušos līdzīgu prasījumu piedziņu, lūguma saņēmēja iestāde piedzen prasījumus, par kuriem sastādīts dokuments, kas atļauj piedziņas izpildi.

2. Šādā nolūkā jebkuru prasījumu, par kuru iesniegts piedziņas lūgums, pielīdzina prasījumiem lūguma saņēmējas iestādes dalībvalstī, izņemot gadījumus, kas paredzēti 12. pantā."

15. Šīs direktīvas 7. panta 1. un 2. punktā ir noteikts:

"1. Lūgumam veikt prasījuma piedziņu, ko lūguma iesniedzēja iestāde adresē lūguma saņēmējai iestādei, jāpievieno lūguma iesniedzējas iestādes dalībvalstī izdots dokumenta oriģināleksemplārs vai kopija, kas atļauj piedziņas izpildi, un vajadzības gadījumā arī citu prasījuma piedziņai nepieciešamo dokumentu oriģināleksemplāri vai apliecinātas kopijas.

2. Iesniedzēja iestāde var izteikt lūgumu veikt piedziņu tikai tad, ja:

a) prasījums un/vai dokuments, kas atļauj piedziņas izpildi, nav apstrīdēts tās atrašanās dalībvalstī, izņemot gadījumus, kad piemēro 12. panta 2. punkta otro daļu;

b) tā savā dalībvalstī ir piemērojusi atbilstošas prasījuma piedziņas procedūras, ko var īstenot, pamatojoties uz panta 1. punktā minēto dokumentu, un veikto pasākumu iznākumā prasījums netiks pilnībā apmaksāts."

16. Minētās direktīvas 8. pantā ir noteikts:

"1. Dokuments, kas atļauj prasījuma izpildi, tiks nekavējoties atzīts par pamatotu un automātiski apstrādāts kā dokuments, kas atļauj prasījuma izpildi dalībvalstī, kurā atrodas iestāde, kas saņēmusi lūgumu.

2. Neatkarīgi no 1. punkta, ja tas vajadzīgs un ir saskaņā ar lūguma saņēmējas iestādes dalībvalstī spēkā esošiem noteikumiem, dokuments, kas atļauj piedziņas izpildi, var tikt pieņemts, atzīts, papildināts vai aizstāts ar dokumentu, kas atļauj piedziņas izpildi šīs dalībvalsts teritorijā.

Dalībvalstis šādu pieņemšanu, atzīšanu, papildināšanu vai aizstāšanu cenšas paveikt trīs mēnešu laikā pēc piedziņas lūguma saņemšanas dienas, izņemot gadījumus, kad piemēro trešo daļu. Lūgumi nevar tikt noraidīti, ja dokuments, kas atļauj izpildi, ir pienācīgi sastādīts. Lūguma saņēmēja iestāde informē iesniedzēju iestādi par trīs mēnešu perioda pārsniegšanas iemesliem.

Ja kāda no šīm formalitātēm kļūst par iemeslu prasījuma vai dokumenta, kas atļauj piedziņas izpildi un kuru izsniegusi iesniedzēja iestāde, apstrīdējumam, tad piemēro [šīs pašas direktīvas] 12. pantu."

17. Saskaņā ar Direktīvas 76/308 12. panta 1.–3. punktu:

"1. Ja prasījuma piedziņas procedūras gaitā prasījumu un/vai dokumentu, kas atļauj piedziņas izpildi, kas izsniegts lūguma iesniedzējas iestādes dalībvalstī, apstrīd kāda ieinteresētā puse, tad tā iesniedz pieteikumu lietas izskatīšanai lūguma iesniedzējas iestādes dalībvalsts kompetentajā iestādē saskaņā ar šīs dalībvalsts tiesību normām. Iesniedzēja iestāde par to paziņo lūguma saņēmējai iestādei. Saņēmējai iestādei par pieteikumu var paziņot arī ieinteresētā puse.

2. Tiklīdz lūguma saņēmēja iestāde vai nu no lūguma iesniedzējas iestādes, vai arī no ieinteresētās puses ir saņēmusi 1. punktā minēto paziņojumu, tā aptur piedziņas izpildes procedūru, kamēr nav zināms kompetentās iestādes lēmums konkrētajā lietā, ja vien saskaņā ar šā punkta otro daļu lūguma iesniedzēja iestāde nepieprasa citādi. [..]

Neatkarīgi no 2. punkta pirmās daļas lūguma iesniedzēja iestāde saskaņā ar normatīvajiem un administratīvajiem aktiem, kas ir spēkā dalībvalstī, kurā tā atrodas, var pieprasīt lūguma saņēmēju iestādi apstrīdētu prasījumu piedzīt, ciktāl šādu darbību pieļauj ar lietu saistītie normatīvie un administratīvie akti, kas ir spēkā dalībvalstī, kurā atrodas lūguma saņēmēja iestāde. Ja apstrīdēšanas rezultāti ir attiecīgi par labu parādniekam, lūguma iesniedzēja iestāde ir atbildīga par piedzīto summu atlīdzināšanu, ieskaitot visas izmaksājamās kompensācijas, saskaņā ar likumiem, kas ir spēkā dalībvalstī, kurā atrodas lūguma saņēmēja iestāde.

3. Ja apstrīd piedziņas izpildes pasākumus, kas veikti lūguma saņēmējas iestādes dalībvalstī, tad pieteikumu lietas izskatīšanai iesniedz šīs dalībvalsts kompetentajā iestādē saskaņā ar tās likumiem un noteikumiem."

B. Itālijas tiesības

18. Savstarpējā palīdzība akcīzes nodokļa piedziņas jomā Itālijā ir reglamentēta konkrēti ar 2003. gada 9. aprīļa *decreto legislativo n. 69, recante "Attuazione della direttiva 2001/44/CE relativa all'assistenza reciproca in materia di recupero di crediti connessi al sistema di finanziamento del FEOGA, nonché ai prelievi agricoli, ai dazi doganali, all'IVA ed a talune accise*" (Leģislatīvais dekrēts Nr. 69 "Direktīvas [2001/44] par savstarpēju palīdzību tādu prasījumu piedziņā, kas radušies no darbībām, kas pieder pie [Eiropas Lauksaimniecības virzības un garantiju fonda (ELVGF)] finansēšanas sistēmas, kā arī lauksaimniecības maksājumu un muitas nodokļu piedziņā un attiecībā uz [pievienotās vērtības nodokļa (PVN)] un dažu akcīzes nodokļu piedzīšanu īstenošana") [4] (turpmāk tekstā – "Leģislatīvais dekrēts Nr. 69/2003").

4 2003. gada 14. aprīļa *GURI* Nr. 87.

19. Leģislatīvā dekrēta Nr. 69/2003 5. pantā "Palīdzība prasījumu piedziņā" ir paredzēts:

"1. Pēc iesniedzējas iestādes lūguma Ekonomikas un finanšu ministrija, pamatojoties uz saņemtiem izpildrakstiem, uzsāk 1. pantā minēto prasījumu, kuri ir radušies iesniedzējas iestādes atrašanās dalībvalstī, piedziņu saskaņā ar spēkā esošiem tiesību aktiem par līdzīgu prasījumu piedziņu valsts teritorijā; minētie izpildraksti, kas ir tieši un tūlītēji izpildāmi, ir pielīdzināmi izpildrakstiem, kas ir paredzēti Republikas prezidenta 1973. gada 29. septembra Dekrētā Nr. 602.

2. Iesniedzēja iestāde var izteikt lūgumu veikt piedziņu tikai tad, ja:

a) prasījums vai dokuments, kas atļauj piedziņas izpildi, nav apstrīdēts tās atrašanās dalībvalstī, vai, apstrīdēšanas gadījumā, ir skaidri norādīts lēmums katrā ziņā veikt piedziņu;

b) tās atrašanās dalībvalstī tā ir uzsākusi piedziņas procedūras, un veikto pasākumu rezultātā prasījums netiks pilnībā apmaksāts.

3. Lūgumā norāda:

a) vārdu, nosaukumu, adresi vai juridisko adresi un jebkuru citu būtisku informāciju attiecībā uz attiecīgo fizisko personu, juridisko personu vai trešo personu, kas pārvalda aktīvus, identifikāciju;

b) nosaukumu, adresi un jebkuru citu būtisku informāciju attiecībā uz iesniedzējas iestādes identifikāciju;

c) atsauci uz izpildrakstu, pamatojoties uz kuru ir prasīta piedziņa un kuru izsniegusi dalībvalsts, kurā atrodas iesniedzēja iestāde;

d) prasījuma veidu un summu, ieskaitot pamatkapitālu, procentus un jebkuras citas saņemamās sankcijas, naudas sodus un izmaksas, kas norādītas to dalībvalstu valūtās, kurās atrodas abas iestādes;

e) dienu, kurā iesniedzēja iestāde vai saņēmēja iestāde ir paziņojusi izpildrakstu ieinteresētajai personai;

f) dienu, no kuras, un periodu, kurā saskaņā ar dalībvalstī, kurā atrodas iesniedzēja iestāde, spēkā esošajiem tiesību aktiem, ir iespējama piedziņa;

g) norādi, ka prasījums un izpildraksts nav apstrīdēti iesniedzējā valstī, vai, apstrīdēšanas gadījumā, skaidru norādi par lēmumu katrā ziņā veikt prasījuma piedziņu. Katrā ziņā lūgumā ir jābūt norādei, ka iesniedzējā dalībvalstī ir uzsākta piedziņas procedūra un tās iznākumā parāds netiks pilnībā apmaksāts;

h) jebkuru citu būtisku informāciju.

4. Tiklīdz lūguma iesniedzējai iestādei kļūst zināma jebkāda informācija, kas saistīta ar lietu, uz kuras pamata ir iesniegts lūgums veikt prasījuma piedziņu, lūguma iesniedzēja iestāde nosūta šādu informāciju lūguma saņēmējai iestādei.

5. Lūgumam veikt prasījuma piedziņu ir jāpievieno citā dalībvalstī izdotā izpildraksta oriģināls vai apstiprināta kopija un citu prasījuma piedziņai nepieciešamo dokumentu oriģināli vai apstiprinātas kopijas. Lūgumam, izpildrakstam un iespējamiem citiem dokumentiem ir jāpievieno tulkojums itāļu valodā.

6. Pēc iesniedzējas iestādes uzklausīšanas parādniekam var atļaut samaksas atlikšanu vai samaksu pa daļām, ievērojot spēkā esošajās valsts tiesību normās paredzētos ierobežojumus un nosacījumus. Procentus par novēloto maksājumu piemēro saskaņā ar spēkā esošām valsts tiesību normām, un tos sāk skaitīt no dienas, kurā ir saņemts piedziņas izpildraksts. Jebkuras summas, kas ir saņemtas kā procenti par atļautajiem atliktajiem maksājumiem vai maksājumiem pa daļām, vai par novēlotiem maksājumiem, ir jānodod iesniedzējai iestādei.

7. Ekonomikas un finanšu ministrija piedzen no parādnieka prasījumus un iekasē visas ar piedziņas procedūru saistītās izmaksas, kas ir piemērojamas līdzīgiem prasījumiem valsts tiesību sistēmā.

8. Šajā dekrētā minēto prasījumu piedziņai *mutatis mutandis* piemēro Republikas prezidenta 1973. gada 29. septembra Dekrēta Nr. 602 ar vēlākiem grozījumiem un 1999. gada 26. februāra Leģislatīvā dekrēta Nr. 46 ar vēlākiem grozījumiem normas.

9. Ja prasījumu piedziņa rada īpašu problēmu, ir saistīta ar ļoti lielām izmaksām vai attiecas uz cīņu pret organizēto noziedzību, lūguma iesniedzēja un saņēmēja iestāde drīkst vienoties par īpašiem atlīdzināšanas pasākumiem katrā konkrētajā gadījumā.

10. Ekonomikas un finanšu ministrija informē iesniedzēju iestādi par pasākumiem, kas ir veikti saistībā ar lūgumu piedzīt prasījumus."

20. Leģislatīvā dekrēta Nr. 69/2003 6. pantā "Prasījuma apstrīdēšana" ir noteikts:

"1. Ja prasījumu vai dokumentu, kas atļauj piedziņas izpildi un kas izsniegts lūguma iesniedzējas iestādes dalībvalstī, apstrīd ieinteresētā puse, tad tā iesniedz pieteikumu lietas izskatīšanai šīs valsts kompetentajā iestādē saskaņā ar šīs valsts tiesību normām; šādā gadījumā, tiklīdz Ekonomikas un finanšu ministrija vai nu no lūguma iesniedzējas iestādes, vai arī no ieinteresētās puses ir saņēmusi paziņojumu par apstrīdēšanu, tā aptur piedziņas izpildes procedūru, kamēr nav zināms kompetentās iestādes lēmums konkrētajā lietā, ja vien šī lūguma iesniedzēja iestāde nepieprasa citādi. Ja pēc iesniedzējas iestādes lūguma apstrīdētā prasījuma piedziņas procedūra tomēr ir tikusi uzsākta un apstrīdēšanas iznākums ir parādniekam labvēlīgs, lūguma iesniedzējai iestādei ir jāatmaksā piedzītā summa kopā ar jebkādu papildu summu, kas ir jāmaksā saskaņā ar Itālijas tiesību aktiem. Ja iestāde, kas izskata strīdu, ir tiesa un tās nolēmums ir labvēlīgs lūguma iesniedzējai iestādei un pieļauj prasījuma piedziņu šajā valstī, izpildes procedūra notiek, pamatojoties uz šo nolēmumu.

2. Ieinteresētā puse, kas apstrīd izpildes procedūras aktus, iesniedz pieteikumu lietas izskatīšanai iestādē, kurai ir jurisdikcija saskaņā ar valsts tiesību normām.

3. Lūguma iesniedzējas iestādes dalībvalsts ir atbildīga attiecībā pret lūguma saņēmējas iestādes dalībvalsti par visām izmaksām un visiem zaudējumiem, kas radušies nepamatotu darbību rezultātā, ja darbības izrādījušās nepamatotas prasījuma būtības dēļ vai arī tādēļ, ka lūguma iesniedzējas iestādes izdotais dokuments nav bijis spēkā."

II. Pamatlietas faktiskie apstākļi un prejudiciālais jautājums

21. No 1995. līdz 1996. gadam *Silcompa* veica etilspirta pārdošanu uz Grieķiju atbilstoši akcīzes nodokļa atlikšanas režīmam Direktīvas 92/12 4. panta c) punkta izpratnē. No iesniedzējtiesai iesniegtajiem lietas materiāliem, kas iesniegti Tiesas kancelejā (turpmāk tekstā – "valsts lietas materiāli"), izriet, ka šī pārdošana ir notikusi ar kādas fiziskas personas starpniecību dažādu Grieķijas sabiedrību labā.

22. 2000. gada janvārī pēc pārbaudes, ko veica *Ufficio Tecnico di Finanza di Reggio Emilia* (Redžo Emīlijas Tehniskais finanšu birojs, Itālija), tika konstatēts, ka Grieķijas muitas iestādes nekad nav saņēmušas *Silcompa* nosūtīto spirta partiju administratīvos pavaddokumentus (turpmāk tekstā – "APD") parastajiem apstiprinājumiem un ka Korintas muitas biroja zīmogi, kas uzlikti uz APD, kuri tika atrasti pie *Silcompa*, bija viltoti. Tādējādi 2000. gada janvārī Dienests izdeva trīs paziņojumus par samaksu [5], lai piedzītu nesamaksāto akcīzes nodokli par kopējo summu 6 296 495,47 EUR apmērā. *Silcompa* par šiem paziņojumiem par samaksu cēla prasību, vēršoties *Tribunale di Bologna* (Boloņas tiesa, Itālija), kuras spriedumus [6], kas bija labvēlīgi *Silcompa*, Dienests pārsūdzēja *Corte d'appello di Bologna* (Boloņas apelācijas tiesa, Itālija).

23. No valsts lietas materiāliem izriet, ka 2001. gada aprīlī Grieķijas muitas iestāde *Silcompa* nosūtīja lūgumu sniegt informāciju, lai iegūtu skaidrojumus par darījumiem starp *Silcompa*, starpnieku un Grieķijas sabiedrībām. *Silcompa* esot atbildējusi uz šo lūgumu un vairs neesot saņēmusi nevienu paziņojumu no Grieķijas iestādēm.

24. 2004. gada februārī Grieķijas muitas iestāde paziņoja Dienestam, ka *Silcompa* veiktie sūtījumi Grieķijas uzņēmumam ir uzskatāmi par nelikumīgiem. Tādējādi 2004. gada 27. martā Redžo Emīlijas Tehniskais finanšu birojs esot izdevis Paziņojumu par nodokļu maksājumu apmēru Nr. 6/2004 [7], kurā ietverti gan Itālijas nodokļu prasījumi, kuri izriet no paziņojumiem par samaksu, kas izdoti 2000. gada janvārī un kas minēti šo secinājumu 22. punktā, gan papildu nodokļa uzrēķins 473 410,66 EUR apmērā, kas maksājams pēc šī Grieķijas administrācijas paziņojuma. *Silcompa* apstrīdēja Paziņojumu par nodokļu maksājumu apmēru Nr. 6/2004 *Commissione tributaria Provinciale di Reggio Emilia* (Redžo Emīlijas provinces Nodokļu lietu tiesa, Itālija). Šī tiesvedība 2017. gada septembrī noslēdzās ar vienošanos par izlīgumu starp Dienestu un *Silcompa*, nosakot, ka šai pēdējai minētajai ir jāsamaksā kopējā summa 1 554 181,23 EUR apmērā atbilstoši Itālijas iestāžu prasījumam (turpmāk tekstā – "vienošanās par izlīgumu") [8].

25. 2005. gada janvārī attiecībā uz šiem pašiem piegādes Kopienas iekšienē darījumiem Atēnu muitas birojs izdeva "paziņojumus par akcīzes nodokļa samaksu" saistībā ar etilspirta, kuru *Silcompa* bija nosūtījusi "pastkastītes" uzņēmumiem, nelegālu laišanu apgrozībā Grieķijas teritorijā. Saskaņā ar lietas dalībnieku apgalvojumiem iesniedzējtiesā [9] šis konstatējums bija balstīts uz iepriekšējām krimināllizmeklēšanām, kuru rezultātā Grieķijas pirmās instances tiesa pieņēma spriedumu [10], ar ko tika apstiprināta attiecīgo preču faktiskā piegāde Grieķijas tirgotājiem un šo preču krāpnieciska laišana apgrozībā.

26. 2005. gada 31. janvārī Grieķijas nodokļu administrācija saskaņā ar Direktīvas 76/308 7. pantu nosūtīja Itālijas Republikai lūgumu palīdzēt piedzīt savas valsts nodokļu prasījumus par kopējo summu 10 280 291,66 EUR apmērā (turpmāk tekstā – "Grieķijas iestāžu prasījumi").

27. 2005. gada 13. septembrī saskaņā ar Leģislatīvā dekrēta Nr. 69/2003 5. pantu Dienests paziņoja *Silcompa* par diviem paziņojumiem par samaksu [11], ar kuriem tā lūdza samaksāt prasītās summas bezstrīdus kārtībā [12] atbilstoši Grieķijas iestāžu prasījumiem. *Silcompa* iesniedza prasību par šiem diviem paziņojumiem par samaksu *Commissione tributaria Provinciale di Roma* (Romas provinces

5 Paziņojumi par samaksu Nr. 5/2000, Nr. 15/2000 un Nr. 18/2000.

6 Spriedumi, kas pasludināti 2010. gada 12. aprīlī un 8. septembrī.

7 Itālijas valdības apsvērumu 8.–10. punkts.

8 *Silcompa* iesniedza pieteikumu par vienkāršotu strīda noregulējumu saskaņā ar *decreto legge n. 193/2016* (Dekrētlikums Nr. 193/2016) 5. *bis* pantu. Savā atbildē uz Tiesas uzdotajiem jautājumiem Itālijas valdība norāda, ka *Silcompa* pilnā apmērā ir samaksājusi summu, ko paredzēja vienošanās par izlīgumu.

9 Skat. Dienesta iesniegto apelācijas sūdzības rakstu, kas ietverts iesniedzējtiesai iesniegtajos lietas materiālos un iesniegts Tiesas kancelejā, 8. lpp.

10 Saskaņā ar šo apelācijas sūdzības rakstu runa esot par Atēnu Vispārējās pirmās instances tiesas spriedumu Nr. 98424/2001.

11 Paziņojums par samaksu RP 05/14 par summu 10 280 291,66 EUR apmērā un Paziņojums par samaksu RP 05/12 par summu 64 218,25 EUR apmērā, kas abi datēti ar 2005. gada 1. septembri. Šo paziņojumu par samaksu datumi ir norādīti Tiesai iesniegtajos valsts lietas materiālos.

12 Itālijas valdība uzskata, ka šajos paziņojumos bija norādīti maksājumi, kurus izdevusi Pirejas muita un Atēnu muita.

Nodokļu lietu tiesa, Itālija), kas to noraidīja kā nepieņemamu [13]. Izskatot *Silcompa* iesniegto apelācijas sūdzību, *Commissione tributaria regionale di Roma* (Romas reģiona Nodokļu lietu tiesa, Itālija) ar 2010. gada 22. aprīļa spriedumu [14] apmierināja prasību tādēļ, ka Grieķijas iestādes nebija veikušas nepieciešamo iepriekšējo aktu paziņošanu un minēto paziņojumu par samaksu pamatojums bija nepietiekams.

28. Tādēļ Dienests iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzējtiesā, izvirzot trīs pamatus, no kuriem tikai otrais [15] un trešais pamats [16], pēc iesniedzējtiesas domām, ir atbilstoši saistībā ar šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu.

29. Savukārt *Silcompa* savā iebildumu rakstā norāda uz akcīzes nodokļa prasījumu, kuru priekšmets ir Dienesta jau pārmestie fakti, spēkā neesamību, pārmesto faktu identiskumu un tātad nodokļu prasījuma dublēšanos.

30. Šajā ziņā iesniedzējtiesa norāda, ka šajā gadījumā gan Itālijas nodokļu administrācija, gan Grieķijas nodokļu administrācija, izdarot atsevišķus un neatkarīgus konstatējumus, uzskata, ka pārkāpuma izdarīšanas vieta ir attiecīgā valsts. Grieķijas iestāžu prasījumi, šķiet, ir balstīti uz spriedumu krimināllietā, savukārt Itālijas iestāžu prasījumi ir pamatoti ar APD konstatēto viltošanu. Tomēr šie akcīzes nodokļu prasījumi esot "alternatīvi", jo pārkāpuma vieta, kā tas izriet no Direktīvas 92/12 20. panta, varot būt tikai viena un tātad varot būt arī tikai viens nodokļa maksāšanas pienākums.

31. Šādos apstākļos pastāvot risks, ka *Silcompa* būs divas reizes jāmaksā vienas un tās pašas summas (par akcīzes nodokļiem un sodiem), kas, it īpaši ņemot vērā ievērojamo summu apmēru, uzliktu smagu finansiālo slogu, kā arī izraisītu tiesāšanās izdevumu dubultošanos.

32. Iesniedzējtiesa norāda, ka, lai gan saskaņā ar Direktīvas 92/12 20. panta 4. punktu, ievērojot zināmus nosacījumus, ja pārkāpuma izdarīšanas vieta tiek noskaidrota vēlāk, sākotnēji iekasētais akcīzes nodoklis (citā valstī) tiek atmaksāts, saskaņā ar šo pašu tiesību normu šāds konstatējums ir jāizdara "trīs gadu laikā pēc pavaddokumenta sagatavošanas", kas šajā lietā jau sen ir pagājuši.

33. Līdz ar to iesniedzējtiesa jautā, vai arī saistībā ar procedūru attiecībā uz piedziņas izpildes aktiem, kura paredzēta Direktīvas 76/308 12. panta 3. punktā un ar kuru tiek īstenots palīdzības lūgums, pamatojoties uz šīs direktīvas 6. panta 1. punktu, vismaz tādos apstākļos, kādi tiek aplūkoti, kuros vienāds prasījums vienlaikus ir izvirzīts gan lūguma iesniedzējas iestādes dalībvalsts iestādēs (turpmāk tekstā – "lūguma iesniedzēja dalībvalsts"), gan lūguma saņēmējas iestādes dalībvalsts iestādēs (turpmāk tekstā – "lūguma saņēmēja dalībvalsts"), un tiesvedības saistībā ar šiem prasījumiem notiek pēdējā minētajā valstī, var tikt pārbaudīta tādu Direktīvas 92/12 20. pantā minēto nosacījumu esamība kā vieta, kur noticis pārkāpums vai nelikumība.

13 2007. gada 3. decembra spriedums Nr. 501/41/07.

14 Spriedums Nr. 45/37/10.

15 Pamatlietā ar Dienests savu otro pamatu pārmet Romas reģiona Nodokļu lietu tiesai, ka tā ir pārkāpusi Direktīvas 76/308 12. pantu un Leģislatīvā dekrēta Nr. 69/2003 6. pantu. Šajā ziņā Dienests būtībā norāda, ka savstarpējās palīdzības jomā starp Savienības dalībvalstīm iebildumi saistībā ar prasījumu un izpildu dokumentu – konkrēti, apgalvojums, ka Grieķijas iestāde, iespējams, nav paziņojusi iepriekšējos aktus, – ir jāiesniedz prasījuma valsts iestādē, proti, Grieķijas kompetentajā iestādē.

16 Ar savu trešo pamatu Dienests norāda uz *legge n. 212 del 2000* (Likums Nr. 212/2000) 3. panta pārkāpumu tāpēc, ka Romas reģiona Nodokļu lietu tiesa paziņojumu par samaksu pamatojumu esot uzskatījusi par nepietiekamu, jo tajā nav ņemtas vērā Itālijā uzsāktās paralēlās procedūras par akcīzes nodokļu piedziņu par tiem pašiem darījumiem. Šajā ziņā iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai tiesvedībā, kas vērsta pret izpildes procedūru un kas ir uzsākta saistībā ar savstarpējo palīdzību starp dalībvalstīm akcīzes nodokļa piedziņas jomā, ir iespējams pārbaudīt jautājumu par iespējamu "nodokļu prasījumu dublēšanos", jo gan lūguma iesniedzēja dalībvalsts, gan lūguma saņēmēja dalībvalsts vienlaikus ir uzsākušas tiesvedības, kuras ir pamatotas ar vieniem un tiem pašiem sākotnējiem faktiskajiem apstākļiem.

34. Iesniedzējtiesa uzskata, ka runa ir par pārbaudi, kura, šķiet, neattiecas uz prasījumu vai ārvalstu dokumentu, kas ir prasības priekšmets, un ar šo pārbaudi tie netiekot apšaubīti, kā tas ir paredzēts Direktīvas 76/308 12. panta 1. punktā, bet kura savukārt attiecas uz palīdzības lūgumu tiesiskuma nosacījumu un pamatojumu un līdz ar to uz visu izpildes aktu tiesiskuma nosacījumu un pamatojumu. Konkrētāk, pamatlieta attiecoties tikai uz jautājumu par to, vai lūguma saņēmējas dalībvalsts novērtējumam par tās tiesībām uz pašu prasījumu, veicot piedziņu sadarbības režīma ietvaros, ir nozīme un vai šāds parametrs var tikt izvērtēts tiesās.

35. Šādos apstākļos *Corte suprema di cassazione* (Augstākā kasācijas tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai Direktīvas [76/308] 12. panta 3. punkta noteikumus, tos skatot kopā ar Direktīvas [92/12] 20. pantu, var interpretēt tādējādi, ka par piedziņas izpildes aktiem uzsāktajā tiesvedībā var pārbaudīt – un šādā gadījumā, kādās robežās, – (faktiskās laišanas apgrozībā) nosacījumu par vietu, kurā faktiski ir notikusi nelikumība vai pārkāpums, ja, kā šajā gadījumā, vienu to pašu prasījumu, kuru pamato vieni un tie paši eksporta darījumi, pret nodokļu maksātāju patstāvīgi izvirza lūguma iesniedzēja valsts un lūguma saņēmēja valsts, un šajā pēdējā valstī vienlaicīgi notiek gan tiesvedība par iekšzemes prasījumu, gan tiesvedība par piedziņas pasākumu citai valstij, ja šī pārbaude ir šķērslis palīdzības lūgumam un tātad visiem izpildes aktiem?"

III. Tiesvedība Tiesā

36. Rakstveida apsvērumus iesniedza Itālijas, Spānijas un Zviedrijas valdības, kā arī Eiropas Komisija.

37. 2019. gada 22. oktobrī Tiesa nosūtīja informācijas pieprasījumu iesniedzējtiesai par pamatlietas faktiskajiem un tiesiskajiem apstākļiem.

38. Ar 2019. gada 18. decembra atbildi, kas Tiesā saņemta 2019. gada 31. decembrī, iesniedzējtiesa atbildēja Tiesai.

39. Ar *Covid-19* saistītās sanitārās krīzes dēļ tiesas sēde mutvārdu paskaidrojumu uzklausīšanai, kas bija paredzēta 2020. gada 26. martā, tika atcelta un ar 2020. gada 1. aprīļa lēmumu aizstāta ar lietas dalībniekiem nosūtītajiem jautājumiem rakstveida atbildes sniegšanai. Itālijas, Spānijas un Zviedrijas valdības, kā arī Komisija atbildēja uz jautājumiem Tiesas noteiktajā termiņā.

IV. Analīze

A. Prejudiciālā jautājuma tvērums

40. Vispirms jānorāda, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru sadarbības ar valstu tiesām procedūrā, kas ieviesta ar LESD 267. pantu, Tiesai ir jāsniedz valsts tiesai noderīga atbilde, kas ļautu tai iztiesāt tās izskatīšanā esošo lietu, un šajā nolūkā Tiesai attiecīgā gadījumā ir jāpārformulē tai uzdotais jautājums [17].

41. Šajā gadījumā Itālijas tiesās notiek divas tiesvedības par divu nodokļu prasījumu piedziņu, kuri attiecas uz tiem pašiem ar akcīzes nodokli apliekamiem darījumiem un kurus ir izvirzījušas gan Itālijas administratīvās iestādes, gan Grieķijas administratīvās iestādes. No vienas puses, Itālijas iestāžu prasījuma pamatā ir konstatējums, kuru 2000. gada janvārī izdarījis Dienests un saskaņā ar kuru uz Grieķiju nosūtītās preces nekad nav nonākušas Grieķijas muitā un šīs Grieķijas muitas zīmogi, kas uzlikti uz ar tiem saistītajiem APD, bija viltoti. No otras puses, Grieķijas iestāžu prasījumi ir balstīti uz

17 Spriedums, 2018. gada 25. jūlijs, *Dyson* (C-632/16, EU:C:2018:599, 47. punkts un tajā minētā judikatūra).

konstatējumu, kuru ir izdarījušas šīs iestādes, par attiecīgo preču faktisku laišanu apgrozībā Grieķijas teritorijā, kas, iespējams, ir nelikumīga, un balstoties uz šo konstatējumu minētās iestādes 2005. gada janvārī ir nosūtījušas Muitas dienestam lūgumus veikt piedziņu, piemērojot atbilstošās valsts tiesību normas, ar kurām ir transponēta Direktīva 76/308.

42. Iesniedzējtiesas uzdotā jautājuma mērķis ir noskaidrot, vai Direktīvas 92/12 20. panta piemērošanas nosacījumus, proti, nosacījumus par vietu, kur faktiski ir izdarīts pārkāpums vai nelikumība, var pārbaudīt tās dalībvalsts tiesa, kurā atrodas lūguma saņēmēja iestāde un kurā ir iesniegta prasība, kas vērsta pret prasījuma piedziņas izpildes pasākumiem saskaņā ar Direktīvas 76/308 12. panta 3. punktu, gadījumā, ja šī izpilde attiecībā uz konkrēto sabiedrību izraisītu dubultu akcīzes nodokļa uzlikšanu vienām un tām pašām precēm [18].

43. No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu un no atbildes uz 2019. gada 18. decembra jautājumiem [19] izriet, ka iesniedzējtiesa šaubās par akta, uz kuru ir balstīta piedziņas procedūra Itālijā saskaņā ar Direktīvu 76/308, pamatojuma pietiekamību un par nepieciešamību izvērtēt prasījuma, kas saistīts ar akcīzes nodokli, dubultošanos.

44. Šādos apstākļos ir jāsaprot, ka ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīvas 76/308 12. panta 3. punkts, skatīts kopā ar Direktīvas 92/12 20. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj to, ka lūguma saņēmējas iestādes dalībvalsts tiesa pārbauda, vai ar tādu piedziņas lūgumu izpildi, kuri attiecas uz prasījumiem saistībā ar akcīzes nodokli un kuri iesniegti šajā iestādē saskaņā ar Direktīvas 92/12 6. pantu, sabiedrībai divas reizes tiek uzlikts nodoklis par tiem pašiem darījumiem un tām pašām precēm, jo minētā iestāde pati iepriekš ir veikusi prasījuma piedziņu attiecībā uz šiem pēdējiem minētajiem, kas ir prasījums, par kuru šajā valstī notiek tiesvedība.

45. Iesniedzējtiesas uzdotā jautājuma atslēgelements ir tas, ka pastāv iespējama viena un tā paša akcīzes nodokļa dubulta uzlikšana, ko veic attiecīgo preču nosūtīšanas dalībvalsts un galamērķa dalībvalsts. Tādējādi analīze ir jāsāk ar noteikumiem, kas ietverti Direktīvā 92/12, un it īpaši ir jāatgādina atsevišķi noteikumi saistībā ar akcīzes nodokļa iekasējamību šīs direktīvas izpratnē (B sadaļa). Lai gan Direktīvā 92/12, tā sakot, ir paredzētas materiālās tiesību normas saistībā ar akcīzes nodokļa uzlikšanas kompetenci, šīs kompetences *īstenošana* saskaņā ar procesuālajām normām ir reglamentēta Direktīvā 76/308 (C sadaļa).

18 Tāpat kā to dara Komisija, jānorāda, ka administratīvās procedūras saistībā ar paziņojumiem par samaksu, kuri ir pamatlietas priekšmets, nevar tikt uzskatītas par "paralēlām" (lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu 13. punkts), jo šie paziņojumi tika darīti zināmi piecus gadus pēc paziņojumiem par samaksu, kas bija adresēti *Silcompa* 2000. gada laikā atbilstoši Itālijas prasījumiem. Turklāt, ievērojot formalitātes, kas ir jāizpilda saskaņā ar Itālijas tiesībām, lieta saistībā ar Itālijas prasījumiem, šķiet, ir tikusi izbeigta, jo *Silcompa* ir veikusi visu prasījumu samaksu saskaņā ar vienošanos par izlīgumu (skat. šo secinājumu 24. punktu).

19 Skat. it īpaši 5. punktu.

B. Par akcīzes nodokļa iekasējamību saskaņā ar Direktīvu 92/12

46. Lai nodrošinātu iekšējā tirgus izveidi un darbību [20], Direktīvas 92/12 mērķis ir saskaņot materiālās tiesību normas, kas attiecas uz akcīzes preču glabāšanu, apriti un uzraudzību, it īpaši, lai nodrošinātu, ka pienākums maksāt akcīzes nodokli visās dalībvalstīs ir vienāds. Šī saskaņošana principā ļauj novērst nodokļu dubultu uzlikšanu attiecībās starp dalībvalstīm [21]. Tieši šajā mērķī iekļaujas arī šīs direktīvas 6. un 20. pants, kuros ir paredzēti vispārīgi un īpaši noteikumi par akcīzes nodokļa iekasējamību. Tomēr šis mērķis tiek apdraudēts, ja šajā lietā Grieķijas un Itālijas iestāžu kompetencē vēlāk ir iekasēt akcīzes nodokli par vienu un to pašu darījumu.

1. Vispārīgas piezīmes par akcīzes nodokļa iekasējamību

47. Ir jānorāda, pirmkārt, ka saskaņā ar Direktīvas 92/12 5. panta 1. punktu fakts, kas rada aplikšanu ar nodokli, tās izpratnē ir akcīzes preču ražošana Savienības teritorijā vai to ievešanas brīdis tās teritorijā. Otrkārt, tā kā runa ir par patēriņa nodokli, šis nodoklis ir jāmaksā pēc iespējas tuvāk galapatērētājam [22]. Šajā nolūkā Direktīvas 92/12 6. panta 1. punktā ir paredzēts, ka akcīzes nodokļa iekasējamība attiecībā uz tādām precēm kā alkohols, kas ar to tiek apliktas, it īpaši izriet no to laišanas apgrozībā [23].

48. Parasti paiet laika sprīdis starp fakta, kas rada aplikšanu ar nodokli, rašanos un akcīzes nodokļa iekasējamības brīdi. Tieši šajā laikposmā ir piemērojams nodokļa atlikšanas režīms, kas definēts Direktīvas 92/12 4. panta c) punktā kā nodokļu režīms, kuru it īpaši piemēro preču ražošanai, atliekot akcīzes nodokli [24]. Šis režīms, kurš tika piemērots pamatlietā aplūkotajām precēm, izraisa akcīzes nodokļa iekasējamību tikai brīdī, kad notiek šo preču novirzīšana no šī režīma un kad tās tiek laistas apgrozībā. Tādējādi akcīzes nodoklis, kas saistīts ar precēm, uz kurām attiecas šis režīms, vēl nav iekasējams, lai gan fakts, kas rada aplikšanu ar nodokli, jau ir noticis [25].

49. No Direktīvas 92/12 4. panta b) punkta un 11. panta 2. punkta izriet vispārīgs noteikums, saskaņā ar ko preču, par kurām jāmaksā akcīzes nodoklis un uz kurām tiek attiecināts nodokļa atlikšanas režīms, ražošana, apstrāde un glabāšana var notikt tikai akcīzes preču noliktavā, ko pienācīgi ir atļāvusi dalībvalsts, kuras teritorijā preces atrodas. Saskaņā ar šīs direktīvas 15. pantu akcīzes preču nodokļa atlikšanas režīmā pārvadāšana var notikt vienīgi no vienas akcīzes preču noliktavas uz citu akcīzes preču noliktavu, un apstiprinātam noliktavas saimniekam ir centrālā loma šo preču pārvadāšanas procedūrā [26].

20 Skat. it īpaši Direktīvas 92/12 ceturto apsvērumu; skat. arī spriedumus, 1998. gada 2. aprīlis, *EMU Tabac* u.c. (C-296/95, EU:C:1998:152, 22. punkts); 2001. gada 5. aprīlis, *Van de Water* (C-325/99, EU:C:2001:201, 39. punkts), kā arī 2004. gada 29. aprīlis, Komisija/Vācija (C-240/01, EU:C:2004:251, 36. punkts).

21 Spriedumi, 2013. gada 30. maijs, *Scandic Distilleries* (C-663/11, EU:C:2013:347, 22. un 23. punkts); 2014. gada 3. jūlijs, *Gross* (C-165/13, EU:C:2014:2042, 17. punkts), un 2015. gada 5. marts, *Prankl* (C-175/14, EU:C:2015:142, 20. punkts). Turklāt vēlme novērst nodokļu dubultu uzlikšanu izriet no Direktīvas 92/12 8. panta – kurā privātpersonām ar zināmiem nosacījumiem ir atļauts pārvest preces uz citu dalībvalsti, atbrīvojot tās no nodokļiem –, kā arī no šīs direktīvas 22. panta, kurā ir paredzēta atmaksāšana, ko veic sākumpunkta dalībvalsts, minētās direktīvas 7. un 10. pantā paredzētajos gadījumos.

22 Attiecībā uz Direktīvas 92/12 pamatā esošajiem principiem skat. ģenerāladvokāta D. Ruisa-Harabo Kolomera [*D. Ruiz-Jarabo Colomer*] secinājumus lietā *Van de Water* (C-325/99, EU:C:2000:614). Skat. arī, attiecībā uz doktrīnu, Berlin, D., *Politique fiscale, Commentaire J. Mégret*, I sēj., Éditions de l'Université de Bruxelles, 2012.

23 Kā uzsver Komisija, preču laišana apgrozībā ir jānošķir no šo preču patēriņa.

24 Spriedums, 2001. gada 5. aprīlis, *Van de Water* (C-325/99, EU:C:2001:201, 31. punkts).

25 Spriedumi, 2002. gada 12. decembris, *Cipriani* (C-395/00, EU:C:2002:751, 42. punkts); 2010. gada 29. aprīlis, *Dansk Transport og Logistik* (C-230/08, EU:C:2010:231, 78. punkts), un 2016. gada 28. janvāris, *BP Europa* (C-64/15, EU:C:2016:62, 22. punkts).

26 Skat. spriedumu, 2016. gada 2. jūnijs, *Kapnoviomichania Karelia* (C-81/15, EU:C:2016:398, 31. un 32. punkts), attiecībā uz atbildības sistēmu, kas ir izveidota ar Direktīvu 92/12, par visiem riskiem, kas rodas saistībā ar tādu preču pārvadāšanu, par kurām jāmaksā akcīzes nodoklis un uz kurām tiek attiecināts šāds režīms. Tādējādi šis noliktavas saimnieks ir noteikts kā akcīzes nodokļa maksātājs, ja šo preču pārvadāšanas laikā ir notikusi nelikumība vai pārkāpums, kas izraisa tā iekasējamību.

50. Tādējādi Direktīvas 92/12 normās, aplūkojot tās kopumā, ir paredzēts vienots režīms, ko dalībvalstis piemēro akcīzes precēm, pamatojoties uz principu, ka akcīzes nodoklis ir iekasējams tikai vienu reizi. Noteikumu par akcīzes preču glabāšanu, apriti un uzraudzību ievērošana ir obligāts nosacījums Direktīvas 92/12 mērķu īstenošanai. Tomēr nevar izslēgt, ka praksē šie noteikumi netiek ievēroti, un šī iemesla dēļ likumdevējs ir paredzējis īpašus noteikumus, kuri ir ietverti Direktīvā 92/12.

2. Par Direktīvas 92/12 20. panta piemērošanas jomu

51. Saskaņā ar doktrīnu krāpšana visvairāk ir iespējama gadījumos, kad pārkāpums vai nelikumība notiek, pārvietojot preces, kurām piemēro nodokļa atlikšanas režīmu [27]. Tā kā pārkāpums vai nelikumība var notikt katrā valstī, kurā preces tiek pārvadātas, Direktīvas 92/12 20. panta mērķis ir novērst kompetenču konfliktus starp dalībvalstīm, kuras paredz uzlikt nodokli precēm, kas ir pārkāpuma vai nelikumības priekšmets [28]. Tādējādi Tiesa ir nospriedusi, ka ar šo tiesību normu tiek noteikta dalībvalsts, kas vienīgā ir tiesīga iekasēt akcīzes nodokli nelikumības vai pārkāpuma gadījumā, kurš noticis, pārvadājot preces, piemēram, nelikumīgi tās novirzot no atlikšanas režīma [29].

52. Konkrētāk, abi punkti – Direktīvas 92/12 20. panta 1. un 2. punkts – attiecas uz situāciju, kurā, *pārvadājot preces*, noticis pārkāpums vai nelikumība. 1. punkts it īpaši attiecas uz gadījumu, kad minētā pārkāpuma vai minētās nelikumības izdarīšanas vieta ir zināma, savukārt 2. punkts ir saistīts ar gadījumu, kad tiek atklāta nelikumība vai pārkāpums, bet nav iespējams konstatēt, kur tas ir izdarīts. Šajā gadījumā uzskata, ka pārkāpums ir noticis dalībvalstī, kur tas ir atklāts [30].

53. Savukārt Direktīvas 92/12 20. panta 3. punktā ir precizēts, ka tad, ja akcīzes preces nenonāk paredzētajā galamērķa vietā un nav iespējams konstatēt, kur nelikumība vai pārkāpums ir izdarīts, uzskata, ka šis pārkāpums vai šī nelikumība ir notikusi sākumpunkta dalībvalstī, un šīs valsts kompetencē ir iekasēt akcīzes nodokli [31]. Tādējādi šajā tiesību normā ir reglamentēta situācija, kurā attiecīgās preces nenonāk galamērķī. Šādā gadījumā par kompetentu tiek atzīta sākumpunkta valsts.

54. Minētā 20. panta 2. un 3. punktā ir ietverti iepriekš minētie pieņēmumi, savukārt Direktīvas 92/12 20. panta 4. punktā ir paredzēts tā dēvētais "korektīvais" mehānisms saistībā ar gadījumu, kad vēlāk pieņēmums nav spēkā tādu faktisko apstākļu dēļ, kas ļauj noteikt citas dalībvalsts kompetenci, kura nav tā dalībvalsts, kas bija noteikta, piemērojot šo pieņēmumu. Šajā ziņā minētajā 4. punktā ir noteikts – ja dalībvalsts, kur faktiski bija izdarīta nelikumība vai pārkāpums, tiek noskaidrota trīs gadu laikā pēc APD izsniegšanas [32], šai dalībvalstij ir jāiekasē maksājamais akcīzes nodoklis.

55. No Direktīvas 92/12 iepriekš minētajām tiesību normām, aplūkojot tās kopumā, var izdarīt vairākus secinājumus. Pirmkārt, akcīzes nodoklis kļūst iekasējams ne tikai ar preču laišanu apgrozībā, bet arī ar to novirzi, tostarp nelikumīgu novirzi, no atlikšanas režīma. Kā ir uzsvēris ģenerāladvokāts D. Ruiss-Harabo Kolomers, "ja darbības, par kurām ir jāmaksā akcīzes nodoklis (imports un ražošana),

27 Šajā nozīmē skat. Berlin, D., *Jurisclasseur Europe Traité*, 1650. burtnīca, "Fiscalité indirecte", 2016. gada 1. janvāris, 56. punkts.

28 Ģenerāladvokāta Ž. Mišo [*J. Mischo*] secinājumi lietā *Cipriani* (C-395/00, EU:C:2002:209, 74. punkts).

29 Spriedumi, 2002. gada 12. decembris, *Cipriani* (C-395/00, EU:C:2002:751, 43. punkts), un 2007. gada 13. decembris, *BATIG* (C-374/06, EU:C:2007:788, 44. punkts).

30 Šo interpretāciju apstiprina Direktīvas 2008/118 sagatavošanas darbi, kuros ir izskaidrota Direktīvas 92/12 20. panta loģika. Skat. Priekšlikumu Padomes direktīvai par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārējo kārtību (COM(2008) 78, galīgā redakcija).

31 Spriedums, 2002. gada 12. decembris, *Cipriani* (C-395/00, EU:C:2002:751, 47. punkts).

32 Tiesa pastāvīgi ir spriedusi, ka privātpersonām ir tiesības uz to nodokļu atmaksāšanu, kas iekasēti dalībvalstī, pārkāpjot Kopienas tiesību normas. Šīs tiesības ir Kopienas tiesību normās, kā tās ir interpretējusi Tiesa, privātpersonām paredzēto tiesību sekas un papildinājums. Attiecīgajai dalībvalstij principā ir jāatmaksā nodokļi, kas ir iekasēti, pārkāpjot Kopienas tiesības (spriedums, 2003. gada 2. oktobris, *Weber's Wine World* u.c., C-147/01, EU:C:2003:533, 93. punkts un tajā minētā judikatūra).

notiek nodokļa atlikšanas režīma ietvaros vai ja novirzīšana no šī režīma notiek citā laikā, nevis laišanas apgrozībā brīdī, [Savienības] likumdevējs pielīdzina šīs situācijas laišanai apgrozībā un līdz ar to faktiski faktoriem, kas izraisa akcīzes nodokļa iekasējamību, lai novērstu to, ka akcīzes precēm netiek uzlikts šis nodoklis" [33].

56. Otrkārt, tā kā akcīzes preču laišana apgrozībā var notikt tikai vienu reizi, preču pārvadāšanas laikā izdarīta pārkāpuma vai nelikumības vieta var būt tikai viena. Šo secinājumu apstiprina pārkāpuma vai nelikumības, kas notikusi preču pārvadāšanas laikā, pielīdzināšana šo preču laišanai apgrozībā un tā sauktā "korektīvā" mehānisma esamība Direktīvas 92/12 20. panta 4. punktā. Tādējādi, lai gan praksē, pārvadājot vienu un to pašu akcīzes preci, vairāki secīgi pārkāpumi vai secīgas nelikumības var notikt dažādās dalībvalstīs (vairāku pārkāpumu vai nelikumību gadījums), tikai pirmajam no tiem, proti, pārkāpumam, kura rezultātā pārvadāšanas laikā preces tiek novirzītas no akcīzes nodokļa atlikšanas režīma, ir juridisks spēks šīs direktīvas 20. panta izpratnē, jo šāda pārkāpuma vai šādas nelikumības rezultātā, visticamāk, preces tiek laistas apgrozībā.

3. Par tā saukto "korektīvo" mehānismu, kas ietverts Direktīvas 92/12 20. panta 4. punktā

57. Direktīvas 92/12 20. panta 4. punktā ir paredzēts tā sauktais "korektīvais" mehānisms, saskaņā ar kuru, ja dalībvalsti, kur faktiski ir izdarīts pārkāpums vai nelikumība, noskaidro trīs gadu laikā *pēc APD sagatavošanas* [34], šī dalībvalsts iekasē akcīzes nodokli saskaņā ar likmi, kas bijusi spēkā preču nosūtīšanas dienā. Šādā gadījumā, tiklīdz ir sniegti pierādījumi, ka nodoklis ir iekasēts, atmaksā iepriekš iekasēto akcīzes nodokli. Tā kā Direktīvas 92/12 20. panta 1.–3. punktā ir ietverti iepriekš izvērtētie pieņēmumi, šī panta 4. punktā ir iekļauts mehānisms attiecībā uz gadījumu, kad reālā situācija atšķirtos no prezumētās situācijas. Tomēr, ņemot vērā tiesiskās drošības principu, minētais mehānisms ir piemērojams tikai trīs gadu laikā pēc APD sagatavošanas.

58. Tādējādi šajā tiesību normā ir paredzēti divi kumulatīvi nosacījumi, proti, pārkāpuma vai nelikumības izdarīšana dalībvalstī, kas nav dalībvalsts, kurā akcīzes nodoklis ir ticis samaksāts, un trīs gadu termiņš pēc APD sagatavošanas. Līdz ar to no Direktīvas 92/12 20. panta 4. punkta sistēmas izriet, ka šī termiņa ievērošana ir jāizvērtē tikai tad, ja noskaidro dalībvalsti, kurā faktiski ir izdarīts pārkāpums vai nelikumība, un tā atšķiras no sākotnēji noteiktās dalībvalsts.

4. Par iepriekš minēto principu piemērošanu šajā lietā

59. Pirmām kārtām, uzreiz ir jānorāda, ka Itālijas iestāžu un Grieķijas iestāžu kompetences pārbaudi apgrūtina tas, ka lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ir tikai nedaudz informācijas par attiecīgajām faktiskajām un tiesiskajām situācijām. Otrām kārtām, tā kā trūkst specifiskas informācijas, nav iespējams saskatīt konkrēto interpretācijas problēmu, kas varētu tikt izvirzīta attiecībā uz Direktīvu 92/12. Tādējādi, lai gan iesniedzējtiesai būtu jāveic nepieciešamās faktu pārbaudes un tās jāpiemēro lietā, kuru tā izskata, tomēr Tiesai ir jāinterpretē Savienības tiesības attiecībā uz iesniedzējtiesas izklāstīto faktisko un tiesisko situāciju, lai varētu sniegt šai tiesai informāciju, kas ir noderīga tajā izskatāmās lietas izlemšanai [35].

60. Ir jāatgādina, pirmkārt, ka lietās saistībā ar Itālijas iestāžu izvirzītajiem prasījumiem, kuri minēti šo secinājumu 22. punktā, no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka Dienests ir uzskatījis, ka pārkāpumu vai nelikumību veidoja tas, ka netika noslēgts atlikšanas režīms, jo APD, kurus *Silcompa* bija saņēmusi saistībā ar attiecīgo preču sūtījumiem, ir tikuši viltoti, uzliekot viltotu Grieķijas muitas

33 Ģenerāladvokāta D. Ruisa-Harabo Kolomera secinājumi lietā *Van de Water* (C-325/99, EU:C:2000:614, 38. punkts).

34 Šajā nozīmē Direktīvas 92/12 19. pantā ir paredzēts, ka APD sagatavo četros eksemplāros, proti, vienam eksemplāram ir jāpaliek pie preču nosūtītāja, viens eksemplārs – preču saņēmējam, viens eksemplārs ir nosūtāms atpakaļ preču nosūtītājam, lai noslēgtu procedūru, un viens eksemplārs – galamērķa dalībvalsts kompetentajām iestādēm. Līdz ar to APD tiek sagatavots preču nosūtīšanas brīdī.

35 Spriedums, 2006. gada 9. novembris, *Chateignier* (C-346/05, EU:C:2006:711, 22. punkts).

zīmogu. Tādējādi šī iestāde uzskatīja, ka APD viltošana ir līdzvērtīga Itālijā izdarītam pārkāpumam vai nelikumībai un līdz ar to nelikumīgai novirzei no nodokļa atlikšanas režīma, kas akcīzes nodokli ir padarījusi par iekasējamu Itālijā [36]. Līdz ar to 2000. gada janvārī Dienests ir nosūtījis ar akcīzes nodokli saistītos paziņojumus par samaksu. Otrkārt, lietās attiecībā uz prasījumiem, kurus ir izvirzījušas Grieķijas iestādes un uz kuriem ir balstīts pamatlietā apstrīdētais paziņojums par samaksu (minēti šo secinājumu 26. un 27. punktā), ir jāpieņem, ka Grieķijas iestādes, visticamāk, ir noteikušas savu kompetenci saskaņā ar Direktīvas 92/12 6. panta 1. punkta a) apakšpunktu, jo preces nelikumīgi ir tikušas laistas apgrozībā Grieķijā, tomēr šis apstāklis ir jāpārbauda iesniedzējtiesai [37].

61. No iepriekš minētā izriet – tā kā Itālijas iestādes ir konstatējušas, ka attiecīgās preces, kuras *Silcompa* bija nosūtījusi, piemērojot akcīzes nodokļa atlikšanas režīmu, nebija nonākušas galamērķa vietā Grieķijā un ar tām saistītie APD bija viltoti, šīs preces vairs neietilpa šajā režīmā pārkāpuma vai nelikumības dēļ, kas notikusi akcīzes preču pārvadāšanas laikā Direktīvas 92/12 20. panta izpratnē. Tādējādi šķiet, ka saskaņā ar šī panta 1. punktu Dienests pamatoti bija veicis nodokļa prasījuma piedziņu, piemērojot atbilstošās valsts tiesību normas. Kā jau izklāstīts iepriekš, Direktīvas 92/12 20. panta sistēma kopumā ir balstīta uz koncepciju, saskaņā ar kuru pārkāpums vai nelikumība, kas notikusi preču akcīzes nodokļa atlikšanas režīmā pārvadāšanas laikā, ir līdzvērtīga šo preču laišanai apgrozībā, kas attiecībā uz vienām un tām pašām precēm var notikt tikai vienu reizi. Lai gan pastāv šis noteikums, 2005. gada laikā Dienests ir pieņēmis palīdzības lūgumu, ko iesniegušas Grieķijas iestādes, lai piedzītu akcīzes nodokļa prasījumus, kurus izvirzījušas Grieķijas iestādes attiecībā uz to pašu sabiedrību un tām pašām konkrētajām precēm.

62. Tomēr šajā lietā Tiesas rīcībā nav neviena konkrēta elementa, lai novērtētu iespējamu pārkāpuma vai nelikumības izdarīšanu nevis Itālijā, bet citā dalībvalstī. *Silcompa* nosūtītā etilspirta nelikumīgā tirdzniecība Grieķijā, kas ir izraisījusi kriminālprocesus Grieķijā, protams, ir jāuzskata par pārkāpumu vai nelikumību saistībā ar konkrētajām precēm, bet, ņemot vērā pamatlietas faktus un Direktīvas 92/12 vispārējo sistēmu, tā ir uzskatāma tikai par iepriekš Itālijā izdarīta pārkāpuma vai nelikumības sekām.

63. Šādos apstākļos es uzskatu, ka, ņemot vērā šo noteikšanu, kas jāveic minētājām iestādēm vai tiesām, Direktīvas 92/12 20. panta 4. punktā ietvertā otrā nosacījuma analīzei, proti, jautājumam par to, kurā brīdī sākas minētais trīs gadu termiņš, lai piemērotu tā saukto "korektīvo" mehānismu, kas ietverts šajā tiesību normā, šajā prejudiciālā nolēmuma tiesvedībā nav nozīmes. Proti, kā jau esmu minējis, šis termiņš ir jāizvērtē tikai tad, ja tiek noskaidrota dalībvalsts, kurā faktiski ir izdarīts pārkāpums vai nelikumība, un tā nav dalībvalsts, kura sākotnēji tikusi noteikta – kas, šķiet, tā nav pamatlietas gadījumā.

64. Šajā kontekstā rodas jautājums, vai un kā iesniedzējtiesa kā lūguma saņēmējas dalībvalsts tiesa var kontrolēt divu dažādu dalībvalstu divu iestāžu prasījumu saistībā ar akcīzes nodokli iespējamu dubultošanos.

36 Tomēr lietas materiālos, kuri iesniegti Tiesai, nav precizēts, kāda Direktīvas 92/12 norma ir tikusi piemērota, lai uzskatītu, ka akcīzes nodoklis kļuvis iekasējams Itālijā. Tā kā Direktīvas 92/12 20. panta 1. punkta pirmajā daļā ir noteikts, ka apstiprinātam noliktavas saimniekam ir jāmaksā akcīzes nodoklis, ja, pārvadājot preces nodokļa atlikšanas režīmā, ir noticis pārkāpums vai nelikumība, ir jāpieņem, ka šajā lietā tika piemērota šī tiesību norma.

37 Ir taisnība, ka lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu nav visai precīzs saistībā ar Direktīvas 92/12 normām, ko ir piemērojušas Grieķijas iestādes. Līdz ar to šis elements ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

C. Par Direktīvu 76/308 attiecībā uz savstarpēju palīdzību

1. Par analīzes atbilstošajām tiesību normām

65. Lai gan iekšējā tirgus izveide ir ļāvusi uzņēmumiem pilnībā izmantot tajā piedāvāto ekonomikas zonu, valstu nodokļu iestādes, kurām joprojām pastāv robežas, kopš 70. gadiem ir apveltītas ar zināmu skaitu juridisko palīdzības instrumentu, lai nodrošinātu labāku efektivitāti nodokļu jomā [38]. Tādējādi Direktīvas 76/308 mērķis ir īstenot savstarpējas uzticēšanās principu, atvieglojot prasījumu piedziņu starp dalībvalstīm [39]. Ar šo direktīvu ieviestās savstarpējās palīdzības sistēmas īstenošana ir atkarīga no tā, vai starp attiecīgajām valstu iestādēm pastāv šāda uzticēšanās [40].

66. Minētajā direktīvā, pirmkārt, ir paredzēti trīs atsevišķi un īpaši savstarpējās palīdzības veidi, kas lūguma saņēmējai iestādei ir jāsniedz pēc lūguma iesniedzējas iestādes pieprasījuma, proti, lūgums sniegt informāciju [41], lūgums paziņot adresātam dokumentus, kas attiecas uz prasījumu un kas izdoti lūguma iesniedzējas iestādes dalībvalstī [42], un lūgums veikt to prasījumu piedziņu, par kuriem ir sastādīts dokuments, kas atļauj piedziņas izpildi [43]. Otrkārt, Direktīvā 76/308 ir ietverti īpaši noteikumi saistībā ar kompetences noteikšanu starp lūguma iesniedzēju dalībvalsti un lūguma saņēmēju dalībvalsti saistībā ar attiecīgo lūgumu. Pamatlieta attiecas uz palīdzības lūgumu saistībā ar piedziņu, jo Grieķijas iestādes ar šādu lūgumu ir vērsušās Dienestā.

a) Direktīvas 76/308 12. pantā paredzētais kompetenču sadalījums

67. Direktīvas 76/308 12. pantā ir paredzēts kompetenču sadalījums lūguma iesniedzējas dalībvalsts iestāžu un lūguma saņēmējas dalībvalsts iestāžu starpā, lai izskatītu strīdus, kuri attiecas uz prasījumu, izpildu dokumentu vai izpildes pasākumiem. Saistībā ar šādiem strīdiem tās dalībvalsts kompetentās iestādes izvēle, kurā pusei ir jāvēršas, ir atkarīga no tā, vai iebildums attiecas, no vienas puses, uz prasījumu vai dokumentu, kas pamato tā izpildi, vai, no otras puses, uz piedziņas pasākumiem. Kā norādījis ģenerāladvokāts M. Bobeks [*M. Bobek*], Direktīvā 2010/24, kas tika pieņemta pēc Direktīvas 76/308, kā vispārīgs noteikums ir paredzēta *lex auctoritatis* piemērošana, saskaņā ar kuru dalībvalsts iestāžu veiktās darbības tiek reglamentētas un tādējādi to likumība tiek noteikta ar šīs dalībvalsts tiesību aktiem [44]. No tā izriet, ka katras dalībvalsts kompetentā iestāde pārbauda tikai to darbību un pasākumu likumību, kurus ir veikušas attiecīgās dalībvalsts iestādes, ņemot vērā pēdējās minētās valsts tiesību aktus [45].

68. Tādējādi saskaņā ar Direktīvas 76/308 12. panta 1. punktu, ja prasījums vai dokuments, kas pamato tā izpildi, tiek apstrīdēts piedziņas procedūras laikā, pieteikums lietas izskatīšanai tiek iesniegts lūguma iesniedzējas dalībvalsts kompetentajā iestādē. Savukārt, ja tiek apstrīdēti piedziņas izpildes pasākumi, kas veikti lūguma saņēmējas iestādes dalībvalstī, tad saskaņā ar Direktīvas 76/308 12. panta 3. punktu pieteikums lietas izskatīšanai tiek iesniegts šīs dalībvalsts kompetentajā iestādē [46].

38 Berlin, D., "Synthèse – Droit fiscal de l'Union européenne", JurisClasseur Europe Traité, 2019. gada 1. maijs, 49. punkts.

39 Skat. Michel, V., "Juridiction compétente pour le contrôle des mesures de recouvrement", *Revue Europe*, Nr. 3, 2010. gada marts, komentārs Nr. 109, kā arī Maîtrot de la Motte, A., *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, 2016, 479. un nākamie punkti.

40 Skat. spriedumu, 2018. gada 26. aprīlis, *Donnellan* (C-34/17, EU:C:2018:282, 40. un 41. punkts).

41 Saskaņā ar Direktīvas 76/308 4. pantu. Attiecībā uz informācijas apmaiņu skat. Fernández Marín, F., "The Right of Defence and the exchange of tax information ruled by EU law", *Studi Tributari Europei*, 8. sēj., 2018, II, 25.–95. lpp.

42 Saskaņā ar Direktīvas 76/308 5. pantu.

43 Saskaņā ar Direktīvas 76/308 6. pantu.

44 Ģenerāladvokāta M. Bobeka secinājumi lietā *Metirato* (C-695/17, EU:C:2018:944, 40. punkts).

45 Ģenerāladvokāta M. Bobeka secinājumi lietā *Metirato* (C-695/17, EU:C:2018:944, 43. punkts).

46 Skat. arī Direktīvas 76/308 desmito apsvērumu, saskaņā ar kuru ieinteresētajai personai, apstrīdot prasījumu, jāiesniedz pieteikums lietas izskatīšanai lūguma iesniedzējas iestādes dalībvalsts kompetentajā iestādē un lūguma saņēmējai iestādei jāaptur izpildes procedūra, kuru tā ir uzsākusi, līdz šī kompetentā iestāde pieņem lēmumu.

69. Lai piedziņas procedūras laikā ieinteresētajai pusei pilnībā garantētu tās tiesības apstrīdēt prasījumu vai dokumentu, kas pamato tā izpildi, Direktīvas 76/308 12. panta 2. punktā ir paredzēts: kamēr nav zināms lūguma iesniedzējas dalībvalsts kompetentās iestādes lēmums konkrētajā lietā, lūguma saņēmēja iestāde aptur piedziņas izpildes procedūru, tiklīdz tā ir tikusi informēta, ka tiek izskatīta lieta, kas attiecas uz prasījuma vai dokumenta, kas pamato tā izpildi, apstrīdēšanu.

70. Kā izriet no Tiesas judikatūras, kompetenču sadalījums, kas ir aprakstīts šajos secinājumos, izriet no tā, ka prasījums un dokuments, kas atļauj piedziņas izpildi, ir pamatoti ar lūguma iesniedzējas iestādes dalībvalstī spēkā esošajiem tiesību aktiem, savukārt attiecībā uz izpildes pasākumiem lūguma saņēmējas iestādes dalībvalstī tā atbilstoši Direktīvas 76/308 5. un 6. pantam piemēro tās tiesību normas, kuras tās tiesību sistēmā ir atbilstoši piemērojamas šādiem aktiem [47]. Turklāt no šīs direktīvas 8. panta 1. punkta izriet, ka dokuments, kas atļauj prasījuma piedziņas izpildi, tiks nekavējoties atzīts par pamatotu un automātiski apstrādāts kā dokuments, kas atļauj prasījuma izpildi dalībvalstī, kurā atrodas iestāde, kas saņēmusi lūgumu, un tas, manuprāt, veido savstarpējās uzticēšanās principa izpausmi. No šī kompetenču sadalījuma izriet, ka lūguma saņēmēja iestāde principā nevar apšaubīt tāda akta vai lēmuma spēkā esamību un izpildu raksturu, par kuru lūguma iesniedzēja iestāde lūdz palīdzību, lai veiktu piedziņu. Tomēr judikatūrā šis princips ir mīkstināts.

b) Par valsts iestāžu iespēju atteikties piešķirt savstarpēju palīdzību

71. Lai gan, no vienas puses, no Direktīvas 76/308 8. panta 1. punkta izriet, ka dokuments, kurš atļauj prasījuma izpildi, tiks nekavējoties atzīts par pamatotu un automātiski apstrādāts kā dokuments, kas atļauj prasījuma izpildi dalībvalstī, kurā atrodas iestāde, kas saņēmusi lūgumu, no otras puses, no šīs direktīvas 6. panta izriet, ka lūguma saņēmēja iestāde "piedzen" šo prasījumu, jo minētajā direktīvā ir paredzēta minētās piedziņas automātiska izpilde, ko īsteno lūguma saņēmēja iestāde. Turklāt nav nevienas īpašas tiesību normas, kas ļautu atteikt lūgumu veikt piedziņu [48]. Nepastāvot šādām tiesību normām, Tiesas judikatūrā ir noteikts pamats, kas ļauj valsts iestādēm un struktūrām izņēmuma kārtā atteikt palīdzību saistībā ar piedziņu gadījumā, ja tā būtu pretrunā valsts sabiedriskajai kārtībai.

72. Šajā ziņā savā spriedumā *Kyrian* [49] Tiesa ir nospriedusi, ka "nevar pilnībā izslēgt, ka *izņēmuma kārtā* lūguma saņēmējas iestādes dalībvalsts iestādes var pārbaudīt, vai minētā dokumenta izpilde nevar kaitēt *minētās dalībvalsts sabiedriskajai kārtībai*, un attiecīgā gadījumā atteikt palīdzību pavisam vai daļēji vai sniegt to tikai saskaņā ar zināmiem nosacījumiem" [50]. Pēc tās domām, "ir grūti iedomāties, ka dokuments, kas atļauj prasījuma piedziņas izpildi, tiktu šajā dalībvalstī izpildīts, ja ar šo izpildi tiktu apdraudēta tās *sabiedriskā kārtība*" [51]. Vēlākā spriedumā, proti, spriedumā *Donnellan* [52], Tiesa ir pārņēmusi šo principu, atļaujot šādu atteikumu, ja direktīvas par savstarpējo palīdzību īstenošana

47 Spriedumi, 2010. gada 14. janvāris, *Kyrian* (C-233/08, EU:C:2010:11, 40. punkts), un 2019. gada 14. marts, *Metirato* (C-695/17, EU:C:2019:209, 34. punkts).

48 Direktīvas 76/308 4. panta 3. punktā ir paredzēti iebildumu pamati. Tomēr šī tiesību norma ir saistīta ar lūgumu sniegt informāciju, kas nav izskatāmās lietas priekšmets.

49 Spriedums, 2010. gada 14. janvāris, *Kyrian* (C-233/08, EU:C:2010:11).

50 Spriedums, 2010. gada 14. janvāris, *Kyrian* (C-233/08, EU:C:2010:11, 42. punkts), apstiprināts ar spriedumu, 2018. gada 26. aprīlis, *Donnellan* (C-34/17, EU:C:2018:282, 47. punkts). Mans izcēlums.

51 Spriedums, 2010. gada 14. janvāris, *Kyrian* (C-233/08, EU:C:2010:11, 43. punkts), apstiprināts ar spriedumu, 2018. gada 26. aprīlis, *Donnellan* (C-34/17, EU:C:2018:282, 48. punkts). Mans izcēlums.

52 Spriedums, 2018. gada 26. aprīlis, *Donnellan* (C-34/17, EU:C:2018:282).

izraisītu pamattiesību pārkāpumu tādēļ, ka attiecīgai personai nav izsniegts paziņojums, proti, Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 47. panta pārkāpumu[53]. Šādi rīkojoties, Tiesa ir piemērojusi savu klasisko judikatūru saistībā ar savstarpējas uzticēšanās principa ierobežošanu[54] kontekstā, kurā šī principa piemērošana izraisītu iespējamu pamattiesību pārkāpumu.

73. Tomēr izskatāmajā lietā Tiesai ir jāizlemj, vai pastāv atteikuma pamati saistībā ar palīdzības lūgumu, ja ir pierādīts, ka pastāv nodokļu prasījuma attiecībā uz akcīzes nodokli dubultošanās[55]. Vai tad, kad dalībvalsts īsteno Savienības tiesības, šāda dubultošanās var būt pamats iebildumiem attiecībā uz lūgumu sniegt palīdzību nodokļu piedziņā? Šajā ziņā, pirms tiek izvērtēts iespējama sabiedriskās kārtības vai pamattiesību pārkāpuma gadījums, es uzskatu, ka ir jānoskaidro, vai atbilde uz šo jautājumu nevar izrietēt no atbilstošajām atvasināto tiesību normām.

2. Lūguma iesniedzējas dalībvalsts iestāžu pienākums pārbaudīt šīs valsts iestāžu kompetenci

74. Manuprāt, atbilde uz uzdoto prejudiciālo jautājumu var būt vienīgi noraidoša.

75. Proti, kā jau izklāstīts šo secinājumu 47.–50. punktā, no Direktīvas 92/12 sistēmas izriet, ka akcīzes preces laišana apgrozībā var notikt tikai vienu reizi, ņemot vērā, ka akcīzes nodoklis kļūst iekasējams preces laišanas apgrozībā brīdī neatkarīgi no tā, vai tā ir likumīga vai nelikumīga. Šādas iekasējamības nolūkā saskaņā ar Direktīvas 92/12 20. pantu preču novirze no nodokļa atlikšanas režīma tādēļ, ka to pārvadāšanas laikā ir izdarīts pārkāpums vai nelikumība, tiek pielīdzināta šo preču laišanai apgrozībā. Tomēr, kā norādīts šo secinājumu 56. punktā, saskaņā ar šo tiesību normu par nozīmīgu tiek uzskatīts tikai pirmais pārkāpums vai pirmā nelikumība, kuras rezultātā preču pārvadāšanas laikā notiek preču novirzīšana no akcīzes nodokļa atlikšanas režīma. To ievērojot, praktiski tomēr nevar izslēgt, ka pastāv domstarpības par šāda pārkāpuma vai šādas nelikumības izdarīšanas vietas noteikšanu.

76. Līdz ar to, lai atbildētu uz iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu par to, vai lūguma saņēmējas valsts tiesa saistībā ar tiesvedību, kas attiecas uz piedziņas izpildes aktu tiesiskuma pārbaudi, var pārbaudīt vietas, kur izdarīts pārkāpums vai nelikumība, noteikšanu, ņemot vērā šo secinājumu 67.–70. punktā minētās Direktīvas 76/308 normas, ir jāizlemj, vai šāda noteikšana attiecas uz prasījumu, izpildu dokumentu vai izpildes pasākumiem Direktīvas 76/308 12. panta izpratnē. Manuprāt, atbilde uz šo jautājumu var tikt izsecināta no visām Direktīvas 92/12 normām, it īpaši no tās 6. un 20. panta, kuru mērķis, kā jau esmu norādījis, ir noteikt dalībvalstu kompetenci, lai iekasētu akcīzes nodokli par šajā direktīvā minētajām precēm.

77. Konkrētāk, no Direktīvas 92/12 6. un 20. panta izriet, ka dalībvalsts kompetence iekasēt akcīzes nodokli par precēm, piemēram, alkoholu, ir saistīta vai nu ar to laišanas apgrozībā vietu saskaņā ar šīs direktīvas 6. pantu, vai ar vietu, kurā šīs preces, tās pārvietojot, vairs neietilpst nodokļa atlikšanas režīmā atbilstoši minētās direktīvas 20. panta 1.–3. punktam, vai arī ar vietu, kur faktiski ir izdarīts pārkāpums vai nelikumība un kas ir noskaidrota vēlāk, piemērojot šīs pašas direktīvas 20. panta 4. punktu. Ņemot vērā minētajā 6. un 20. pantā norādīto un iepriekš aprakstīto iekasējamības iemeslu līdzvērtību, vienīgais secinājums, ko, manuprāt, var izdarīt, ir tāds, ka jautājums par akcīzes preču laišanas apgrozībā vietu vai pārkāpuma vai nelikumības izdarīšanas vietu vispirms ir pamatjautājums,

53 Tiesa it īpaši ir nospriedusi, ka Direktīvas 2010/24 14. panta 1. un 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tie neliedz dalībvalsts iestādei atteikties izpildīt piedziņas pieprasījumu saistībā ar prasījumu attiecībā uz citā dalībvalstī piemērotu naudas sodu, tādēļ ka lēmums, ar ko šis sods ir piemērots, nav pienācīgi paziņots ieinteresētajai personai, pirms minētajai iestādei tika iesniegts piedziņas pieprasījums saskaņā ar šo direktīvu (spriedums, 2018. gada 26. aprīlis, *Donnellan*, C-34/17, EU:C:2018:282).

54 Attiecībā uz savstarpējas uzticēšanās principa ierobežošanu skat. spriedumus, 2011. gada 21. decembris, N. S. u.c. (C-411/10 un C-493/10, EU:C:2011:865); 2016. gada 5. aprīlis, *Aranyosi* un *Căldăraru* (C-404/15 un C-659/15 PPU, EU:C:2016:198), kā arī 2018. gada 25. jūlijs, *Minister for Justice and Equality* (Tiesu sistēmas nepilnības) (C-216/18 PPU, EU:C:2018:586).

55 Pretēji 2010. gada 14. janvāra spriedumam *Kyrian* (C-233/08, EU:C:2010:11) un 2018. gada 26. aprīļa spriedumam *Donnellan* (C-34/17, EU:C:2018:282) izskatāmā lieta neattiecas uz noteikumiem par paziņošanu, kas, manuprāt, izslēdz sabiedriskās kārtības piemērošanu šīs judikatūras izpratnē.

kas saistīts ar pašu nodokļu parāda esamību [56]. Tā kā Direktīvā 92/12 akcīzes nodokļa iekasēšana attiecībā uz dalībvalsti ir pakārtota konkrētam notikumam, kas noticis tās teritorijā, man šķiet acīmredzami, ka apstrīdējums saistībā ar pārkāpuma vai nelikumības vietas noteikšanu saskaņā ar šīs direktīvas 20. pantu arī ir jāuzskata par jautājumu, kas attiecas uz prasījumu vai izpildu dokumentu Direktīvas 76/308 12. panta izpratnē. Tādējādi šī jautājuma izvērtēšana, ņemot vērā šīs direktīvas loģiku, nevar ietilpt lūguma saņēmējas dalībvalsts tiesas kompetencē.

78. Taču situācija, kas ir aprakstīta iesniedzējtiesas nolēmumā, proti, situācija, kurā sabiedrībai par preču nosūtīšanu divkārt tiek uzlikts akcīzes nodoklis, manuprāt, neatbilst Direktīvas 92/12 sistēmai, aplūkojot to kopumā. Lai gan no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem neizriet apstākļi, kas šajā lietā pamato to, ka lūguma saņēmēja dalībvalsts varētu atteikties izpildīt palīdzības lūgumu, kas tai ir iesniegts, atsaucoties uz tās sabiedriskās kārtības vai pamattiesību pārkāpumu šo secinājumu 72. punktā minētās judikatūras izpratnē, tomēr lūguma saņēmējas dalībvalsts tiesai, pirmkārt, nav jānoraida pieejamā informācija par analoģisku pasākumu, kas tam pašam uzņēmumam ir noteikts šajā dalībvalstī, proti, citā dalībvalstī, kas nav tā dalībvalsts, kura ir iesniegusi lūgumu saistībā ar darījumu, kas attiecas uz tām pašām precēm, un, otrkārt, šis palīdzības lūgums nav jāizpilda akli un automātiski.

79. Šajā ziņā savstarpējās uzticēšanās princips, kas ir konkretizēts Direktīvā 76/308, noteikti nozīmē, ka visas dalībvalstis ar visu vajadzīgo rūpību ievēro Savienības tiesību prasības. Kā izriet no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem, tā kā *Silcompa* ir cēlusi prasību par nodokļu prasījumu saistībā ar akcīzes nodokli, kuru ir uzlikušas Grieķijas iestādes un kurš ir saistīts ar tiem pašiem darījumiem un tām pašām precēm, kas jau ir aplikti ar nodokli Itālijā, Grieķijas tiesai, kura izskata šo prasību, ir jāpārbauda, vai tās iestāžu kompetencē bija iekasēt akcīzes nodokli par attiecīgajām precēm, jo, ņemot vērā pašlaik pieejamo informāciju, šīs preces vairs neietilpa akcīzes nodokļa atlikšanas režīmā Direktīvas 92/12 3. panta un 20. panta 1. punkta izpratnē tādēļ, ka Itālijā ticis izdarīts pārkāpums vai nelikumība. No minētā izriet, ka, gaidot lūguma iesniedzējas dalībvalsts tiesas šādi aprakstītās pārbaudes, lūguma saņēmējas dalībvalsts tiesai saskaņā ar Direktīvas 76/308 12. panta 2. punktu būtu jāaptur tiesvedība par palīdzības lūguma izpildi.

V. Secinājumi

80. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, es iesaku Tiesai uz *Corte suprema di cassazione* (Augstākā kasācijas tiesa, Itālija) uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

Padomes Direktīvas 76/308/EEK (1976. gada 15. marts) par savstarpējo palīdzību prasījumu piedziņā attiecībā uz zināmiem nodokļiem un citiem pasākumiem, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes Direktīvu 2001/44/EK (2001. gada 15. jūnijs), 12. panta 3. punkts, skatīts kopā ar Padomes Direktīvas 92/12/EEK (1992. gada 25. februāris) par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes Direktīvu 92/108/EEK (1992. gada 14. decembris), 6. un 20. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka lūguma saņēmējas iestādes dalībvalsts tiesa, kas izskata prasību, kura vērsta pret prasījuma piedziņas izpildes pasākumiem saskaņā ar šī 12. panta 3. punktu, nevar pārbaudīt nosacījumus saistībā ar vietu, kur faktiski ir izdarīts pārkāpums vai nelikumība Direktīvas 92/12 20. panta izpratnē. Tomēr, tā kā ar akcīzes nodokļa dubultu uzlikšanu, ko veic vairākas dalībvalstis attiecībā uz tām pašām precēm, netiek ievērota Direktīvas 92/12 vispārējā sistēma, lūguma iesniedzējas dalībvalsts tiesai, kurā iesniegta prasība par nodokļu prasījumu saistībā ar akcīzes nodokli par tiem pašiem darījumiem un tām pašām precēm, kas jau ir aplikti ar nodokli citā dalībvalstī, ir jāpārbauda, vai lūguma iesniedzēju iestāžu kompetencē bija iekasēt šo akcīzes nodokli.

56 Pēc analoģijas attiecībā uz dihotomiju starp nodokļu parāda esamību un tā piedziņu muitas nodokļu jomā skat. spriedumu, 2005. gada 20. oktobris, *Transport Maatschappij Traffic* (C-247/04, EU:C:2005:628, 26. un nākamie punkti).