HEINTZ VAN LANDEWIJCK

ĢENERĀLADVOKĀTA M. POJAREŠA MADURU [*M. POIARES MADURO*] SECINĀJUMI,

sniegti 2006. gada 16. februārī [1]

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

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

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

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

A — *Atbilstošie Kopienu tiesību noteikumi*

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

"1. Akcīzes nodoklis kļūst iekasējams brīdī, kad preces laiž apgrozībā vai kad konstatē

1 — Oriģinālvaloda — portugāļu.

2 — OV L 76, 1. lpp. (turpmāk tekstā — "Direktīva 92/12/EEK" vai "Akcīzes nodokļa direktīva").

3 — OV L 145, 1. lpp. (turpmāk tekstā — "Sestā direktīva").

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."

5. Šīs pašas direktīvas 14. panta 1. punktā ir noteikts, ka:

"1. 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."

6. Minētās direktīvas 21. panta 1. punktā ir paredzēts, ka, "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".

7. Šīs pašas direktīvas 22. panta 2. punkta d) apakšpunktā ir paredzēts, ka "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 sa-

maksāts 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".

8. 10. pantā Padomes 1995. gada 27. novembra Direktīvā 95/59/EK par nodokļiem, kas nav apgrozījuma nodokļi un kas ietekmē tabakas izstrādājumu patēriņu [4], 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."

4 — OV L 291, 40. lpp. (turpmāk tekstā — "Tabakas izstrādājumu direktīva").

9. 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."

10. Turklāt Sestās direktīvas 5. panta 1. punktā ir paredzēts, ka ""preču piegāde" nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam".

11. 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.[..]

[..]"

12. Šīs pašas direktīvas 11. pantā 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. Minētā panta C daļas 1. punkta pirmajā daļā 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."

13. Turklāt Sestās direktīvas 27. pants, kas attiecas uz "vienkāršošanas procedūru"[5], nosaka, ka:

"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

5 — Direktīva, kas ir spēkā pirms grozījumiem, kuri ir izdarīti ar Padomes 2004. gada 20. janvāra Direktīvu 2004/7/EK (OV L 27, 44. lpp.).

gadījumos, kad šādas atkāpes ir noteiktas, lai vienkāršotu kārtību, kādā iekasē nodokli, tās atbilst 1. punktā noteiktajai prasībai."

14. 1. pantā Padomes 1978. gada 26. jūnija Devītajā direktīvā 78/583/EEK par dalībvalstu likumu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem[6] ir noteikts, ka atsevišķām dalībvalstīm ir atļauts ieviest Sesto direktīvu vēlākais līdz 1979. gada 1. janvārim.

B — *Nīderlandes tiesiskais regulējums, pamata lietas faktiskie apstākļi un prejudiciālie jautājumi*

15. Likuma par akcīzes nodokli (*Wet op de accijns*, 1991. gada 31. oktobris, *Staatsblad 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 sakarā ar 1. punktā minēto preču pārdošanu un ievešanu."

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

17. Šī likuma 76. panta 1. un 2. punktā 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 līdz trešā mēneša pēdējai dienai, pēc mēneša, kurā akcīzes markas tika pieprasītas, ja par to tiek iesniegts [samaksas] nodrošinājums."

6 — OV L 194, 16. lpp. (turpmāk tekstā — "Devītā direktīva").

18. Sabiedrība *Heinz van Landewijck SARL* (turpmāk tekstā — "*van Landewijck*") Luksemburgā veic tabakas izstrādājumu vairumtirdzniecību, kādēļ tai ir apstiprināta noliktavas saimnieka licence.

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

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

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

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

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

24. Inspektors minēto vēstuli izskatīja kā atmaksas vai kompensācijas maksājuma pieteikumu par *van Landewijck* 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.

7 — Šis pants nosaka, ka akcīzes markas no inspektora ar pieprasīt it īpaši tabakas izstrādājumu apstiprināts noliktavas saimnieks un uzņēmējs, kurš piestiprina akcīzes markas tabakas izstrādājumiem ārpus Nīderlandes teritorijas.

25. Minētā Likuma par akcīzes nodokli 79. panta 3. punktā ir noteikts:

"Ministrs ar tā noteiktajiem nosacījumiem un ierobežojumiem var ieviest 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."

26. Minēto 79. panta 3. punktu īsteno 52. pants Rīkojumā par likuma par akcīzes nodokli izpildi (*Uitvoeringsregeling accijns*, 1991. gada 20. decembris, Nr. WV 91/440, *Nederlandse Staatscourant 1991*, 252. lpp., turpmāk tekstā — "Īstenošanas rīkojums"), saskaņā ar kuru uzņēmējs, kas ir pieprasījis akcīzes markas, var saņemt nodokļa summas atmaksu, ko atspoguļo "negadījumā vai nepārvaramas varas izraisītos apstākļos pazaudētās markas" ar nosacījumu, ka, cita starpā, tas ir iesniedzis atmaksas pieprasījumu viena mēneša laikā no marku pazaudēšanas dienas un ka tas par pazaudēšanu noteiktajā terminā ir paziņojis 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".

27. Inspektors noraidīja *van Landewijck* iesniegto sūdzību par šo lēmumu. Tāpat sūdzība par šo atteikumu *Gerechtshof te Amsterdam* (Amsterdamas Apelācijas tiesā) tika atzīta par nepamatotu. Pirmkārt, šī tiesa uzskatīja, ka prasītāja pietiekami skaidri nepierādīja ne to, 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.

28. Otrkārt, *Gerechtshof*, piemērojot Likuma par PVN (*Wet op de omzetbelasting* 1968, 1968. gada 28. jūnijs, *Staatsblad 1968*, Nr. 329, turpmāk tekstā — "Likums par PVN") 28. pantu, nosprieda, ka PVN atmaksas pieteikums ir jānoraida tādu pašu iemeslu

dēļ, kā tie, kas pamato akcīzes nodokļa atmaksas atteikumu [8].

29. Tad *Landewijck* iesniedza kasācijas sūdzību *Hoge Raad* (Nīderlandes Augstākajā tiesā), kura 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 izmantojis un nevarēs 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?

b) Ja atbilde uz otrā jautājuma a) punktu ir noraidoša, vai Sestā direktīva un it īpaši tās 27. panta 1. un 5. punkts ir 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?

c) Ja atbilde uz otrā jautājuma b) punktu ir noraidoša, vai Sestā direktīva un it īpaši tās 27. panta 1. un 5. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka PVN neatmaksāšana

8 — Likuma par PVN 28. pants paredz tādu pašu PVN iekasēšanas veidu tabakas izstrādājumiem kā to, ko piemēro akcīzes nodokļim. Tas nosaka, ka šai precei piemērojamā PVN likme ir 19/119 daļas no mazumtirdzniecības cenas, ko ņem vērā akcīzes nodokļa aprēķinā, un ka šo PVN summu nevar atskaitīt.

tādos apstākļos, kas norādīti 1. jautājumā, nav saderīga ar direktīvu?"

II — Analīze

30. Vispirms šī lieta pārsteidz. *Van Landewijck* kā apstiprinātam tabakas izstrādājumu noliktavas saimnieka licences īpašniekam saskaņā ar Nīderlandes tiesībām ir jāpiedalās akcīzes nodokļa un PVN summu par tabakas izstrādājumiem iekasēšanas procesā, ko pēdējā instancē segs patērētāji. Šajā sakarā tai ir jāpieprasa un jāapmaksā nodokļu markas un jāuzlīmē tās tabakas izstrādājumiem, pirms tie tiek izvesti no noliktavas.

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

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

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

34. Šajā sakarā Nīderlandes un Vācijas valdība, Komisija un pat *van Landewijck* piekrīt tam, ka pastāv risks — kurš pēc *van Landewijck* domām bija niecīgs, bet tomēr pastāvošs —, ka trešās personas, kas iegūst īpašumā pazudušās markas, tās izmanto krāpšanas nolūkā. Šīs trešās personas var markas uzlīmēt tabakas izstrādājumiem, piemēram, kontrabandas precēm vai zagtām precēm, kurām nav noliktavas nodokļa uz-

līmes [9], lai tādā veidā radītu iespaidu, ka akcīzes nodoklis un PVN ir samaksāts. Marku būtiskā vērtība izriet tieši no tā, ka to pazaudēšanas gadījumā trešās personas, kas tās iegūst īpašumā, tās var izmantot konkrētiem nelikumīgiem mērķiem. Šāds risks nepastāvētu, ja nodokļu markas būtu tikai konkrēta parāda samaksu apliecinošs dokuments starp divām personām, kas ir skaidri noteiktas uz katras markas. Tomēr tas tā nav šajā gadījumā, jo uz markām ir tikai trīs konkrētas norādes ar minētā tabakas izstrādājuma veidu vai raksturu (piemēram — cigaretes vai cigāri), gabalu skaitu vai daudzumu un mazumtirdzniecības cenu.

35. Šajā lietā, tā kā nodokļu markām ir būtiska vērtība, to pazušana (bez skaidrības par to, vai tās ir iznīcinātas) noteikti rada problēmu saistībā ar marku ļaunprātīgas izmantošanas riska sadali starp *van Landewijck* un Nīderlandes nodokļu administrāciju. Nīderlandes tiesības atrisina šo problēmu tādā pašā veidā, kā tas ir darīts akcīzes nodokļa un PVN sistēmā. Abos gadījumos minētajā situācijā tiesību noteikumi *van Landewijck* neatļauj saņemt samaksātā akcīzes nodokļa un PVN atmaksu vai kompensāciju.

9 — Lietā C-435/03 *British American Tobacco* un *Newman Shipping* (2005. gada 14. jūlija spriedums, Krājums, I-7077. lpp.) situācija ir tieši tāda, ka no noliktavas ir nozagti tabakas izstrādājumi bez nodokļu uzlīmēm.

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

A — *Pirmais jautājums*

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

38. Principā nekas neliedz dalībvalstij paredzēt normas, kas ir piemērojamas riska sadalei saistībā ar nodokļu marku pazušanas un no tās izrietošās ļaunprātīgās izmantošanas problēmām. Kā ir paredzēts Nīderlandes tiesībās, izņemot gadījumus, kas ir paredzēti Likuma par akcīzes nodokli 79. panta 3. punktā un Īstenošanas rīkojuma 52. pantā [10], marku pazaudēšanas un tam sekojošas

10 — Atbilstoši Nīderlandes Likuma par akcīzes nodokli 79. pantam, ja tiktu pierādīts, ka minētās markas ir iznīcinātas, *van Landewijck* būtu tiesības uz samaksātā akcīzes nodokļa summas atmaksu vai kompensāciju. Tas ir saprotams tāpēc, ka šajā gadījumā, bet nevis vienkāršas pazaudēšanas gadījumā, marku ļaunprātīgas izmantošanas riska nebūtu.

ļaunprātīgas izmantošanas risks, kā tas ir šajā lietā, ir jāuzņemas personai, kas ir pieprasījusi nodokļu markas, un kuras vārdā un uz kuras rēķina tās ir saņemtas no *PTT Post Filatelie*. Šī persona, kuras kontrolē ir nodokļu markas, Nīderlandes tiesībās tiek uzskatīta par esošu labākā situācijā, lai novērstu marku ļaunprātīgas izmantošanas risku vai katrā ziņā lai aizsargātos no šī riska, apdrošinoties pret to vai kādā citā veidā. Iespējams, ka runa ir par normu attiecībā uz tāda riska sadali, kas balstīts uz tā lietas dalībnieka atbildību, kurš ir labākā situācijā marku uzraudzības veikšanai [11].

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

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

41. Patiešām, *van Landewijck* finansiāli zaudē vairāk nekā inspektors, ja tai jāuzņemas marku pazaudēšanas risks. Ja nodokļu administrācija uzņemas daļu no pazudušo nodokļu marku ļaunprātīgas vai krāpnieciskas izmantošanas riska, tas nerada automātisku ienākumu zaudējumu valstij akcīzes nodokļa summas apmērā, ko atspoguļo pazudušās markas, jo pilnībā nav skaidrs, ka visas markas tiks izmantotas ļaunprātīgi.

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

11 — Arī no atbilstošas apdrošināšanas aprēķina viedokļa marku pieprasītājs pēc tam, kad tās tam ir izsniegtas, ir daudz labvēlīgākā situācijā nekā nodokļu administrācija.

43. Ir vispārzināms, ka kontrabanda ietekmē tabakas izstrādājumu tirdzniecību un ka nodokļu markas šiem izstrādājumiem tiek meklētas nelikumīgas tabakas izstrādājumu tirdzniecības mērķiem. Tomēr ir acīmredzami, ka krāpšanas, izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un ļaunprātīgas izmantošanas novēršana ir mērķis, uz kuru varētu būt virzīts attiecīgais valsts tiesiskais regulējums attiecībā uz nodokļu marku tiesisko režīmu [12]. Šis mērķis ir arī nozīmīgs, lai varētu noteikt piemērojamo režīmu marku pazušanas gadījumā, kā tas ir šajā lietā.

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

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

46. Šajā sakarā atgādinu, ka jebkurai valsts iestādei, kuras pienākumos ietilpst Kopienu tiesību piemērošana, ir jāievēro vispārējie Kopienu tiesību principi [13]. Ir noteikts, ka "samērīguma principu Tiesas pastāvīgā judikatūra atzīst par tādu, kas ir viens no Kopienu tiesību vispārējiem principiem" [14]. Tādējādi dalībvalstīm tas ir jāievēro, īstenojot Kopienu tiesisko regulējumu [15]. Lai noteiktu, vai Nīderlandes sistēma samaksātā akcīzes nodokļa summas atmaksai vai kompensācijai, par ko ir uzdots prejudiciālais jautājums, ir saderīga ar samērīguma principu, ir jāpārbauda, vai šajā sistēmā izmantotie līdzekļi ir piemēroti izvirzītā mērķa īstenoša-

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

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

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

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

nai un vai tas nepārsniedz nepieciešamo šī mērķa sasniegšanai [16].

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

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

B — *Jautājumi attiecībā uz PVN*

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

50. Šī sistēma ir īpaša sistēma (Sestās direktīvas 27. panta 1. punkta nozīmē), kas atkāpjas no parastas Sestās direktīvas ieviestas Kopienas sistēmas PVN iekasēšanai. Saskaņā ar to PVN ir jāiekasē tad, kad tabakas izstrādājumi tiek piegādāti. Šādas atkāpes ietverošās sistēmas mērķis ir, pirmkārt, vienkāršot PVN iekasēšanu, to darot

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

tikai vienu reizi tabakas izstrādājumu tirdzniecības laikā — tad, kad tos izved no noliktavas vai kad tos importē atbilstoši akcīzes nodokļa sistēmai, un, otrkārt, cīnīties pret krāpšanu, tā kā mazumtirdzniecība nav ietverta nodokļa iekasēšanas procesā.

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

1. Otrā jautājuma a) punkts

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

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

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

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

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

nevar apšaubīt. Pretējs gadījums ir tad, ja Komisija nav darījusi zināmu savu viedokli saistībā ar šo pasākumu.

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

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

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

2. Otrā jautājuma b) punkts

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

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

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

60. Sestās direktīvas 27. panta 5. punktā ir noteikts, ka pieņemtajiem pasākumiem PVN iekasēšanas vienkāršošanai ir jābūt saderīgiem ar īpašiem šī paša panta 1. punktā noteiktajiem nosacījumiem. Tie "nedrīkst ietekmēt gala patēriņa stadijā maksājamo nodokli, izņemot gadījumus, kad tas notiek niecīgā apjomā".

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

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

63. Šajā sakarā es uzskatu, ka nevar pamatoties uz acīmredzamiem izņēmuma apstākļiem, piemēram, gadījumu, kad tabakas izstrādājumi paliek nepārdoti vai ja tie tiek nelikumīgi pārdoti mazumtirdzniecībā par cenu, kas atšķiras no uz nodokļu markām norādītās mazumtirdzniecības cenas, lai secinātu, ka vispārīgā veidā PVN iekasēšanas sistēma ar nodokļu marku palīdzību vienlaicīgi ar akcīzes nodokli ir pretrunā prasībai, ko paredz 27. panta 1. punkts, saskaņā ar kuru minētais vienkāršošanas pasākums nevar ietekmēt "gala patēriņa stadijā maksājamo nodokli, izņemot gadījumus, kad tas notiek niecīgā apjomā". Tāpat ir jāatgādina,

ka ne visa veida summas svārstības var padarīt atkāpes ietverošo sistēmu par nesaderīgu ar 27. panta 1. punkta noteikumiem, bet tikai tādas svārstības, kas nav niecīgas. Iespējamo svārstību, ko ir izraisījusi Nīderlandes atkāpes ietverošā sistēma, izņēmuma raksturs un tas, ka tās nav bijušas vispārējas un sistemātiskas svārstības, neļauj pierādīt, ka kopumā tās izraisa būtiskus nodokļa summas grozījumus galīgajā patēriņā stadijā.

64. Turklāt ir jānorāda, ka atbilstoši Tiesas judikatūrai atkāpes ietverošie valsts pasākumi, kas ir norādīti Sestās direktīvas 27. panta 5. punktā un kas ir paredzēti nodokļa iekasēšanas vienkāršošanai vai cīņai pret krāpšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, "principā var atkāpties no PVN bāzes, ko paredz Sestās direktīvas 11. pants, tikai stingri nepieciešamās robežās šī mērķa sasniegšanai" [20]. Ir atļauti tikai pasākumi, kas ir "nepieciešami un atbilstīgi noteikta to izvirzīta mērķa īstenošanai, un ja tie pēc iespējas mazāk ietekmē Sestās direktīvas mērķus un principus" [21].

65. Minētās atkāpes ietverošās PVN iekasēšanas sistēmas ar nodokļu marku palīdzību mērķis ir vienkāršot nodokļa iekasēšanu un novērst krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Šī sistēma, to izvērtējot kopumā, īsteno šo mērķi, nepārsniedzot šim nolūkam nepieciešamo un neradot būtiskus šķēršļus Sestās direktīvas mērķu īstenošanai.

66. Tādējādi es iesaku Tiesai atbildēt uz iesniedzējtiesas uzdotā otrā jautājuma b) punktu, ka Sestās direktīvas 27. panta 1. un 5. punkts ir jāinterpretē tādā veidā, ka īpašs PVN iekasēšanas veids tabakas izstrādājumiem, kādu ievieš Likuma par PVN 28. pants, ir saderīgs ar tajā paredzētajām prasībām un kopumā nepārsniedz nepieciešamo, lai vienkāršotu nodokļa iekasēšanu un novērstu krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

3. Otrā jautājuma c) punkts

67. Saistībā ar iepriekšējo jautājumu, šis pēdējais *Hoge Raad* uzdotais jautājums it īpaši attiecas uz to, vai samaksāto PVN summu par pirmajā jautājumā aprakstītajos apstākļos pazudušām markām atmaksas vai kompensācijas sistēma ir saderīga ar Sesto

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

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

direktīvu un it īpaši tās 27. panta 1. un 5. punktu.

68. Tāpat kā analizē, ko es veicu pirmā iesniedzējtiesas uzdotā jautājuma ietvaros, tam, ka minētām nodokļu markām ir būtiska vērtība un ka to pazušana izraisa reālu risku, ka tās tiks izmantotas krāpšanai, ir svarīga nozīme, lai atbildētu uz šo pēdējo jautājumu. Kā izriet no divu iepriekšējo jautājumu analīzes, Kopienu tiesības šīs lietas gadījumā nav pretrunā tam, ka šo maksājamo PVN summu par tabakas izstrādājumiem iekasēšana notiek ar nodokļu marku palīdzību. Tomēr, ņemot vērā, ka šīm markām atbilstoši to raksturiezīmēm un norādēm uz tām ir jau minētā būtiskā vērtība, ir saprotami, ka riska sadales sistēma par šo marku pazušanu tiek balstīta uz marku pieprasītāja, kurš šīs markas pats vai ar citas personas starpniecību ir saņēmis uz sava rēķina un uz sava vārda, atbildības principu, jo tas ir persona, kas atrodas labākā stāvoklī, lai uzraudzītu šīs vērtības.

69. Protams, šādas marku pazušanas riska sadales normas piemērošana pamata lietas apstākļos izraisa ļoti smagas finansiālas sekas tādam uzņēmējam kā *van Landewijck*, kas ir pazaudējis markas un kas tajā nav vainojams. Tomēr šāda riska sadales norma, kas nosaka, ka risku uzņemas marku saņēmējs, kam ir faktiska kontrole pār tām, ir jāuzskata par normu ar vispārēju un abstraktu raksturu. Finansiālo seku smagums tai personai, kurai jāuzņemas risks, loģiski izriet no riska sadales normas jebkāda veida preču pazaudēšanai tirdzniecības laikā piemērošanas. Tas nenozīmē, ka šāda vispārēja norma ir pretēja Sestajai direktīvai un it īpaši tās 27. panta 1. un 5. punktam.

70. Protams, sistēma šajā lietā, tā kā tā neparedz pazudušo, bet neiznīcināto marku vērtības atmaksāšanu, var izraisīt — no praktiskā viedokļa — situācijas, kad PVN tiek uzlikts divas reizes par tiem pašiem tabakas izstrādājumiem. Tomēr šādu sistēmu pamato iemesli, kas lielākoties sakrīt ar tiem, kuri ir jau norādīti atbildē uz pirmo jautājumu. Šajā gadījumā šī marku pazaudēšanas un to iespējamās vēlākas krāpnieciskas izmantošanas riska sadales sistēma arī ir pamatota, jo "cīņa pret krāpšanu, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamo ļaunprātīgo izmantošanu ir Sestajā direktīvā atzīts un veicināts mērķis" [22].

71. Te rodas pēdējais jautājums. Komisija un prasītāja uzskata, ka iepriekš minētais sprie-

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

dums lietā *British American Tobacco* un *Newman Shipping* ir nozīmīgs, analizējot šo lietu, un būtu pamatoti sniegt apstiprinošu atbildi uz otrā jautājuma c) punktu. Tā kā šajā spriedumā Tiesa ir nospriedusi, ka tabakas izstrādājumu zādzība no noliktavas nav preču piegāde Sestās direktīvas izpratnē, tāpat *a fortiori* būtu arī gadījumā ar nodokļu marku, kas bija paredzētas šiem izstrādājumiem, pazaudēšanu vai zādzību.

72. Es nepiekrītu šim viedoklim. Iepriekš minētajā spriedumā lietā *British American Tobacco* un *Newman Shipping* minētā Beļģijas tiesiskā regulējuma rezultātā tabakas izstrādājumu zādzība tika uzskatīta par darbību, ko apliek ar nodokli Sestās direktīvas izpratnē. Tiesa nosprieda šajā sakarā, ka dalībvalsts nevar ietvert akcīzes preču zādzību to darījumu kategorijā, kuriem uzliek Sestajā direktīvā paredzēto nodokli [23].

73. Šajā lietā aplūkojamā Nīderlandes faktiskā un normatīvā situācija stipri atšķiras no iepriekš minētās lietas *British American Tobacco* un *Newman Shipping*. Šajā pēdējā lietā aplūkojamais atkāpes ietverošais pasākums nebija pamatots ar loģisku pamudinājumu tabakas izstrādājumu īpašniekam tos uzraudzīt. Tas bija pilnībā nevajadzīgi attiecībā uz īpašnieku, kurš, ja nav norādes uz viņa krāpniecisko piedalīšanos zādzībā, parasti cenšas novērst savu tabakas izstrādājumu pazaudēšanu, un tas ir pilnībā pietiekami, lai pamudinātu to uzraudzīt minētos izstrādājumus. Savukārt nodokļu marku pazaudēšanas gadījumā, ja nepastāv marku saņēmēja atbildības norma, kāda ir šajā lietā Nīderlandes pieņemtā norma, marku saņēmējam nav faktiska pamudinājuma tās uzraudzīt, ja iespējamā marku pazaudēšana, tās neiznīcinot, var viegli būt pamatā par to pirkumu samaksātās summas atmaksai vai kompensācijai. Šāda atšķirība atļauj noraidīt argumentu, ka *a fortiori* no iepriekš minētā sprieduma lietā *British American Tobacco* un *Newman Shipping* izriet, ka *van Landewijck* šajā lietā ir jābūt tiesībām uz samaksātā PVN summu atmaksu vai kompensāciju.

74. Tādējādi man šķiet, ka Tiesai uz otrā jautājuma c) punktu vajadzētu atbildēt tādā veidā, ka tas, ka nepastāv pienākums atmaksāt par akcīzes nodokļa markām samaksātās summas, kas atbilst maksājamā PVN summai, pamata lietas apstākļos ir saderīgi ar Sesto direktīvu un it īpaši ar tās 27. panta 1. un 5. punktu.

23 — Skat. šī sprieduma 42. un 48. punktu.

III — Secinājumi

75. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, es piedāvāju Tiesai atbildēt uz *Hoge Raad* uzdotajiem jautājumiem šādi:

1) Padomes 1992. gada 25. februāra Direktīvas 92/12/EEK par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību noteikumi nav šķērslis tam, ka dalībvalstis piemēro tiesisko sistēmu, saskaņā ar kuru šīs dalībvalstis marku pieprasītājiem un saņēmējiem nosaka finansiālo atbildību par nodokļu marku pazaudēšanu un saskaņā ar kuru šīm dalībvalstīm nav pienākuma atmaksāt vai kompensēt nodokļu marku pieprasīšanas brīdī samaksātā akcīzes nodokļa summu tādos apstākļos, kādi ir šajā lietā. Šī tiesiskā sistēma ir arī saderīga ar samērīguma principu;

2) 27. panta 5. punktā 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 paredzēts norādes termiņš un tas ir jāinterpretē tā, ka privātpersona nevar atzīt par nepiemērojamu īpašu nodokļa iekasēšanas kārtību, jo tika pārkāpts termiņš, kurā dalībvalstīm ir jāpaziņo Komisijai par īpaša nodokļa iekasēšanas veida pastāvēšanu, ja Komisijai bija faktiska iespēja novērtēt minēto nodokļa iekasēšanas veidu un darīt zināmu savu viedokli šajā sakarā;

3) Sestās direktīvas 77/388 27. panta 1. un 5. punkts ir jāinterpretē tādā veidā, ka īpašs PVN iekasēšanas veids tabakas izstrādājumiem, kādu ievieš Likuma par PVN 28. pants, ir saderīgs ar tajā paredzētajām prasībām un kopumā nepārsniedz nepieciešamo, lai vienkāršotu nodokļa iekasēšanu un novērstu krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas;

4) tas, ka nepastāv pienākums atmaksāt par akcīzes nodokļa markām samaksātās summas, kas atbilst maksājamā PVN summai, pamata lietas apstākļos ir saderīgi ar Sesto direktīvu un it īpaši ar tās 27. panta 1. un 5. punktu.