



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2014 m. liepos 17 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Pridėtinės vertės mokestis — Šeštoji direktyva 77/388/EEB — Direktyva 2006/112/EB — Prekių, kurioms numatoma įforminti sandėliavimo, išskyrus muitinio sandėliavimo, procedūrą, importo atleidimas nuo mokesčio — Pareiga fiziškai patalpinti prekes į sandėlį — Nesilaikymas — Pareiga sumokėti PVM, nepaisant to, kad jis jau buvo sumokėtas pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą“

Byloje C-272/13

dėl *Commissione tributaria regionale per la Toscana* (Italija) 2012 m. gegužės 25 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2013 m. gegužės 21 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Equoland Soc. coop. arl

prieš

Agenzia delle Dogane – Ufficio delle Dogane di Livorno

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Borg Barthet, teisėjai E. Levits ir F. Biltgen (pranešėjas),

generalinis advokatas N. Jääskinen,

posėdžio sekretorė L. Carrasco Marco, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2014 m. balandžio 9 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Equoland Soc. coop. arl*, atstovaujamos *avvocati* M. Turci, R. Vianello ir D. D'Alauro,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* G. Albenzio,
- Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos M. J. García-Valdecasas Dorrego ir L. Banciella Rodríguez-Miñón,
- Europos Komisijos, atstovaujamos D. Recchia ir C. Soulay,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

* Proceso kalba: italų.

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t. p. 23), iš dalies pakeistos 2006 m. vasario 14 d. Tarybos direktyva 2006/18/EB (OL L 51, p. 12; toliau – Šeštoji direktyva), 16 straipsnio ir 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1; toliau – PVM direktyva) 154 ir 157 straipsnių aiškinimu.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Equoland Soc. coop. arl* (toliau – *Equoland*) ir *Agenzia delle Dogane – Ufficio delle Dogane di Livorno* (Muitinės agentūra, Livorno muitinės biuras; toliau – *Ufficio*) ginčą dėl *Ufficio* sprendimo, kuriuo *Equoland* įpareigota sumokėti pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM) už prekių, fiziškai nepatalpintų į mokestinį sandėlį, importą, nors ji šį mokestį jau sumokėjo pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 3 dalyje numatyta:

„Apmokestinimo momentas įvyksta ir mokestis tampa apskaičiuotinas, kai prekės įvežamos. Jeigu įvežtoms į [B]endriją prekėms taikoma viena iš 7 straipsnio 3 dalyje nurodytų procedūrų, apmokestinimo momentas įvyksta ir mokestis tampa apskaičiuotinas tik tada, kai prekėms ši procedūra daugiau negali būti taikoma.

Vis dėlto, kai importuojamoms prekėms taikomas muitas, žemės ūkio produktų importo mokestis arba pagal bendrą politiką nustatytos jiems lygiavertės rinkliavos, apmokestinimo momentas įvyksta ir mokestis tampa apskaičiuotinas, kai įvyksta apmokestinimo momentas šioms Bendrijos rinkliavoms ir šios rinkliavos tampa apskaičiuotinos.

Tais atvejais, kai importuojamos prekės nėra jokių minėtų Bendrijos rinkliavų objektas, valstybės narės, nustatydamos apmokestinamąjį įvykį ir datą, kada mokestis tampa apskaičiuotinas, taiko galiojančias nuostatas dėl muitų.“

- 4 Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalies redakcijoje pagal jos 28c straipsnį (toliau – Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalis) nustatyta:

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos mokesčių nuostatų, valstybės narės gali, pasikonsultavusios, kaip numatyta 29 straipsnyje, imtis specialių priemonių, skirtų atleisti nuo [PVM] visus ar kai kuriuos iš toliau nurodytų sandorių, su sąlyga, kad jie nėra skirti galutiniam naudojimui ir (arba) suvartojimui ir kad [PVM] suma, kurią reikia sumokėti pasibaigus susitarimams dėl situacijų, minimų A–E punktuose, atitinka mokesčio sumą, kurią būtų tekę sumokėti, jeigu kiekvienas iš šių sandorių būtų apmokestintas šalies teritorijoje:

- A. Įvežamas prekės, kurioms numatoma įforminti sandėliavimo, išskyrus muitinio sandėliavimo, procedūrą;

B. Prekes, kurias ketinama:

- a) pateikti muitinei ir atitinkamais atvejais padėti laikinai saugoti;
- b) įvežti į laisvąją zoną ar padėti saugoti franko [laisvajame] sandėlyje;
- c) įforminti pagal muitinės sandėliavimo arba laikinojo įvežimo perdirbti procedūrą;

<...>

- e) laikyti šalies teritorijoje pagal sandėliavimo procedūras, išskyrus muitinės sandėliavimą

.Šiame straipsnyje sandėliai, išskyrus muitinės sandėlius, yra:

- vietos produktams, už kuriuos mokamas akcizas, apibrėžtos kaip akcizu apmokestinamų prekių sandėlis [1992 m. vasario 25 d. Europos Tarybos direktyvos 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole (OL L 76, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., sk. 9, t. 1 p. 179)] 4 straipsnio b dalyje,
- vietos kitoms prekėms, neapmokestinamoms akcizu, kurias nustato valstybės narės. Tačiau valstybės narės gali taikyti tik muitinės sandėliavimo procedūras, jeigu minėtos prekės skirtos tiekimui [tiekti] mažmenų stadijoje.

<...>“

- 5 Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje pagal jos 28f straipsnio redakciją numatyta:

„1. Teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinas.

2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

<...>

- b) [PVM], apskaičiuotą ar sumokėtą už importuotas į šalies teritoriją prekes;

<...>“

- 6 Pagal Direktyvos 92/12 4 straipsnio b punktą mokestiniu sandėliu laikoma „vieta, kurioje įgaliotasis sandėlio savininkas savo verslo kontekste ir laikydamasis tam tikrų valstybės narės, kurioje yra mokestinis sandėlis, atsakingos institucijos nustatytų sąlygų, gamina, perdirba, laiko, į kurią gauna arba iš kurio išsiunčia akcizais apmokestinamus produktus taikant laikino akcizų mokėjimo atidėjimo režimą“.

Italijos teisė

- 7 1993 m. rugpjūčio 30 d. Dekreto įstatymo Nr. 331 dėl nuostatų mokesčių už mineralines alyvas, alkoholį, alkoholinius gėrimus ir apdorotą tabaką srityje ir PVM srityje suderinimo su EEB direktyva nustatytomis nuostatomis ir pakeitimų dėl šio suderinimo bei nuostatų dėl įgaliotų mokestinės pagalbos centrų, mokesčio grąžinimo procedūrų, ILOR neįtraukimo į įmonių pajamas iki sumos,

atitinkančios tiesioginės veiklos išlaidas, specialaus tam tikrų prekių vartojimo mokesčio už 1993 m. nustatymo ir kitų mokesčių nuostatų (GURI, Nr. 203, 1993 m. rugpjūčio 30 d.) 50bis straipsnio 4 dalyje numatyta:

„Nemokant [PVM] vykdomi šie sandoriai:

<...>

b) ne Bendrijos prekių, kurioms taikoma PVM sandėliavimo procedūra po to, kai sumokėta atitinkama proporcinga mokesčiui garantija, išleidimo į laisvą apyvartą sandoriai. Šios garantijos neprivalo teikti leidimą turintis asmuo, kaip tai suprantama pagal Reglamento (EEB) Nr. 2454/1993 <...> 14a straipsnį, ir atleisti nuo mokesčio asmenys, kaip tai suprantama pagal muitų įstatyminių nuostatų suvestinio teisės akto 90 straipsnį, numatytą 1973 m. sausio 23 d. Respublikos prezidento dekrete Nr. 43.“

- 8 1997 m. gruodžio 18 d. Įstatyminio dekreto Nr. 471 dėl ne baudžiamųjų sankcijų tiesioginių mokesčių, pridėtinės vertės mokesčio ir mokesčių surinkimo srityje reformos pagal 1996 m. gruodžio 23 d. Įstatymo Nr. 662 3 straipsnio 133 pastraipos q punktą (GURI, Nr. 5 paprastasis priedas, 1998 m. sausio 8 d.; toliau – Įstatyminis dekretas Nr. 471/97) 13 straipsnyje nustatyta:

„1. Bet kuriam asmeniui, kuris per nustatytą terminą visiškai ar iš dalies nesumoka avansinių įmokų, periodinių mokėjimų, išlyginamųjų įmokų ar mokesčio likučio pagal deklaraciją atlikus atskaitymus, tokiais atvejais nuo periodinių mokėjimų ir avansinių įmokų, net jeigu jie nesumokėti, sumos taikoma administracinė sankcija, lygi 30 % kiekvienos nesumokėtos sumos, net jeigu ištaisius esmines ar apskaičiavimo klaidas, konstatuotas tikrinant metinę deklaraciją, matyti, kad mokestis yra didesnis arba kad atskaitoma suma mažesnė. Dėl mokėjimų, susijusių su kreditais, visiškai užtikrinamais nekilnojamojo turto ar asmeninės garantijos formomis, numatytomis įstatymu ar pripažintomis mokesčių administratoriaus, atliktų vėluojant ne daugiau nei 15 dienų, pirmajame sakinyje numatyta sankcija, be 1997 m. gruodžio 18 d. Įstatyminio dekreto Nr. 472 13 straipsnio 1 dalies a punkto nuostatų, dar sumažinama suma, lygia vienai penkioliktajai už kiekvieną uždelstą dieną. Tokia pati sankcija taikoma mokesčio, padidinto pagal 1973 m. rugsėjo 29 d. Respublikos Prezidento dekreto Nr. 600 36-bis ir 36-ter straipsnius ir 1972 m. spalio 26 d. Respublikos Prezidento dekreto Nr. 633 54 straipsnį, sumokėjimo atveju.

2. Išskyrus į registrą įtrauktų mokesčių atvejus, sankcija taip pat taikoma visais mokesčio ar šio mokesčio dalies nesumokėjimo per nustatytą terminą atvejais.

3. Šiame straipsnyje numatytos sankcijos netaikomos, kai mokėjimai atlikti laiku kitam nei kompetentingam biurui, įstaigai ar koncesininkui.“

Faktinės pagrindinės bylos aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

- 9 Remiantis nutartimi dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir *Equoland*, Italijos, Ispanijos vyriausybių ir Europos Komisijos pateiktomis pastabomis, faktinės pagrindinės bylos aplinkybės gali būti apibendrintos taip.
- 10 2006 m. birželio mėn. *Equoland*, pagal *Ufficio*, importavo prekių siuntą iš trečiosios šalies. Muitinės deklaracijoje ji nurodė, kad šioms prekėms numatyta taikyti mokestinio sandėliavimo PVM tikslais procedūrą. Todėl nereikalaujama jokio importo PVM mokėjimo šio sandorio dieną.

- 11 Kitą dieną po importo sandėlio, kuriam buvo skirtos prekės, valdytojas įtraukė jas į sandėlio registrą. Tačiau paaiškėjo, kad prekės niekada nebuvo fiziškai atgabentos į sandėlį, o jame patalpintos tik virtualiai, t. y. įtraukus į šį registrą. Tada prekėms nedelsiant baigta taikyti mokestinio sandėliavimo procedūra, ir *Equoland* sumokėjo PVM pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą.
- 12 Manydama, nes prekės fiziškai nebuvo patalpintos į mokestinį sandėlį, kad nesilaikyta būtinų importo PVM mokėjimo atidėjimo sąlygų, *Ufficio* nusprendė, kad *Equoland* nesumokėjo mokėtino mokesčio, ir pagal Įstatyminio dekreto Nr. 471/97 13 straipsnį pareikalavo sumokėti importo PVM ir baudą, sudarančią 30 % jo dydžio.
- 13 *Equoland* pateikė skundą dėl šio sprendimo *Commissione tributaria provinciale di Livorno* ir tvirtino, kad ji ištaisė situaciją dėl importo PVM pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą, sumokėjusi šį PVM *Agenzia delle Entrate* (Pajamų agentūra), užuot sumokėjusi jį *Ufficio*. Todėl Įstatyminio dekreto Nr. 471/97 13 straipsnis netaikytinas tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje.
- 14 Atmetus skundą, *Equoland* pateikė apeliacinį skundą dėl sprendimo atmesti *Commissione tributaria regionale per la Toscana* ir pakartojo savo nuomonę, kad tikslinamasis apmokestinimo dokumentas pagrįstas tik tuo, kad importuotos prekės nebuvo „fiziškai“ patalpintos į mokestinį sandėlį, nesant nesumokėto PVM, nes išleisdama vartoti ji išrašė sau sąskaitą faktūrą dėl importuotų prekių įsigijimo ir sumokėjo taip patikslintą PVM. Be to, *Equoland* tvirtina, kad daugelyje valstybių narių „virtualus“ prekių patalpinimas į mokestinį sandėlį yra teisėtas.
- 15 *Ufficio* visų pirma tvirtino, kad būtina sąlyga siekiant taikyti teisės aktus dėl PVM sandėlių, pagal kuriuos sustabdoma pareiga mokėti mokestį importo metu ir leidžiama jį sumokėti tik periodinės deklaracijos metu, yra „fizinis“ importuotų prekių patalpinimas į tokį sandėlį. Iš tiesų nacionalinės nuostatos yra aiškios ir pagal jas reikalaujama „fiziškai“ patalpinti šias prekes į sandėlį, nes PVM surinkimo atidėjimas bus užtikrintas, tik jeigu jos bus tinkamai įgaliotame sandėlyje.
- 16 Be to, PVM neutralumo principu, kuris susijęs tik su ekonominiais šio mokesčio padariniais vartotojams, negali būti remiamasi siekiant nesilaikyti pareigos mokėti PVM mokesčio apmokestinimo momento atsiradimo momentu. Nagrinėjamu atveju tai yra prekių importas.
- 17 Galiausiai, kadangi importo PVM yra mokestis, susijęs su sienos kirtimu, jį turi apskaičiuoti ir surinkti muitinė, šiuo atveju – *Ufficio*, o tai, be to, leistų per trumpiausią terminą sumokėti Europos Sąjungai tenkančią dalį.
- 18 Nagrinėdamas bylą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad dėl aiškinimo, kurio laikosi *Ufficio*, PVM reikėtų mokėti du kartus dėl pareigos, kuri turėtų būti laikoma vien formalia, nesilaikymo. Taigi už tokios pareigos pažeidimą galėtų būti taikoma savarankiška sankcija, jeigu fizinis prekių patalpinimas į mokestinį sandėlį būtų laikomas privalomu, tačiau, nesant apmokestinamojo sandorio, dėl jo šioms prekėms neturėtų būti taikomas PVM.
- 19 Šiomis aplinkybėmis *Commissione tributaria regionale per la Toscana* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:
 - „1. Ar pagal [Šeštosios direktyvos] 16 straipsnį ir [PVM direktyvos] 154 ir 157 straipsnius tam, kad būtų atleidžiama nuo importo PVM, pakanka to, kad importuojamoms prekėms būtų numatyta taikyti sandėliavimo procedūras, išskyrus muitinį sandėliavimą, t. y. PVM sandėliavimo procedūrą, net tuo atveju, kai prekės nepatalpinamos į sandėlius fiziškai, o tai tik nurodoma dokumentuose?
 2. Ar pagal [Šeštąją direktyvą] ir [PVM direktyvą] draudžiama praktika, pagal kurią valstybė narė apmokestina importo PVM, nepaisant to, kad dėl klaidos ar netikslumo jis jau buvo sumokėtas pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą, išrašius sau sąskaitą faktūrą ir įregistravus pirkimų ir pardavimų registre?

3. Ar PVM neutralumo principas pažeidžiamas, kai valstybė narė reikalauja sumokėti PVM, jau sumokėtą pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą, išrašius sau sąskaitą faktūrą ir įregistravus pirkimų ir pardavimų registre?“

Dėl prejudicinių klausimų

- 20 Kaip matyti iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos, pagrindinėje byloje nagrinėjamas prekių importas įvyko 2006 m. birželio mėn., todėl Direktyva 2006/112, įsigaliojusi tik 2007 m. sausio 1 d., *ratione temporis* netaikoma ginčui pagrindinėje byloje.
- 21 Todėl reikia manyti, kad prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs tik su Šeštosios direktyvos aiškinimu.

Dėl pirmojo klausimo

- 22 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad ja draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos juose numatyto atleidimo nuo importo PVM mokėjimo suteikimas siejamas su sąlyga, kad importuojamos prekės, kurioms numatyta taikyti PVM sandėliavimo procedūrą, būtų fiziškai patalpintos į sandėlį.
- 23 Šiuo klausimu pirmiausia reikia priminti, kad Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalis, kaip nuo principo, nurodyto tos pačios direktyvos 10 straipsnio 3 dalyje, pagal kurį apmokestinimo momentas įvyksta ir PVM tampa apskaičiuotinas, kai prekės įvežamos, nukrypstanti nuostata, turi būti aiškinama siaurai.
- 24 Be to, Sąjungos teisės aktų leidėjas pasinaudojimą Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalyje valstybėms narėms numatyta galimybe susiejo su dviem esminėmis sąlygoms, t. y. pirma, kad prekės kurios importas turi būti atleistas, nebūtų skirtos galutiniam naudojimui ar vartojimui ir, antra, kad mokėtino PVM suma, kai nebetaikoma šioms prekėms taikyta procedūra, atitiktų PVM sumą, kuri būtų mokėtina, jeigu kiekvienas iš sandorių būtų apmokestintas šalies teritorijoje.
- 25 Galiausiai pagal valstybėms narėms pripažintą galimybę jos gali imtis specialių priemonių siekiant taikyti Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalyje numatytą atleidimą nuo mokesčio.
- 26 Šiomis aplinkybėmis ir, nesant kitų nuorodų šiuo klausimu Šeštojoje direktyvoje, iš esmės valstybės narės turi nustatyti formalumus, kuriuos turi įgyvendinti apmokestinamasis asmuo, kad galėtų pasinaudoti atleidimu nuo PVM mokėjimo pagal šią nuostatą.
- 27 Tačiau reikia pažymėti, kad įgyvendindamos taip pripažintą kompetenciją valstybės narės privalo laikytis Sąjungos teisės ir jos bendrųjų principų, taigi ir proporcingumo principo (žr. Sprendimo *Rēdlihs*, C-263/11, EU:C:2012:497, 44 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 28 Nagrinėjamu atveju, kaip matyti iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, Italijos teisės aktų leidėjas numatė, jog tam, kad galėtų pasinaudoti atleidimu nuo importo PVM mokėjimo, apmokestinamasis asmuo privalo fiziškai patalpinti importuojamas prekes į mokestinį sandėlį, nes šiuo fiziniu buvimu siekiama užtikrinti vėlesnį mokesčio surinkimą.
- 29 Taigi reikia konstatuoti, kad tokia pareiga, nepaisant formalaus jos pobūdžio, gali leisti veiksmingai įgyvendinti siekiamus tikslus, t. y. užtikrinti teisingą PVM surinkimą ir išvengti sukčiavimo šio mokesčio srityje, ir ji savaime neviršija to, kas būtina šiems tikslams pasiekti.

- 30 Todėl į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalis aiškinama taip, kad ja nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos juose numatyto atleidimo nuo importo PVM mokėjimo suteikimas siejamas su sąlyga, kad importuojamos prekės, kurioms numatyta taikyti PVM sandėliavimo procedūrą, būtų fiziškai patalpintos į sandėlį.

Dėl antrojo ir trečiojo klausimų

- 31 Antruoju ir trečiuoju klausimais, o juos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštąją direktyvą reikia aiškinti taip, kad pagal PVM neutralumo principą ja draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos valstybė narė reikalauja sumokėti importo PVM, nors jis jau buvo sumokėtas pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą, išrašius sau sąskaitą faktūrą ir įtraukus į apmokestinamojo asmens pirkimų ir pardavimų registrą.
- 32 Šiuo klausimu reikia priminti, kad jeigu įgyvendindamos Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalimi suteiktą kompetenciją valstybės narės nustato priemonės, kaip antai pareigą fiziškai patalpinti importuojamas prekes į mokestinį sandėlį, nesant teisės aktų dėl sankcijų, šios valstybės taip pat kompetentingos pasirinkti, jų manymu, tinkamas sankcijas (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Rēdlihs*, EU:C:2012:497, 44 punktą).
- 33 Todėl siekdama užtikrinti tikslų importo PVM surinkimą ir išvengti sukčiavimo valstybė narė turi teisę savo nacionalinės teisės aktuose numatyti tinkamas sankcijas, skirtas nubausti dėl pareigos fiziškai patalpinti importuojamas prekes į mokestinį sandėlį nesilaikymo.
- 34 Tačiau tokios sankcijos neturi viršyti to, kas būtina šiems tikslams pasiekti (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Ecotrade*, C-95/07 ir C-96/07, EU:C:2008:267, 65–67 punktus; Sprendimo *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 67 punktą ir Sprendimo *Rēdlihs*, EU:C:2012:497, 47 punktą).
- 35 Siekiant įvertinti, ar tokia sankcija atitinka proporcingumo principą, reikia atsižvelgti, be kita ko, į pažeidimo, už kurį ta sankcija siekiama nubausti, pobūdį ir sunkumą, taip pat jos dydžio nustatymo tvarką.
- 36 Pirmą, dėl pažeidimo pobūdžio ir sunkumo reikia priminti, kad pareiga fiziškai patalpinti importuojamas prekes į mokestinį sandėlį, kaip nuspręsta šio sprendimo 29 punkte, yra formalus reikalavimas.
- 37 Pažymėtina, kaip tai padarė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kad dėl šios pareigos nesilaikymo bent jau pagrindinėje byloje nebuvo nesumokėtas importo PVM, nes apmokestinamasis asmuo jį sumokėjo pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą.
- 38 Žinoma, būtų galima teigti: kadangi importuojamos prekės nebuvo fiziškai patalpintos į mokestinį sandėlį, PVM buvo mokėtinas importo momentu, ir dėl to sumokėjimas pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą yra pavėluotas šio PVM sumokėjimas.
- 39 Tačiau, kaip matyti iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos, pavėluotai sumokėtas PVM, nesant bandymo sukčiauti ar padaryti žalos valstybės biudžetui, yra formalus pažeidimas, kuris negali paneigti apmokestinamojo asmens teisės į atskaitą. Bet kuriuo atveju toks pavėluotas sumokėjimas negali būti *per se* prilyginamas sukčiavimui, kuris reiškia, pirma, kad nagrinėjamu sandoriu, neatsižvelgiant į atitinkamose Šeštosios direktyvos ir šią direktyvą į nacionalinę teisę perkeliančių nacionalinės teisės aktų nuostatose numatytų sąlygų laikymąsi, būtų įgyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas prieštarautų šiomis nuostatomis siekiamam tikslui, ir, antra, kad objektyvių aplinkybių visuma patvirtina, jog nagrinėjamo sandorio pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 74 ir 75 punktus ir Sprendimo *EMS-Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, 74 punktą).

- 40 Antra, dėl sankcijos dydžio nustatymo tvarkos pirmiausia reikia konstatuoti, kad dėl reikalavimo, pagal kurį apmokestinamasis asmuo, be to, kad suma padidinama 30 %, turi iš naujo sumokėti importo PVM, neatsižvelgiant į jau įvykusį mokėjimą, iš esmės šiam apmokestinamajam asmeniui atimama teisė į atskaitą. Iš tiesų vienam ir tam pačiam sandoriui taikant dvigubą apmokestinimą PVM, suteikiant teisę atskaityti šį mokestį tik vieną kartą, apmokestinamasis asmuo patiria likusio PVM našta.
- 41 Šiuo klausimu pakanka priminti, pirma, kad Teisingumo Teismas ne kartą nusprendė, jog atsižvelgiant į svarbią teisės į atskaitą vietą bendroje PVM sistemoje, kuria siekiama užtikrinti visišką neutralumą apmokestinant šiuo mokesčiu bet kokią ekonominę veiklą, kuris apmokestinamajam asmeniui reiškia galimybę atskaityti mokėtiną arba sumokėtą PVM vykdant bet kokią ekonominę veiklą, sankcija, kuria atsisakoma suteikti teisę į atskaitą, nesuderinama su Šeštąja direktyva, jeigu nepatvirtintas joks sukčiavimas ar žala valstybės biudžetui, ir nereikia nagrinėti šios sankcijos dalies suderinamumo su proporcingumo principu (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Sosnowska*, C-25/07, EU:C:2008:395, 23 ir 24 punktus ir Sprendimo *EMS-Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, 68 ir 70 punktus).
- 42 Antra, iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad, priešingai, nei per posėdį tvirtino Italijos vyriausybė, Šeštojoje direktyvoje numatyta atvirkštinio apmokestinimo schema, be kita ko, leidžia kovoti su sukčiavimu ir mokesčio vengimu sudarant tam tikrų rūšių sandorius (žr. Sprendimo *Véleclair*, C-414/10, EU:C:2012:183, 34 punktą).
- 43 Kadangi, anot prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo, pagrindinėje byloje nėra nei sukčiavimo, nei bandymo sukčiauti, sankcijos dalis, pagal kurią reikalaujama iš naujo sumokėti jau sumokėtą PVM, o šis antrasis mokėjimas nesuteikia teisės į atskaitą, negali būti laikoma suderinama su PVM neutralumo principu.
- 44 Be to, kalbant apie sankcijos dalį, kurią sudaro mokesčio padidėjimas fiksuotu procentu, pakanka priminti, kad Teisingumo Teismas jau nusprendė, jog tokia sankcijos dydžio nustatymo tvarka, nesant jos gradacijos galimybių, gali viršyti tai, kas būtina teisingam PVM surinkimui užtikrinti ir išvengti sukčiavimo (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Rēdlihs*, EU:C:2012:497, 45, 50–52 punktus).
- 45 Nagrinėjamu atveju, atsižvelgiant į nacionaliniuose teisės aktuose numatyto padidėjimo procento dydį ir negalėjimą jo pakeisti pagal konkrečias kiekvieno atvejo aplinkybes, negalima atmesti galimybių, kad ši sankcijos dydžio nustatymo tvarka, taigi ir atitinkama jos dalis gali būti neproporcinga (žr. Sprendimo *Rēdlihs*, EU:C:2012:497, 52 punktą).
- 46 Galiausiai reikia pažymėti, kad pagal Teisingumo Teismo praktiką delspinigių sumokėjimas gali būti tinkama sankcija formalios pareigos pažeidimo atveju, jeigu ji neviršija to, kas būtina siekiamiesiems tikslams užtikrinti teisingą PVM surinkimą ir išvengti sukčiavimo pasiekti (žr. Sprendimo *EMS-Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, 75 punktą).
- 47 Tačiau jeigu bendra apmokestinamojo asmens mokėtinų delspinigių suma turi atitikti atskaitytino mokesčio sumą, taip atimant apmokestinamojo asmens teisę į atskaitą, tokia sankcija turi būti laikoma neproporcinga.
- 48 Bet kuriuo atveju galutinį pagrindinėje byloje nagrinėjamos sankcijos proporcingumo vertinimą turi atlikti tik prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.
- 49 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į antrąjį ir trečiąjį prejudicinius klausimus reikia atsakyti, kad Šeštoji direktyva aiškintina taip, kad pagal PVM neutralumo principą ja draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos valstybė narė reikalauja sumokėti importo PVM, nors jis jau buvo sumokėtas pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą, išrašius sau sąskaitą faktūrą ir įtraukus į apmokestinamojo asmens pirkimų ir pardavimų registrą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 50 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (šeštoji kolegija) nusprendžia:

1. **1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 2006 m. vasario 14 d. Tarybos direktyva 2006/18/EB, 16 straipsnio 1 dalies redakcija pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnį aiškintina taip, kad ja nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos juose numatyto atleidimo nuo importo pridėtinės vertės mokesčio mokėjimo suteikimas siejamas su sąlyga, kad importuojamos prekės, kurioms numatyta taikyti mokestinio sandėliavimo procedūrą šio mokesčio tikslais, būtų fiziškai patalpintos į sandėlį.**
2. **Šeštoji direktyva 77/388, iš dalies pakeista Direktyva 2006/18, aiškintina taip, kad pagal pridėtinės vertės mokesčio neutralumo principą ja draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos valstybė narė reikalauja sumokėti importo pridėtinės vertės mokesť, nors jis jau buvo sumokėtas pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą, išrašius sau sąskaitą faktūrą ir įtraukus į apmokestinamojo asmens pirkimų ir pardavimų registrą.**

Parašai.