

Byla C-711/20**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2020 m. gruodžio 31 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Nejvyšší správní soud (Čekijos Respublika)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2020 m. gruodžio 16 d.

Pareiškėja:

TanQuid Polska Sp. z o. o.

Atsakovė:

Generální ředitelství cel

Pagrindinės bylos dalykas

Pagrindinės bylos dalykas yra *Generální ředitelství cel* (Generalinė muitinės direkcija, toliau – atsakovė) kasacinis skundas dėl *Krajský soud v Českých Budějovicích* (Česke Budejovicų apygardos teismas, toliau – apygardos teismas) 2018 m. rugsėjo 12 d. sprendimo (toliau – apygardos teismo sprendimas), kuriuo buvo panaikinti atsakovės sprendimai (toliau – skundžiami sprendimai), kuriais ji nusprendė, kad bendrovė *TanQuid Polska Sp. z o. o.* (toliau – pareiškėja), mokestinio sandėlio savininkė, pažeidė akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą (toliau – režimas), ir pritaikė jai akcizą.

Prejudiciniai klausimai

1. Ar akcizu apmokestinami produktai yra gabenami taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, kaip jis suprantamas pagal Tarybos direktyvos 92/12/EEB 4 straipsnio c punktą, jei vienos iš valstybių narių muitinės įstaiga leido gabenti produktus taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą iš mokestinio sandėlio registruotam prekybininkui, turinčiam buveinę kitoje

valstybėje narėje, nors produktų gabenimo taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą sąlygos objektyviai neįvykdytos, nes vėlesnės procedūros metu įrodyta, kad registruotas prekybininkas nežinojo apie produktų gabenimą dėl trečiųjų asmenų sukčiavimo?

2. Ar akcizo sumokėjimo garantijos, kaip ji suprantama pagal Tarybos direktyvos 92/12/EEB 15 straipsnio 3 dalį, išduotos kitu tikslu nei siekiant gabenti produktus taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą iš mokestinio sandėlio registruotam prekybininkui, turinčiam buveinę kitoje valstybėje narėje, pateikimas neleidžia teisingai pradėti gabenimo taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, jeigu garantijos pateikimo faktas yra nurodytas produktų gabenimo registruotam prekybininkui taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą lydimuosiuose dokumentuose ir patvirtintas valstybės narės muitinės institucijos?

Sąjungos teisės nuostatos, kuriomis remiamasi

Tarybos direktyvos 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, jų laikymu, judėjimu ir kontrole 4 straipsnio c punktas, 6 straipsnio 1 dalies a punktas, 13 straipsnio a punktas, 15 straipsnio 3 ir 4 dalys, 20 straipsnio 1 dalis (toliau – Direktyva 92/12).

Reikšmingos nacionalinės teisės nuostatos

Pagal *zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních* (Akcizų įstatymas Nr. 353/2003, toliau – Akcizų įstatymas) 25, 26 ir 28 straipsnius konkretūs produktai gali būti gabunami tarp valstybių narių taikant šį režimą tik su lydimoju dokumentu, o šis režimas yra pažeidžiamas, be kita ko, jei šie produktai per nustatytą laiką nepristatomi įgaliojamam gavėjui.

Trumpas faktinių aplinkybių ir proceso apibūdinimas

- 1 Pareiškėja yra Lenkijos prekybos bendrovė ir Lenkijoje veikiančio mokesčio sandėlio savininkė, iš kurio 2009 m. gruodį ir 2010 m. sausį įgaliojamam gavėjui, t. y. Čekijos bendrovei EKOL GAS PB, s.r.o. (toliau – EKOL GAS) buvo išsiųstos akcizais apmokestinamos mineralinės alyvos (konkretūs produktai).
- 2 Tačiau, kaip matyti iš įrodymų tyrimo, EKOL GAS niekada neprekiavo su pareiškėja ir paneigė turėjusi su pareiškėja bet kokių ryšių. Taigi, EKOL GAS, turinti registruoto prekybininko statusą, nežinojo, kad jai, taikant šį režimą, turėjo būti pristatyti produktai.
- 3 Kompetentinga Čekijos muitinės įstaiga nustatė, kad 2010 m. sausio 5 d. lydimuosiuose dokumentuose nurodyta informacija neatitinka tiesos, ir kad Lenkijos muitinės įstaigos perduoti 38 lydymieji dokumentai, kuriais grindžiamas

mineralinių alyvų išsiuntimas iš pareiškėjos mokestinio sandėlio, nebuvo pateikti Čekijos muitinės įstaigai, o tai yra teisės pažeidimas. Čekijos muitinės įstaigos spaudų, kuriais patvirtinti 35 lydimieji dokumentai, atspaudai buvo suklastoti. Transportavimo tikslams naudotų spaudų atspaudai neatitiko bendrovės EKOL GAS spaudų.

- 4 Dėl trečiųjų asmenų, prisistačiusių EKOL GAS atstovais be jos žinios, sukčiavimo iš pareiškėjos mokestinio sandėlio išsiųstos mineralinės alyvos per nustatytą laiką ir į nustatytą vietą buvo pristatytos ne įgaliojamajam gavėjai bendrovei EKOL GAS, o nežinomam asmeniui Čekijos Respublikoje.
- 5 Pasak kompetentingos Čekijos muitinės įstaigos, dėl to, kad konkretūs produktai buvo pristatyti į Čekijos Respubliką, o ne tinkamai pristatyti įgaliojamajam gavėjui, kuris vėliau būtų deklaravęs ir sumokėjęs akcizą, pareiškėja padarė šio režimo pažeidimą ir jai 2016 m. kovo 3 d. sprendimu dėl mokesčio perskaičiavimo buvo pritaikytas 10 207 850 CZK akcizas.
- 6 Pareiškėja dėl šių sprendimų dėl mokesčio perskaičiavimo padavė apeliacinį skundą, kurį atsakovė skundžiamais sprendimais atmetė. Tačiau apygardos teismo sprendimu šie sprendimai buvo panaikinti, o byla perduota nagrinėti iš naujo. Atsakovė dėl šio sprendimo pateikė kasacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

Apygardos teismo sprendimas

- 7 Apygardos teismo teigimu, nebuvo įvykdyta pagrindinė mineralinės alyvos gabenimo taikant šį režimą sąlyga, pagal kurią prekės turi būti gabenamos tarp dviejų Akcizų įstatyme nustatytų prekybininkų. Bendrovės EKOL GAS vardu be jos žinios veikė tretieji asmenys, kurie neturėjo įgaliojotojo gavėjo statuso, o tai atitinka situaciją, kai lydimuosiuose dokumentuose nurodytas konkrečių produktų gavėjas nėra tinkamai įgaliotas. Šioje byloje nagrinėjama situacija skiriasi nuo situacijos, kai sąlygos pažeidžiamos vykdant formaliai ir materialiai tinkamai pradėtą mineralinės alyvos gabenimą pagal šį režimą (pavyzdžiui, jei nesilaikoma nustatyto konkrečių produktų gabenimo termino). Todėl šioje byloje nagrinėjama situacija turi būti pripažinta išleidimu į laisvą apyvartą, kaip jis suprantamas pagal Akcizų įstatymą.
- 8 Apygardos teismas nurodė panašias Lenkijos muitinės įstaigos išvadas, kuri 2015 m. spalio 26 d. sprendime prievolę sumokėti akcizą už mineralinės alyvos tiekimus nustatė ne ieškovei, o bendrovei *BM Reflex Sp. z o. o.* (toliau – *BM Reflex*), t. y. gabenamų produktų savininkei. Lenkijos muitinės įstaigos nuomone, prekių gabenimo taikant šį režimą sąlygos nebuvo įvykdytos, nes (i) lydimieji dokumentai nepatvirtino, kad operacijos iš tiesų buvo vykdomos, o (ii) draudimo garantija, kurią pateikė bendrovė J&S ENERGY S.A (toliau – J&S ENERGY), konkrečiai akcizo sumokėjimo garantija, galiojo tik prekių gabenimui tarp mokestinių sandėlių, todėl tiekimai į akcizo sumokėjimo garantiją nebuvo įtraukti.

Todėl, šios įstaigos manymu, apmokestinamasis asmuo yra ne ieškovė, o bendrovė *BM Reflex*.

Pagrindiniai bylos šalių argumentai

- 9 Ieškovė teigia, kad formalios sąlygos pradėti prekių gabenimą taikant šį režimą nebuvo įvykdytos, nes negalima nustatyti, kad konkretūs produktai buvo skirti gavėjui, nurodytam dokumentuose, kurie turi būti ne tik formaliai teisingi, bet ir atitikti faktines aplinkybes. Šiuo atveju taip nebuvo, nes objektyviai nebuvo antrosios šalies, t. y. įgaliotojo gavėjo. Gavėjai buvo nesąžiningai veikiantys fiziniai asmenys, neįgaloti gauti konkrečius produktus, kurie nuo pat prekių gabenimo pradžios veikė turėdami tikslą pažymėti nurodytus dokumentus suklastotais antspaudais. Be to, nebuvo pateikta akcizo sumokėjimo garantija, kuri yra formali sąlyga pradėti prekių gabenimą pagal šį režimą. Todėl ši situacija turi būti laikoma konkrečių į laisvą apyvartą kitoje valstybėje narėje išleidžiamų produktų gabenimu.
- 10 Atsakovė nesutinka su išvada, kad konkretūs produktai buvo išsiųsti ir pristatyti į Čekijos Respubliką pagal išleidimo į laisvą apyvartą tvarką. Konkrečių produktų gabenimui pagal šį režimą pradėti įgaliotojo gavėjo sutikimas ar patvirtinimas nebūtinai. Įgaliotojo asmens sutikimas, patvirtintas jo antspaudu ir parašu, yra būtinas tik siekiant tinkamai užbaigti prekių gabenimą taikant šį režimą, ir tai yra, be kita ko, konkrečių produktų siuntėjo objektyvios atsakomybės už šio režimo pažeidimą priežastis.
- 11 Muitinės institucijos netiria teisingumo, o tik tikrina, ar užpildyti visi lydimojo dokumento langeliai, ir ar siuntėjo mokestinis sandėlis ir įgaliotasis gavėjas turi galiojančius leidimus. Jei turi, ir jei pateikta Akcizų įstatyme numatyta akcizo sumokėjimo garantija, muitinės institucijos duoda sutikimą pradėti prekių gabenimą. Jei kaip gavėjas nurodytas prekybininkas, turintis galiojančią leidimą, prekių gabenimas pradamas neatsižvelgiant į tai, ar siuntėjas šį prekybininką nurodė dėl klaidos, ar tyčia, ir ar gavėjas žino apie šį prekių gabenimą ar ne.
- 12 Jei šis režimas prekėms netaikomas pagal Direktyvos 92/12 15 straipsnio 4 dalį, net jei vėliau dokumentas patvirtinamas sukčiaujant, nustačius, kad šis režimas netaikomas, pasekmes patiria mokestinis sandėlis, iš kurio prekės išsiunčiamos, kuris prieš pradėdamas prekių gabenimą privalo suteikti garantiją, kuri būtų taikoma šioje situacijoje, nes visą prekių gabenimo laiką atsako už konkrečių produktų tiekimą iki pat jų tinkamo pristatymo lydimuosiuose dokumentuose nurodytam įgaliotajam gavėjui.

Prejudicinių klausimų analizė

- 13 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas bendrai primena Direktyvos 92/12 tikslą vengti dvigubo apmokestinimo ir netrukdyti laisvo judėjimo Europos Sąjungoje bei nurodo Europos Sąjungos jurisprudenciją, pagal

kurią prekės turi būti apmokestinamos jų galutinio vartojimo vietoje, o prievolė apskaičiuoti akcizus turi būti tokia pati visose valstybėse narėse, kad būtų užtikrintas vidaus rinkos sukūrimas ir veikimas¹.

- 14 Jeigu šioje byloje nebūtų įvykdytos gabenimo pagal šį režimą pradžios sąlygos, produktai jų faktinio išėmimo iš sandėlio momentu būtų išleisti vartoti šalies vidaus rinkoje², todėl turi būti apmokestinti Lenkijoje. Jeigu šios sąlygos nebūtų įvykdytos, būtų pradėta prekių gabenimo tarp valstybių narių procedūra, o įgaliotasis sandėlio savininkas turėtų būti apmokestinamas Čekijos Respublikoje, jei vėliau būtų nustatytas šio režimo pažeidimas.
- 15 Gabenant konkrečius produktus pagal šį režimą kyla didesnė mokesčių institucijų kontrolės vengimo rizika, todėl nurodytas režimas gali būti taikomas tik jei įvykdomos trys sąlygos: (i) produktai turi būti gabenami tarp įgaliotų prekybininkų (įgaliotojo sandėlio savininko ir registruoto prekybininko), (ii) produktai turi būti gabenami su lydimoju dokumentu (žr. Direktyvos 92/12 konstatuojamąsias dalis) ir (iii) būtina pateikti garantiją pagal Direktyvos 92/12 13 straipsnio a punktą.
- 16 Šioje byloje įgaliotasis sandėlio savininkas turėjo leidimą eksploatuoti mokesčių sandėlį ir pats nustatė gabenimo sąlygas bei nurodė gavėją bendrovę EKOL GAS, t. y. registruotą prekybininką. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekęs teismas mano, kad gabenimą pradeda įgaliotasis sandėlio savininkas, nes būtent jis pildė lydimojo dokumento A dalį.
- 17 Europos Sąjungos Teisingumo Teismas 2016 m. liepos 2 d. Sprendime *Kapnoviomichania Karelia*, C-81/15, UE:C:2016:398 nusprendė, kad objektyvi atsakomybė už visus pažeidimus, padarytus gabenimo taikant šį režimą metu, įgaliotajam sandėlio savininkui tenka vietoje, kurioje buvo padarytas procedūros pažeidimas ar klaida. Ši atsakomybė išnyksta tik dokumentais patvirtinus, kad produktai buvo pristatyti registruotam prekybininkui (Direktyvos 92/12 15 straipsnio 4 dalis). Vėliau jis užpildė lydimojo dokumento C dalį, kurią būtina pasirašyti ir antspauduoti. Todėl gavėjas įsitraukia į operaciją tik pabaigoje ir tai patvirtina, be kita ko, Direktyvos 92/12 19 straipsnio 2 dalis. Todėl prekių gabenimui pradėti jo įsitraukimas nebūtinus.
- 18 Muitinės institucijos tikrina, ar gabenimas vykdomas tarp įgaliotųjų prekybininkų, ir ar pateikta akcizų sumokėjimo garantija, t. y. tikrina tik formalių sąlygų įvykdymą, perkeldamos įgaliotajam sandėlio savininkui atsakomybę tikrinti, ar registruotajam prekybininkui (gavėjui) prekės iš tikrųjų buvo pristatytos³. Vėliau

¹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2013 m. gegužės 30 d. Sprendimo *Scandic Distilleries*, C-663/11, UE:C:2013:347, 22 ir 23 punktai; 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Pipeline Méditerranée and Rhône*, C-314/06, UE:C:2007:817, 22 punktas.

² Žr. Direktyvos 92/12 6 straipsnio 1 dalies a punktą kartu su 4 straipsnio c punktu.

³ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas nusprendė, kad galima pagrįstai reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo užtikrintų, jog operacija, kurioje jis dalyvauja, nelems dalyvavimo

duoda sutikimą pradėti gabenimą. Todėl ši procedūra leidžia vykdyti apmokestinamųjų produktų importo stebėseną, tačiau nesudaro kliūčių, kaip antai muitinės institucijų vykdoma dokumentų turinio kontrolė, kuri atitinka Direktyvos 92/12 tikslą.

- 19 Tai, kad muitinės institucijos tikrina duomenų teisingumą tik formaliu požiūriu, lemia, be kita ko, naujesni Europos Sąjungos teisės aktai⁴ ir Lenkijos teisės nuostatos⁵. Vėliau nustačius, kad tretieji asmenys apsimetė asmenimis, atstovaujančiais registruotam prekybininkui, tai negali turėti įtakos gabenimo pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą pradžia. Todėl išleidimas vartoti šalies vidaus rinkoje gali įvykti tik jei nebuvo įvykdytos gabenimo pradžios sąlygos, kurioms vis dėlto negalima priskirti registruoto prekybininko sutikimo.
- 20 Ankstesnėje Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencijoje su šiuo režimu susiję sukčiavimo atvejai šiuo požiūriu nebuvo nagrinėti. Tam tikrų panašumų yra byloje *Cipriani*, C-395/00, UE:C:2002:751, kurioje sprendimas priimtas 2002 m. gruodžio 12 d. Toje byloje buvo suklastoti muitinės institucijų spaudai, patvirtinantys, kad prekės buvo išvežtos iš Europos Sąjungos teritorijos jau gabenimo pradžioje. Tačiau ieškovės atveju suklastoti buvo tik registruoto prekybininko spaudai, ir tik tuo momentu, kai prekių gabenimas turėjo būti užbaigtas. Be to, toje byloje nebuvo konkretaus registruoto prekybininko ar įgaliotojo sandėlio savininko kitoje valstybėje narėje, į kurią prekės turėjo būti pristatytos. Tai buvo susiję tik su produktais, skirtų eksportuoti į Europos Sąjungai nepriklausančias šalis, gabenimu vienos ar kelių valstybių narių teritorija. Be to, bylos esmė, t. y. teisės į gynybą problematika, buvo kita.
- 21 Dar vienas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamas klausimas yra siekiant užtikrinti akcizo sumokėjimą suteiktos garantijos pobūdis ir tikslas⁶. Garantiją pateikė Lenkijos bendrovė J&S ENERGY. Iš bylos medžiagos matyti, kad ši garantija pateikta siekiant užtikrinti konkrečių produktų gabenimą taikant šį režimą iš mokesčio sandėlio, kurio savininkė yra pareiškėja, bendrovei EKOL GAS. Tačiau pareiškėja užginčijo šį garantijos pateikimo tikslą, tvirtindama, kad konkrečių produktų gabenimo taikant šį režimą užtikrinimas pagal Direktyvos 92/12 15 straipsnio 3 dalį nepateiktas, nes pateikta garantija galiojo tik gabenimui tarp mokesčių sandėlių ir neapėmė gabenimo registruotam prekybininkui.
- 22 Akcizo sumokėjimo garantija galioja visose Europos Sąjungos valstybėse narėse, kurių teritorija gabenami produktai (žr. Direktyvos 92/12 15 straipsnio 3 dalį).

mokesčiavime (2008 m. vasario 21 d. Sprendimo *Netto Supermarkt*, C-271/06, UE:C:2008:105, 24 punktas) ir taikė šią išvadą (kiek ji susijusi su akcizais ir Direktyva 92/12), be kita ko, pirmiau nurodytame Sprendime C-81/15.

⁴ Žr. 2008 m. lapkričio 16 d. Tarybos direktyvos 2008/118/EB 20 straipsnį.

⁵ 2008 m. gruodžio 6 d. Akcizų įstatymo 41 ir 41a straipsniai, *Dz. U.* 2009, Nr. 3, 11 pozicija.

⁶ Žr. pirmiau nurodytos Direktyvos 2008/118 19 konstatuojamąją dalį.

Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad kitos valstybės narės muitinės institucijos negali tirti užtikrinimo priežasties ar lydimuosiuose dokumentuose nurodytų duomenų tikrumo.

- 23 Lenkijos muitinės institucijos, remdamosi lydimuosiuose dokumentuose nurodytais duomenimis ir šioje byloje gauta garantija, leido gabenti produktus registruotam prekybininkui taikant šį režimą, taip deklaruodamos, kad visos anksčiau nurodytos šio režimo taikymo sąlygos yra įvykdytos. Šia aplinkybe buvo pagrįstas pareiškėjos ir Čekijos muitinės institucijų isitikinimas, kad garantijos suma yra sumokėta, o šio režimo taikymo sąlygos įvykdytos. Vėlesniame procedūros etape (Lenkijos administraciniams teismams atlikus teisminę kontrolę), Lenkijos muitinės institucijos finansinį tyrimą dėl akcizo sumos dydžio vis dėlto nutraukė, nes manė, kad šio režimo taikymo sąlygos nebuvo įvykdytos, be kita ko, dėl to, kad nebuvo pateikta garantija, kuria užtikrinamas produktų gabenimas registruotam prekybininkui.
- 24 Tačiau tuo metu, kai prekės buvo pristatytos į Čekijos Respublikos teritoriją, garantija jau buvo sumokėta, o nacionalinės muitinės įstaigos, remdamosi teisinio saugumo ir pasitikėjimo Lenkijos muitinės įstaigų veiksmams principais, darė prielaidą, kad garantija sumokėta tinkamai. Taigi, dėl Lenkijos muitinės institucijos veiksmų susiklostė aplinkybės, kurios nei Direktyvoje 92/12, nei Akcizų įstatyme nenumatytos. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad jei šioms Lenkijos muitinės institucijų veiksmams būtų pritarta, o pagrindinės bylos šalys būtų apsunkintos šių veiksmų pasekmėmis, būtų pažeistas teisinės valstybės principas. Jei Čekijos muitinės institucijos prekių gabenimo pagal šį režimą pradžios nepripažintų tinkama dėl netinkamai sumokėtos garantijos, tai prieštarautų Direktyvos 92/12 tikslams ir pažeistų Europos Sąjungos lojalaus bendradarbiavimo ir teisinio saugumo principus.
- 25 Todėl abiejų pateiktų prejudicinių klausimų atveju Europos Sąjungos jurisprudencijoje nustatytos sąlygos, kada gali būti nuspręsta neteikti Europos Sąjungos Teisingumo Teismui prašymo priimti prejudicinį sprendimą, nėra tenkinamos.