

**Lieta C-711/20****Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas  
Reglamenta 98. panta 1. punktu****Iesniegšanas datums:**

2020. gada 31. decembris

**Iesniedzējtiesa:**

*Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa, Čehijas  
Republika)

**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2020. gada 16. decembris

**Prasītāja:**

*TanQuid Polska Sp. z o.o.*

**Atbildētāja:**

*Generální ředitelství cel* (Muitas ģenerāldirekcija)

---

**Pamatlietas priekšmets**

Pamatlietas priekšmets ir *Generální ředitelství cel* (Muitas ģenerāldirekcija, turpmāk tekstā – “atbildētāja”) kasācijas sūdzība par *Krajský soud v Českých Budějovicích* (apgabaltiesa Česke Budejovicē, turpmāk tekstā – “apgabaltiesa”) 2018. gada 12. septembra spriedumu (turpmāk tekstā – “apgabaltiesas spriedums”), ar ko tika atcelti atbildētājas lēmumi (turpmāk tekstā – “pārsūdzētie lēmumi”), kuros atbildētāja atzina, ka sabiedrība *TanQuid Polska, Sp. z o.o.* (turpmāk tekstā – “prasītāja”) kā akcīzes preču noliktavas saimniece ir pārkāpusi nodokļa atlikšanas režīmu (turpmāk tekstā – “aplūkojamais režīms”), un tai piemēroja akcīzes nodokli.

**Prejudiciālie jautājumi**

1. Vai akcīzes preces tiek pārvadātas nodokļa atlikšanas režīmā Padomes Direktīvas 92/12/EEK 4. panta c) punkta izpratnē, ja dalībvalsts muitas iestāde ir atļāvusi veikt preču pārvadāšanu nodokļa atlikšanas režīmā no akcīzes preču

*noliktavas citā dalībvalstī iedibinātajam reģistrētam tirgotājam, lai gan objektīvi nebija izpildīti nosacījumi, lai pārvadātu preces nodokļa atlikšanas režīmā, jo turpmākās procedūras laikā tika konstatēts, ka reģistrēts tirgotājs nezināja par preču pārvadāšanu trešo personu izdarītās krāpšanas dēļ?*

*2. Vai tādas Padomes Direktīvas 92/12/EEK 15. panta 3. punktā minētās akcīzes garantijas sniegšana, kas tika izdota nolūkam, kas nav preču pārvadāšana nodokļa atlikšanas režīmā starp akcīzes preču noliktavu un citā dalībvalstī iedibināto reģistrētu tirgotāju, liedz uzsākt preču pienācīgu pārvadāšanu akcīzes nodokļa atlikšanas režīmā, ja garantijas sniegšanas fakts tika norādīts preču pārvadāšanas, kas veikta reģistrētam tirgotājam nodokļa atlikšanas režīmā, pavaddokumentos un to ir apstiprinājusi dalībvalsts muitas iestāde?*

### **Atbilstošās Savienības tiesību normas**

Padomes Direktīva 92/12/EEK par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību (turpmāk tekstā – “Direktīva”) 4. panta c) punkts, 6. panta 1. punkta a) apakšpunkts, 13. panta a) punkts, 15. panta 3. un 4. punkts, 20. panta 1. punkts.

### **Atbilstošais valsts tiesiskais regulējums**

Saskaņā ar *zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních* (Likums Nr. 353/2003 par akcīzes nodokļiem, turpmāk tekstā – “likums”) 25., 26. un 28. pantu konkrētas preces drīkst pārvadāt starp dalībvalstīm aplūkojamajā režīmā tikai ar pavaddokumentu, ievērojot, ka šis režīms ir pārkāpts tostarp tad, ja šīs preces noteiktajā termiņā nav tikušas piegādātas pilnvarotajam saņēmējam.

### **Īss pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts**

- 1 Prasītāja ir Polijas komercsabiedrība, kas Polijā apsaimnieko akcīzes preču noliktavu, no kuras 2009. gada decembrī un 2010. gada janvārī tika nosūtītas minerāleļļas (konkrēti produkti), par kurām ir jāmaksā akcīzes nodoklis, pilnvarotajam saņēmējam, proti, Čehijas sabiedrībai *EKOL GAS PB, s.r.o.* (turpmāk tekstā – “*EKOL GAS*”).
- 2 Tomēr, kā izriet no pierādījumu iegūšanas procedūras, *EKOL GAS* nekad nav veikusi tirdzniecību ar prasītāju un noliedza, ka tai būtu bijis jebkāds kontakts ar to. Tādējādi *EKOL GAS*, kā reģistrētai tirgotājai, nebija zināms, ka tai bija jābūt piegādātām precēm atlikšanas režīmā.
- 3 Čehijas kompetentā muitas iestāde konstatēja, ka 2010. gada 5. janvāra pavaddokumentos norādītā informācija ir nepatiesa un ka 38 Polijas muitas iestādes nosūtītie pavaddokumenti, pamatojoties uz kuriem minerāleļļas tika nosūtītas no prasītājas akcīzes preču noliktavas, nav tikuši iesniegti Čehijas muitas

iestādei, kas ir tiesību aktu pārkāpums. Čehijas Republikas muitas iestādes zīmogu nospiedumi, ar kuriem tika apstiprināti 35 pavaddokumenti, ir viltoti. Pārvadāšanai izmantotie zīmogu nospiedumi neatbilda sabiedrības *EKOL GAS* zīmogiem.

- 4 *EKOL GAS* – kā pilnvarotā saņēmēja – noteiktajā termiņā un norādītāja vietā nesaņēma no prasītājas akcīzes preču noliktavas nosūtītās minerāleļļas, bet tās tika piegādātas nezināmai personai Čehijas Republikas teritorijā trešo personu pieļautās krāpšanas dēļ, jo šīs personas uzdevās par *EKOL GAS* pārstāvjiem, šai sabiedrībai par to nezinot.
- 5 Čehijas kompetentās muitas iestādes ieskatā, tā kā konkrētas preces tika piegādātas Čehijas Republikā un tās pienācīgi nesāņēma pilnvarotais saņēmējs, kurš pēc tam deklarētu un apmaksātu akcīzes nodokli, prasītāja esot pārkāpusi aplūkojamo režīmu, kā rezultātā ar 2016. gada 3. marta lēmumiem par nodokļu apmēra precizēšanu tai tika uzlikts nodoklis kopējā apmērā 10 207 850 CZK.
- 6 Prasītāja pārsūdzēja šos lēmumus par nodokļa apmēra precizēšanu, ko atbildētāja noraidīja ar apstrīdētajiem lēmumiem. Tomēr šie lēmumi ar apgabaltiesas spriedumu tika atcelti un lieta tika nodota atkārtotai izskatīšanai. Atbildētāja par šo spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzējtiesā.

### **Apgabaltiesas spriedums**

- 7 Apgabaltiesa uzskata, ka nav izpildīts pamata nosacījums minerāleļļu pārvadāšanai atlikšanas režīmā, saskaņā ar kuru pārvadāšanai ir jābūt veiktai starp likumā noteiktajiem subjektiem. Sabiedrības *EKOL GAS* vārdā, tai par to nezinot, rīkojās trešās personas, kuras pašas nebija pilnvarotais saņēmējs, un tas atbilst situācijai, kad pavaddokumentos norādītais konkrētu preču saņēmējs nav pienācīgi pilnvarots. Šajā lietā aplūkojamā situācija atšķiras no situācijas, kurā tiek pārkāpti formāli un materiāli pareizi uzsāktas minerāleļļu pārvadāšanas nosacījumi atlikšanas režīmā (piemēram, nav ievērots norādītais konkrētu preču pārvadāšanas termiņš). Tādējādi šajā lietā aplūkojamā situācija ir uzskatāma par laišanu brīvā apgrozībā likuma izpratnē.
- 8 Apgabaltiesa norādīja uz līdzīgiem secinājumiem, ko izdarījusi Polijas muitas iestāde, kura ar 2015. gada 26. oktobra lēmumu attiecībā uz minerāleļļu piegādēm pienākumu samaksāt akcīzes nodokli uzlika – prasītājas vietā – sabiedrībai *BM Reflex Sp. z o.o.* (turpmāk tekstā – “*BM Reflex*”) kā pārvadāto produktu īpašnieci. Polijas muitas iestāde uzskatīja, ka nav izpildīti preču pārvadāšanas nosacījumi atlikšanas režīmā, jo (i) pavaddokumenti nedokumentēja darījuma faktisko norisi un (ii) apdrošināšanas garantija, ko sabiedrība *J&S ENERGY S.A.* (turpmāk tekstā – “*J&S ENERGY*”) sniedza kā akcīzes garantiju, attiecās tikai uz akcīzes preču pārvadāšanu starp akcīzes preču noliktavām, tādēļ piegādes netika iekļautas akcīzes garantijas segumā. Minētās iestādes ieskatā nodokļa maksātājs tātad ir nevis prasītāja, bet gan *BM Reflex*.

## Pamatlietas pušu galvenie argumenti

- 9 Prasītāja apgalvo, ka neesot tikuši ievēroti formālie nosacījumi, lai uzsāktu pārvadāšanu atlikšanas režīmā, jo nevarot konstatēt, ka konkrētas preces bija paredzētas tādām saņēmējam, kurš ir norādīts dokumentos, kuriem ir jābūt ne tikai formāli pareiziem, bet arī jāatbilst faktiskajam stāvoklim. Aplūkojamā lietā tas tā nav, jo objektīvi otrs darījuma dalībnieks, proti, pilnvarotais saņēmējs, nepastāvēja. Kā saņēmēji rīkojās negodīgas fiziskas personas, kuras nebija pilnvarotas saņemt konkrētas preces un kuras no paša pārvadāšanas sākuma rīkojās nolūkā uzlikt uz dokumentiem viltotu zīmogu nospiedumus. Turklāt netika uzrādīta akcīzes garantija, kas ir formāls nosacījums, lai uzsāktu pārvadāšanu atlikšanas režīmā. Līdz ar to šī situācija ir jāuzskata par tādu konkrētu preču pārvadāšanu, kas laistas brīvā apgrozībā citā dalībvalstī.
- 10 Atbildētāja nepiekrīt secinājumam, ka konkrētas preces tika nosūtītas uz Čehijas Republiku un tur piegādātas brīvas apgrozības režīmā. Lai uzsāktu konkrētu preču pārvadāšanu atlikšanas režīmā, nav nepieciešama ne pilnvarotā saņēmēja piekrišana, ne tā apstiprinājums. Piekrišana ar pilnvarotas personas zīmogu un parakstu ir nepieciešama tikai, lai atbilstoši pabeigtu pārvadāšanu aplūkojamajā režīmā, kas ir arī iemesls tam, ka konkrētu preču nosūtītājam ir objektīva atbildība par šī režīma pārkāpšanu.
- 11 Muitas iestādes nevērtē pareizību, bet tikai pārbauda, vai visas pavaddokumenta ailes ir aizpildītas un vai nosūtītāja akcīzes preču noliktavai un pilnvarotajam saņēmējam ir derīga atļauja. Ja tas tā ir un vienlaikus ir ticis izsniegts nodokļa nodrošinājums saskaņā ar likumu, muitas iestādes izsniedz atļauju šāda veida pārvadāšanas uzsākšanai. Ja kā saņēmējs tiek norādīts subjekts, kuram ir derīga atļauja, pārvadāšana sākas neatkarīgi no tā, vai nosūtītājs ir norādījis šo subjektu kļūdas dēļ vai apzināti, kā arī vai saņēmējs zina par šo pārvadāšanu vai ne.
- 12 Ja preces tiek izslēgtas no aplūkojamā režīma saskaņā ar Direktīvas 15. panta 4. punktu, pat ja turpmāka dokumenta apstiprināšana ir krāpšana, konstatētās izslēgšanas no atlikšanas režīma sekas ir jāuzņemas nosūtītājam nodokļa noliktavai, kurai pirms pārvadāšanas uzsākšanas ir jāsniedz nodrošinājums šādam gadījumam, jo visā pārvadāšanas laikā tas ir atbildīgs par konkrētu preču piegādi līdz brīdim, kad šīs preces pienācīgi saņem pavaddokumentos norādītais pilnvarotais saņēmējs.

## Iesniegto prejudiciālo jautājumu analīze

- 13 Iesniedzējtiesa vispārīgi atgādina Direktīvas mērķi novērst nodokļu dubultu uzlikšanu un netraucēt brīvu apriti Savienībā, kā arī atsauces uz Savienības judikatūru, saskaņā ar kuru preces ir jāapliek ar nodokli vietā, kur notiek to

galapatērīnš, un akcīzes nodokļa iekasēšanai visās dalībvalstīs ir jābūt vienādei, lai nodrošinātu iekšējā tirgus izveidi un darbību <sup>1</sup>.

- 14 Ja aplūkojamā lietā nebūtu tikuši izpildīti nosacījumi, lai uzsāktu pārvadāšanu atlikšanas režīmā, brīdī, kad preces tiktu izņemtas no akcīzes preču noliktavas, tās tiktu laistas apgrozībā attiecīgajā valstī <sup>2</sup>, tādēļ tām būtu jābūt apliktām ar nodokli Polijā. Ja šie nosacījumi būtu tikuši izpildīti, pārvadāšanas procedūra starp valstīm būtu tikusi uzsākta, bet apstiprinātajam noliktavas saimniekam nodoklis būtu bijis uzliedams Čehijas Republikā, ja vēlāk būtu ticis konstatēts šī režīma pārkāpums.
- 15 Tā kā konkrētu preču pārvadāšanā atlikšanas režīmā pastāv augstāks risks, kas saistīts ar izvairīšanos no nodokļu iestāžu uzraudzības, šī procedūra prasa, lai būtu izpildīti trīs nosacījumi: (i) pārvadāšanai ir jānotiek starp pilnvarotajiem subjektiem (apstiprinātu akcīzes noliktavas saimnieku un reģistrētu tirgotāju), (ii) preces ir jāpārvada kopā ar pavaddokumentu (skat. Direktīvas pamatojumu) un (iii) ir jāsniedz garantija atbilstoši Direktīvas 13. panta a) punktam.
- 16 Šajā lietā apstiprinātam noliktavas saimniekam bija atļauja apsaimniekot akcīzes preču noliktavu un viņš pats noteica pārvadāšanas nosacījumus, norādot kā saņēmēju sabiedrību *EKOL GAS*, proti, reģistrētu tirgotāju. Iesniedzējtiesa uzskata, ka pārvadāšanu uzsāk apstiprināts noliktavas saimnieks, jo tieši viņš aizpilda pavaddokumenta A daļu.
- 17 Saskaņā ar Tiesas 2016. gada 2. jūlija spriedumu *Kapnoviomichania Karelia* (C-81/15, EU:C:2016:398) apstiprinātam noliktavas saimniekam ir objektīva atbildība par jebkādiem pārvadāšanas pārkāpumiem aplūkojamajā režīmā tajā vietā, kur ir notikusi nelikumība vai režīma pārkāpums. No šīs atbildības var atbrīvot tikai tad, kad ir iesniegts pierādījums par to, ka reģistrēts tirgotājs ir saņēmis preču piegādi (Direktīvas 15. panta 4. punkts). Pēc tam viņš aizpilda pavaddokumenta C daļu, kurā ir prasīts paraksts un zīmogs. Tādējādi saņēmējs pievienojas darījumam tikai tā beigās, kā to apstiprina arī Direktīvas 19. panta 2. punkts. Tātad, lai nosūtītu preces, nav nepieciešama viņa līdzdalība.
- 18 Muitas iestādes pārbauda, vai pārvadāšana notiek starp pilnvarotajiem subjektiem un vai ir sniegta akcīzes garantija, tātad tās pārbauda tikai to, vai ir izpildīti formāli nosacījumi, uzliedot apstiprinātam noliktavas saimniekam atbildību par pārbaudi, vai reģistrēts tirgotājs (saņēmējs) faktiski ir saņēmis preces <sup>3</sup>. Pēc tam tās izsniedz atļauju uzsākt pārvadāšanu. Tādējādi aplūkojamais režīms ļauj

<sup>1</sup> Tiesas spriedumi, 2013. gada 30. maijs, *Scandic Distilleries* (C-663/11, EU:C:2013:347, 22. un 23. punkts); 2007. gada 18. decembris, *Pipeline Méditerranée and Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, 22. punkts.

<sup>2</sup> Skat. Direktīvas 6. panta 1. punkta a) apakšpunktu kopsakarā ar 4. panta c) punktu.

<sup>3</sup> Tiesa ir nospriedusi, ka var pamatoti pieprasīt nodokļu maksātājam, lai tas nodrošinātu, ka darījums, kurā tas piedalās, nav saistīts ar krāpšanu nodokļu jomā (spriedums, 2008. gada 21. februāris, *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105, 24. punkts), un šo secinājumu attiecināja uz akcīzes nodokli un direktīvu, arī iepriekš minētajā spriedumā lietā C-81/15.

uzraudzīt ar nodokli apliekamo preču ievešanu, tomēr tas nerada šķēršļus, tā kā muitas iestādēm nav jāveic dokumentu pārbaude pēc būtības, un tas atbilst Direktīvas mērķim.

- 19 Tas, ka muitas iestādes pārbauda datu precizitāti tikai formāli, izriet arī no jaunākiem Savienības tiesību aktiem<sup>4</sup> un Polijas tiesību aktiem<sup>5</sup>. Pārvadāšanas uzsākšanu atlikšanas režīmā nevar ietekmēt vēlāks konstatējums, ka trešās personas uzdevās par reģistrēta tirgotāja pārstāvjiem. Laišana apgrozībā attiecīgajā valstī tātad var notikt tikai tad, ja nav izpildīti nosacījumi, lai uzsāktu pārvadāšanu, kuriem tomēr nevar pieskaitīt reģistrēta tirgotāja piekrišanu.
- 20 Šajā sakarā līdz šim Tiesas judikatūrā nav tikusi aplūkota krāpšana atlikšanas režīma jomā. Zināma līdzība ir saskatāma lietā, kurā tika pasludināts 2002. gada 12. decembra spriedums *Cipriani*, C-395/00, EU:C:2002:751. Minētajā lietā muitas iestāžu zīmogi, kas apstiprina, ka prece ir tikusi izvesta no Savienības teritorijas, tika viltoti jau pārvadāšanas sākumā. Tomēr prasītājas gadījumā tika viltoti tikai reģistrēta tirgotāja zīmogi, turklāt tas notika brīdī, kad bija jānotiek preču pārvadāšanas beigām. Turklāt minētajā lietā nepastāvēja nedz konkrēts reģistrēts tirgotājs, nedz apstiprināts noliktavas saimnieks citā dalībvalstī, kuram precēm bija jābūt piegādātām. Runa bija tikai par tādu preču pārvadāšanu, kuras caur vienu vai vairākām dalībvalstīm eksportē uz valstīm ārpus Savienības. Tāpat strīda būtība, proti, tiesību uz aizstāvību problemātika, arī bija atšķirīga.
- 21 Nākamais jautājums, ko aplūko iesniedzējtiesa, ir par tādas garantijas raksturu un mērķi<sup>6</sup>, kas tika sniegta, lai nodrošinātu akcīzes nodokli. Garantiju sniedza Polijas sabiedrība *J&S ENERGY*. No lietas materiāliem izriet, ka šī garantija tika sniegta, lai nodrošinātu konkrētu produktu pārvadāšanu atlikšanas režīmā no akcīzes nodokļa noliktavas, kuras saimniece ir prasītāja, sabiedrībai *EKOL GAS*. Tomēr prasītāja apstrīdēja šo garantijas mērķi, apgalvojot, ka netika sniegta garantija konkrētu preču pārvadāšanai atlikšanas režīmā saskaņā ar Direktīvas 15. panta 3. punktu, jo sniegtā garantija attiecās tikai uz pārvadājumu starp akcīzes preču noliktavām, nevis uz pārvadāšanu reģistrētam tirgotājam.
- 22 Nodokļa nomaksas garantija ir derīga visās Savienības dalībvalstīs, caur kurām preces tiek pārvadātas (skat. Direktīvas 15. panta 3. punktu). Tādēļ iesniedzējtiesa uzskata, ka citas dalībvalsts muitas iestādes nevar pārbaudīt nodrošinājuma iemeslu vai pavaddokumentos ietvertās informācijas autentiskumu.
- 23 Polijas muitas iestādes, pamatojoties uz šīs lietas pavaddokumentos norādītajiem datiem un saņemto garantiju, atļāva pārvadāt preces aplūkojamajā režīmā pie reģistrēta tirgotāja, tādējādi deklarējot, ka ir izpildīti visi iepriekš norādītie

<sup>4</sup> Skat. Direktīvas 2008/118/EK (2008. gada 16. novembris) 20. pantu.

<sup>5</sup> 2008. gada 6. decembra *ustawa o podatku akcyzowym* [Akcīzes nodokļa likuma] (2009. gada *Dz.U.* Nr. 3, 11. pozīcija) 41. un 41.a pants.

<sup>6</sup> Skat. iepriekš minētās Direktīvas 2008/118 preambulas 19. apsvērumu.

atlikšanas režīma nosacījumi. Prasītājas un Čehijas muitas iestāžu pārliecība balstījās uz to, ka garantija ir tikusi apmaksāta un aplūkojamā režīma nosacījumi ir izpildīti. Vēlākā procedūras posmā (pēc tam, kad Polijas administratīvās tiesas veica pārbaudi tiesā) Polijas muitas iestādes izbeidza nodokļu procedūru par akcīzes nodokļa apmēra precizēšanu, jo pēc to domām atlikšanas režīma nosacījumi nebija izpildīti, it īpaši tādēļ, ka netika sniegta garantija, kas nodrošinātu preču pārvadāšanu reģistrētam tirgotājam.

- 24 Tomēr brīdī, kad preces tika ievestas Čehijas Republikas teritorijā, garantija jau bija apmaksāta un valsts muitas iestādes, saskaņā ar tiesiskās drošības un palaušanos uz taisnīgu procesu Polijas muitas iestādēs, pieņēma, ka tā ir pareiza. Tādējādi Polijas muitas iestādes ir radījušas situāciju, kas nav paredzēta ne Direktīvā, ne likumā. Iesniedzējtiesa uzskata, ka, pieļaujot šādu Polijas muitas iestāžu rīcību un uzliekot tās sekas lietās dalībniekiem, tiktu pārkāpts likumības princips. Tas, ka Čehijas muitas iestādes neuzskatīja pārvadāšanu atlikšanas režīmā par pienācīgi uzsāktu, jo garantija netika pareizi iesniegta, būtu pretrunā direktīvas mērķiem un pārkāptu Savienības lojālas sadarbības un tiesiskās drošības principus.
- 25 Tādējādi abu uzdoto jautājumu gadījumā nav izpildīti Savienības judikatūrā noteiktie nosacījumi nevērsties Tiesā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu.

DARBA VĒRŠ