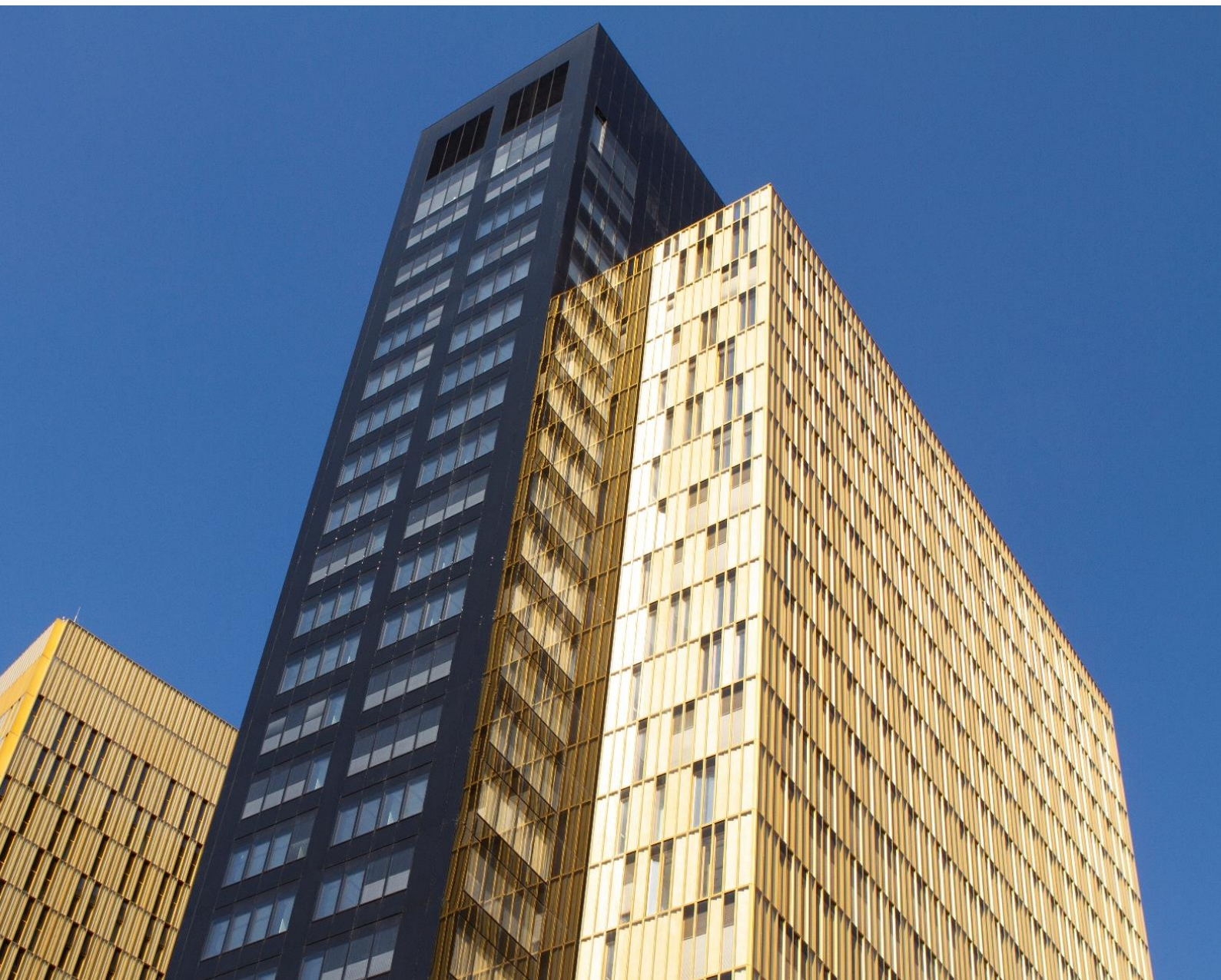




Teminis biuletenis

Akcizai

Ižanginis žodis

Akcizai – tai netiesioginiai mokesčiai, kuriais apmokestinamas tam tikrų produktų vartojimas ar naudojimas. Kitaip nei pridėtinės vertės mokestis (PVM), kuris yra bendrasis *ad valorem* mokestis, akcizai yra specialūs mokesčiai, nes jie taikomi tik konkreitiems produktams, t. y. alkoholiniams gėrimams, apdorotam tabakui ir energiniams produktams, ir nustatomi ne pagal šių produktų vertę, o pagal suvartotų produktų kiekį (alkoholio ir degalų litrai, cigarečių skaičius ir kt.).

Siekiant užtikrinti tinkamą vidaus rinkos veikimą ir išvengti konkurencijos iškraipymų Sąjungoje, akcizai buvo suderinti Europos lygmeniu pagal Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 113 straipsnį.

Dėl šios priežasties 1990-ųjų viduryje buvo priimti antrinės teisės aktai, o 2000-ųjų pabaigoje jie buvo išdėstyti nauja redakcija. Šiuo aspektu specialiose direktyvose suderinamos apmokestinimo bazės (produktų grupių apibrėžimas, akcizų apskaičiavimo būdas, pavyzdžiui, už hektolitą, alkoholio laipsnį, vienetų skaičių ir t. t., galimi atleidimo nuo mokesčio atvejai) ir įvairiems atitinkamiems produktams taikomi minimalūs tarifai. Bendroji direktyva nustato bendras taisykles, taikomas šių produktų gamybai, laikymui ir judėjimui.

Teisingumo Teismas ne kartą turėjo galimybę priimti sprendimą dėl akcizų sistemos veikimo aspektų, nesvarbu, ar tai būtų konkreti atitinkamų produktų apmokestinimo tvarka, ar bendra šių produktų laikymo ir judėjimo tvarka.

Taip Teisingumo Teismas, dažnai techninėse bylose, patikslino akcizų taikymo srities apimtį, siekdamas kiekvienu konkrečiu atveju nustatyti konkrečių produktų apmokestinimą arba jų atleidimą nuo mokesčio. Be to, jis ne kartą išreiškė savo nuomonę dėl šių mokesčių struktūros, ypač dėl įvairių teisės aktuose numatytų tarifų ir lengvatų taikymo.

Prievolė apskaičiuoti akcizus ir jų mokėjimo taisyklės taip pat buvo nagrinėtos Teisingumo Teismo jurisprudencijoje.

Be pačių akcizų, Teisingumo Teismas taip pat nurodė sąlygas, kuriomis valstybės narės gali akcizais apmokestinamus produktus apmokestinti kitais netiesioginiais mokesčiais.

Taikomų teisės aktų sąrašas

Bendroji tvarka, taikoma akcizais apmokestinamiems produktams

1992 m. vasario 25 d. Tarybos **direktyva 92/12/EEB** dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole (OL L 76, 1992, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 179).

1992 m. gruodžio 14 d. Tarybos **direktyva 92/108/EEB**, iš dalies keičianti Direktyvą 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole, bei iš dalies keičianti Direktyvą 92/81/EEB (OL L 390, 1992, p. 124; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 235).

1996 m. gruodžio 30 d. Tarybos **direktyva 96/99/EB**, iš dalies keičianti Direktyvą 92/12/EEB dėl bendrųjų procedūrų, susijusių su akcizais apmokestinamais produktais, ir dėl tokių produktų laikymo, judėjimo bei kontrolės (OL L 8, 1997, p. 12; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 307).

2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos **direktyva 2008/118/EB** dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinanti Direktyvą 92/12/EEB (OL L 9, 2009, p. 12).

1992 m. gruodžio 17 d. Komisijos **reglamentas (EEB) 3649/92** dėl supaprastinto administracinio lydraščio, skirto Bendrijos viduje judantiems akcizu apmokestinamiems produktams, kurie išleisti vartojimui išsiuntimo valstybėje narėje (OL L 369, 1992, p. 17; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 216).

Speciali tvarka, taikoma akcizais apmokestinamiems produktams

1995 m. lapkričio 27 d. Tarybos **direktyva 95/59/EB** dėl kitų nei apyvartos mokesčių, kurie turi įtakos apdoroto tabako suvartojimui (OL L 291, 1995, p. 40; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 283).

2011 m. birželio 21 d. Tarybos **direktyva 2011/64/ES** dėl akcizų, taikomų apdorotam tabakui, struktūros ir tarifų (OL L 176, 2011, p. 24).

1992 m. spalio 19 d. Tarybos **direktyva 92/83/EEB** dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimo (OL L 316, 1992, p. 21; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 206).

1992 m. spalio 19 d. Tarybos **direktyva 92/84/EEB** dėl alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams taikomų akcizo tarifų suderinimo (OL L 316, 1992, p. 29; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 213).

2003 m. spalio 27 d. Tarybos **direktyva 2003/96/EB**, pakeičianti Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą (OL L 283, 2003, p. 51; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 405).

1992 m. spalio 19 d. Tarybos **direktyva 92/81/EEB** dėl akcizo už mineralines alyvas struktūrų derinimo (OL L 316, 1992, p. 12).

1992 m. spalio 19 d. Tarybos **direktyva 92/82/EEB** dėl mineralinėms alyvoms taikomų akcizo tarifų suderinimo (OL L 316, 1992, p. 19).

Muitų teisės aktai

1992 m. spalio 12 d. Tarybos **reglamentas (EEB) Nr. 2913/92**, nustatantis Bendrijos muitinės kodeksą (OL L 302, 1992, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 4 t., p. 307).

1993 m. liepos 2 d. Komisijos **reglamentas (EEB) Nr. 2454/93**, išdėstantis Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatas (OL L 253, 1993, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 6 t., p. 3).

1999 m. balandžio 13 d. Europos Parlamento ir Tarybos **reglamentas (EB) Nr. 955/1999**, iš dalies keičiantis Tarybos reglamentą (EEB) Nr. 2913/92 dėl išorinio tranzito procedūros (OL L 119, 1999, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 9 t., p. 221).

1999 m. liepos 28 d. Komisijos **reglamentas (EB) Nr. 1662/1999**, iš dalies keičiantis Reglamentą (EEB) Nr. 2454/93, išdėstantį Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatas (OL L 197, 1999, p. 25; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 9 t., p. 282).

1987 m. liepos 23 d. Tarybos **reglamentas (EEB) Nr. 2658/87** dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros bei dėl Bendrojo muitų tarifo (OL L 256, 1987, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 2 t., p. 382).

1991 m. liepos 26 d. Komisijos **reglamentas (EB) Nr. 2587/91**, kuriuo iš dalies keičiamas Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros bei dėl Bendrojo muitų tarifo I priedas (OL L 259, 1991, p. 1).

Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema

1977 m. gegužės 17 d. **Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB** dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23).

Savitarpio pagalba vykdant tam tikrus mokestinius reikalavimus

1976 m. kovo 15 d. Tarybos **direktyva 76/308/EEB** dėl savitarpio paramos patenkinant pretenzijas, susijusias su tam tikromis rinkliavomis, muitais ir mokesčiais bei kitomis priemonėmis (OL L 73, 1976, p. 18; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 1 t., p. 44).

Turinys

ĮŽANGINIS ŽODIS	3
TAIKOMŲ TEISĖS AKTŲ SĄRAŠAS	4
I. AKCIZAIS APMOKESTINAMIEMS PRODUKTAMS TAIKOMŲ APMOKESTINIMO BAZIŲ IR TARIFŲ SUDERINIMAS	8
1. Apdorotam tabakui taikomų akcizų suderinimas	8
1.1. Apdorotam tabakui taikomų akcizų taikymo sritis	8
1.2. Apdorotam tabakui taikomų akcizų struktūra	9
2. Akcizų alkoholiniams gėrimams suderinimas	11
2.1. Alkoholiniams gėrimams taikomų akcizų taikymo sritis	11
2.2. Alkoholiniams gėrimams taikomų akcizų struktūra	17
3. Energiniams produktams taikomų akcizų suderinimas	24
3.1. Energiniams produktams taikomų akcizų taikymo sritis	24
3.2. Energiniams produktams taikomų akcizų struktūra	28
II. PRIEVLĖS APSKAIČIUOTI AKCIZUS IR JŲ MOKĖJIMO TAISYKLIŲ SUDERINIMAS	31
1. Prievolė apskaičiuoti akcizus	31
1.1. Prievolė apskaičiuoti akcizus, kai akcizais apmokestinamam produktui nebetaikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas	32
1.2. Prievolė apskaičiuoti akcizą, kai akcizais apmokestinamus produktus įsigyja privatus asmuo	41
2. Akcizų mokėjimas	46
III. NETIESIOGINIAI MOKESČIAI, IŠSKYRUS AKCIZUS, TAIKOMI AKCIZAIS APMOKESTINAMIEMS PRODUKTAMS	51

I. Akcizais apmokestinamiems produktams taikomų apmokestinimo bazių ir tarifų suderinimas

1. Apdorotam tabakui taikomų akcizų suderinimas

1.1. Apdorotam tabakui taikomų akcizų taikymo sritis

2017 m. balandžio 6 d. Sprendimas *Eko-Tabak* (C-638/15, [EU:C:2017:277](#))

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Direktyva 2011/64/ES – 2 straipsnio 1 dalies c punktas – 5 straipsnio 1 dalies a punktas – Sąvokos „rūkomasis tabakas“, „tabakas, kuris buvo supjaustytas arba kitaip susmulkintas“ ir „pramoninis apdorojimas“

Pietų Čekijos krašto muitinė (Čekijos Respublika) nurodė konfiskuoti ir sunaikinti tam tikrus *Eko-Tabak* priklausančius produktus, nes jie yra rūkomasis tabakas, kaip jis apibrėžtas pagal nacionalinį Akcizų įstatymą, todėl yra apmokestinamas akcizu.

Dėl šio sprendimo *Eko-Tabak* pateikė *Krajský soud v Českých Budějovicích* (Česke Budejovicų apygardos teismas, Čekijos Respublika) skundą, kuriame tvirtino, kad rūkomojo tabako apibrėžtis pagal nacionalinį įstatymą neleistinai išplėtė Direktyvoje 2011/64 nurodytų apdoroto tabako produktų sąrašą. *Eko-Tabak* mano, kad jos produktas – džiovinti, plokšti, netaisyklingi tabako lapai, iš kurių iš dalies pašalintos gyslos, su kuriais atlikta pirminio džiovinimo, o paskui kontroliuojamo drėkinimo procedūra ir kuriuose yra glicerino, turi būti apdorotas, kad jį būtų galima rūkyti (apdorojimas yra paprastas – susmulkinimas ar supjaustymas ranka). Taigi jis nėra rūkomasis tabakas.

Atmetus *Eko-Tabak* skundą, ji pateikė kasacinį skundą *Nejvyšší správní soud* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Čekijos Respublika). Šiam teismui kilo abejonių, ar pagrindinėje byloje aptariami produktai yra apdorotas tabakas, kuriam taikoma Direktyva 2011/64. Neigiamai atsakius į šį klausimą, jis teiravosi, ar pagal šios direktyvos 2 ir 5 straipsnius valstybei narei draudžiama tokius produktus apmokestinti akcizu.

Teisingumo Teismas konstatavo, kad Direktyvos 2011/64 2 straipsnio 1 dalies c punktas ir 5 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinami taip, kad džiovintus, plokščius, netaisyklingus tabako lapus, iš kurių iš dalies pašalintos gyslos, su kuriais atlikta pirminio džiovinimo, o paskui kontroliuojamo drėkinimo procedūra, kuriuose yra glicerino ir kuriuos paprastai paruošus – susmulkinus ar supjausčius ranka – galima rūkyti, apima sąvoka „rūkomasis tabakas“, kaip ji suprantama pagal šias nuostatas.

Iš tiesų, iš direktyvos 5 straipsnio 1 dalies a punkto matyti, kad jame yra numatytos dvi kumuliatyvios sąlygos: pirma, tabakas turi būti supjaustytas arba kitaip susmulkintas, suspaustas į briketus arba nesuspaustas ir, antra, jį turi būti galima rūkyti be tolesnio pramoninio apdorojimo.

Nesant žodžių „supjaustytas“ ir „susmulkintas“ apibrėžties šiose direktyvose, siekiant juos apibrėžti, reikia remtis šių žodžių bendra ir visuotinai pripažįstama prasme. Šie žodžiai, kurių įprasta reikšmė yra labai plati, be kita ko, pirmu atveju reiškia operacijos, kai pjovimo įrankiu atskiriama daikto dalis ar gabalėlis, rezultata, o antru atveju – operacijos, kai daiktas suskaidomas ar padalijamas į dalis, rezultata.

Vadinasi, kadangi, remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo informacija, pagrindinėje byloje nagrinėjami produktai yra tabako lapai, iš kurių iš dalies pašalintos gyslos, šie produktai turi būti laikomi supjaustytu arba kitaip susmulkintu tabaku, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2011/64 5 straipsnio 1 dalies a punktą.

Šio 5 straipsnio 1 dalies a punkte minima sąvoka „pramoninis apdorojimas“ dažniausiai reiškia žaliavų perdirbimą į gaminius, kuris paprastai yra didelio masto ir atliekamas pagal standartizuotą procedūrą.

Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad paprastas veiksmas, kurį atlikus nebaigtą tabako produktą galima padaryti rūkomą, kai, pavyzdžiui, tabako ritinėlis tiesiog yra įkišamas į cigarečių vamzdelį, nėra laikomas „pramoniniu apdorojimu“.

Tokiomis aplinkybėmis pagamintas tabakas, kuris yra ar gali būti lengvai ne pramoniniu būdu paruoštas rūkyti, turi būti laikomas tabaku, kurį galima rūkyti be tolesnio „pramoninio apdorojimo“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2011/64 5 straipsnio 1 dalies a punktą.

Šiuo atveju, kaip matyti iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą, pagrindinėje byloje nagrinėjamiems produktams atlikta pirminio džiovinimo, o paskui kontroliuojamo drėkinimo procedūra, juose yra glicerino, ir po paprasto paruošimo susmulkinant ar supjaustant ranka juos galima rūkyti. Atrodo, šie produktai atitinka ir sąlygą, kad juos turi būti galima rūkyti be tolesnio pramoninio apdorojimo, todėl patenka į Direktyvos 2011/64 5 straipsnio 1 dalies a punkte apibrėžtą sąvoką „rūkomasis tabakas“, tačiau tai dar turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Tokiomis aplinkybėmis, kadangi tokie produktai nėra susmulkintas tabakas, skirtas cigaretėms sukti, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkto i papunktį, jie turi būti laikomi patenkančiais į sąvoką „kitas rūkomasis tabakas“, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkto ii papunktį.

1.2. Apdorotam tabakui taikomų akcizų struktūra

2010 m. kovo 4 d. Sprendimas Komisija / Prancūzija (C-197/08, [EU:C:2010:111](#))

2010 m. kovo 4 d. Sprendimas Komisija / Austrija (C-198/08, [EU:C:2010:112](#))

2010 m. kovo 4 d. Sprendimas Komisija / Airija (C-221/08, [EU:C:2010:113](#))

„Valstybės įsipareigojimų neįvykdymas – Direktyva 95/59/EB – Kiti nei apyvartos mokesčiai, kurie turi įtakos apdoroto tabako suvartojimui – 9 straipsnio 1 dalis – Gamintojų ir importuotojų laisvė

nustatyti maksimalias savo produktų mažmenines pardavimo kainas – Nacionalinis reglamentavimas, pagal kurį nustatoma privaloma minimali mažmeninė cigarečių pardavimo kaina – Nacionalinis reglamentavimas, pagal kurį draudžiama parduoti tabako gaminius „už skatinančių pirkti kainą, kuri prieštarauja visuomenės sveikatos tikslams“ – „Nacionalinių teisės normų dėl kainų lygio kontrolės arba nustatytų kainų laikymosi“ sąvoka – Pateisinimas – Visuomenės sveikatos apsauga – Pasaulio sveikatos organizacijos tabako kontrolės pagrindų konvencija“

„Valstybės įsipareigojimų neįvykdymas – Direktyva 95/59/EB – Kiti nei apyvartos mokesčiai, kurie turi įtakos apdoroto tabako suvartojimui – 9 straipsnio 1 dalis – Gamintojų ir importuotojų laisvė nustatyti maksimalias savo produktų mažmeninės prekybos kainas – Nacionalinis reglamentavimas, pagal kurį nustatomos minimalios mažmeninės cigarečių ir susmulkinto tabako, skirto cigaretėms sukti, pardavimo kainos – Pateisinimas – Visuomenės sveikatos apsauga – Pasaulio sveikatos organizacijos tabako kontrolės pagrindų konvencija“

„Valstybės įsipareigojimų neįvykdymas – Direktyva 95/59/EB – Kiti nei apyvartos mokesčiai, kurie turi įtakos apdoroto tabako suvartojimui – 9 straipsnio 1 dalis – Gamintojų ir importuotojų laisvė nustatyti maksimalias savo produktų mažmenines pardavimo kainas – Nacionalinis reglamentavimas, pagal kurį nustatoma privaloma minimali mažmeninė cigarečių pardavimo kaina – Pateisinimas – Visuomenės sveikatos apsauga – Pasaulio sveikatos organizacijos tabako kontrolės pagrindų konvencija“

Direktyvoje 95/59 buvo numatyta, kad apdoroto tabako gamintojai ir importuotojai gali laisvai nustatyti maksimalias mažmenines kiekvieno savo gaminio pardavimo kainas. Komisijos teigimu, trijų valstybių narių teisės aktai, nustatantys minimalias kainas, atitinkančias tam tikrą atitinkamo apdoroto tabako vidutinių kainų procentinę dalį (95 % Prancūzijoje, 92,75 % cigarečių ir 90 % susmulkinto tabako atveju Austrijoje ir 97 % Airijoje), pažeidžia gamintojų ir importuotojų laisvę nustatyti maksimalias mažmenines savo gaminių pardavimo kainas, taigi ir laisvą konkurenciją.

Tuomet Komisija kreipėsi į Teisingumo Teismą, nes manė, kad nagrinėjami nacionalinės teisės aktai prieštarauja Direktyvai 95/59.

Valstybės narės, siekdamos pateisinti galimą Direktyvos 95/59 9 straipsnio 1 dalies pažeidimą, bandė pateisinti savo teisės aktus remdamosi Pasaulio sveikatos organizacijos (PSO) pagrindų konvencija ir EB 30 straipsnio nuostatomis, atsižvelgdamos į tikslą apsaugoti žmonių sveikatą ir gyvybę.

Teisingumo Teismas trijuose savo sprendimuose panašiai nusprendė, kad valstybė narė, priėmusi ir palikusi galioti teisės aktus, pagal kuriuos valdžios institucijos nustato minimalias mažmeninės prekybos apdorotu tabaku kainas, neįvykdė įsipareigojimų pagal Direktyvos 95/59, iš dalies pakeistos Direktyva 2002/10, 9 straipsnio 1 dalį, jeigu tokia sistema bet kuriuo atveju neleidžia atmesti galimybės, kad nustatyta minimali kaina turės neigiamos įtakos konkurenciniam pranašumui, kuris tam tikriems tabako gaminių gamintojams ar importuotojams galėtų atsirasti dėl mažesnės įsigijimo kainos. Tokia sistema, pagal kurią, be to, minimali kaina nustatoma vadovaujantis vidutine

rinkos kaina, gali lemti kainų skirtumo tarp konkuruojančių produktų išnykimą ir šių kainų kitimą brangiausio gaminio linkme. Taigi ši sistema kelia grėsmę gamintojų ir importuotojų laisvei nustatyti maksimalią savo mažmeninę pardavimo kainą, kuri užtikrinama Direktyvos 95/59 9 straipsnio 1 dalies antra pastraipa.

PSO tabako kontrolės pagrindų konvencija taip pat negali turėti įtakos tokios sistemos suderinamumui su Direktyvos 95/59 9 straipsnio 1 dalimi, nes dėl apdoroto tabako kainų politikos ši konvencija nenumato susitariančiosioms šalims jokių konkrečių įpareigojimų ir joje tik aprašyti galimi sprendimai, siekiant atsižvelgti į nacionalinius sveikatos tikslus, kiek tai susiję su kova su tabako vartojimu. Šios konvencijos 6 straipsnio 2 dalyje apsiribojama teiginiu, jog susitariančiosios šalys priima arba toliau taiko priemones, „galinčias apimti“ tabako gaminių mokesčių ir „prireikus“ kainų politikos įgyvendinimą.

Galiausiai valstybės narės negali remtis EB 30 straipsniu Direktyvos 95/59 9 straipsnio 1 dalies pažeidimui pateisinti dėl žmonių gyvybės ir sveikatos apsaugos tikslo. EB 30 straipsnis negali būti suprantamas kaip leidžiantis kitokias priemones nei kiekybiniai importo ar eksporto apribojimai ir lygiavėrio poveikio priemonės, numatyti EB 28 ir EB 29 straipsniuose.

Vis dėlto Direktyva 95/59 netrukdo valstybėms narėms imtis kovos su tabako vartojimu, kuri atitinka visuomenės sveikatos apsaugos tikslą.

Šiuo aspektu mokesčių teisės aktai yra labai svarbi ir veiksminga priemonė kovoti su tabako produktų vartojimu ir taip apsaugoti visuomenės sveikatą, atsižvelgiant į tai, jog tikslo užtikrinti, kad būtų nustatytos didelės šių produktų kainos, galima adekvačiai siekti didesniu šių produktų apmokestinimu, nes dėl padidėjusio akcizo anksčiau ar vėliau turės didėti mažmeninės pardavimo kainos, kartu nedarant neigiamos įtakos kainų nustatymo laisvei.

2. Akcizų alkoholiniams gėrimams suderinimas

2.1. Alkoholiniams gėrimams taikomų akcizų taikymo sritis

2019 m. kovo 13 d. Sprendimas B. S. (Salyklas, kaip sudėtinė alaus dalis) (C-195/18, [EU:C:2019:197](#))

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Akcizai už alkoholį ir alkoholinius gėrimus – Direktyva 92/83/EEB – 2 straipsnis – „Alaus“ sąvoka – Gėrimas, pagamintas iš misos, gautos iš mišinio, kuriame yra daugiau gliukozės nei salyklo – Kombinuotoji nomenklatūra – 2203 (salyklinis alus) arba 2206 (kiti fermentuoti gėrimai) pozicija“

Apeliantas gamino alkoholinį gėrimą, kuris, jo nuomone, buvo alaus ir nealkoholinio gėrimo mišinys. Pagrindinė misos, iš kurios buvo pagamintas tarpinis produktas,

naudojamas šio gėrimo gamybai, sudedamoji dalis buvo gliukozės sirupas, o ne salyklas (šimtas hektolitrus misos buvo gauta iš 134,9 litro salyklo ekstrakto, 1 708,2 litro gliukozės sirupo, 9 litrus citrinos rūgšties, 2,4 litro amonio fosfato, maistinių medžiagų ir vandens).

Už šią gamybą jis kiekvieną mėnesį kompetentingai muitinės įstaigai pateikė akcizų deklaraciją, kvalifikuodamas jo gaminamą gėrimą kaip „alaus“, priskiriamo prie Kombinuotosios nomenklatūros (toliau – KN) 2203 pozicijos, ir nealkoholinių gėrimų „mišinį“ bei taikydamas alui numatytą akcizo tarifą.

Muitinės įstaigos vadovas užginčijo šias deklaracijas, manydamas, kad pagamintas gėrimas turėtų būti klasifikuojamas KN 2206 pozicijoje kaip gėrimas, kurio pagrindą sudaro fermentuoti gėrimai, išskyrus alų, ir nealkoholiniai gėrimai, todėl jam turėtų būti taikomas didesnis akcizo tarifas. Muitinės įstaigos vadovas tai grindė tuo, kad tarpiniam produktui pagaminti naudojama pagrindinė sudedamoji dalis yra gliukozės sirupas, o ne salyklas, todėl šis produktas negali būti priskiriamas prie KN 2203 pozicijos kaip „salyklinis alus“.

Šioje byloje apeliantas buvo nuteistas baudžiamąja tvarka už tai, kad suklaidino Lenkijos mokesčių administratorių dėl jo gaminamo gėrimo pobūdžio, dėl ko sumažėjo jo mokėtinas akcizas. Apeliantas šį sprendimą apskundė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusioje teisme.

Jo nuomone, siekiant nustatyti, ar apeliantas padarė nusikalstamą veiką, būtina išsiaiškinti, ar jo gaminamas gėrimas pagrįstai jo buvo kvalifikuotas kaip prie KN 2203 pozicijos priskiriamo „alaus“ ir nealkoholinių gėrimų mišinys, ar vis dėlto tai yra gėrimas, pagamintas iš fermentuotų gėrimų, išskyrus alų, ir nealkoholinių gėrimų.

Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir kreiptis į Teisingumo Teismą su prašymu iš esmės atsakyti į klausimą, ar Direktyvos 92/83 2 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad tarpinis produktas, skirtas maišyti su nealkoholiniais gėrimais ir gaunamas iš misos, kurioje salyklinių sudedamųjų dalių yra mažiau nei nesalyklinių, o gliukozės sirupo pridedama į ją dar prieš prasidedant fermentacijos procesui, gali būti kvalifikuojamas kaip „salyklinis alus“, priskiriamas prie KN 2203 pozicijos.

Teisingumo Teismas pažymėjo, kad Direktyvos 92/83 2 straipsnyje sąvoka „alus“ apima ne tik bet kokį produktą, klasifikuojamą KN 2203 pozicijoje („Salyklinis alus“), bet ir bet kokį produktą, kurio sudėtyje yra alaus ir nealkoholinių gėrimų mišinys, klasifikuojamą KN 2206 pozicijoje („Kiti fermentuoti gėrimai: (pavyzdžiui, sidras, kriaušių sidras, midus); fermentuotų gėrimų mišiniai, taip pat fermentuotų gėrimų ir nealkoholinių gėrimų mišiniai, nenurodyti kitoje vietoje“), su sąlyga, kad abiem atvejais šio produkto alkoholio koncentracija yra didesnė nei 0,5 % tūrio. Neabejotina, kad ginčijamas produktas – fermentacijos būdu gauto tarpinio alkoholinio produkto ir nealkoholinių gėrimų mišinys – negali būti klasifikuojamas KN 2203 pozicijoje. Kvalifikavimas „alumi“ būtų galimas tik tuo atveju, jei pats tarpinis alkoholinis produktas galėtų būti kvalifikuojamas kaip „salyklinis alus“ pagal KN 2203 poziciją; turėtina omenyje, kad, atrodo, neginčijama,

jog šiame galutiniame produkte esanti alkoholio tūrinė koncentracija yra didesnė nei 0,5 % tūrio.

Šiuo klausimu Teisingumo Teismas taikė savo suformuotą jurisprudenciją, pagal kurią lemiamo prekių tarifinio klasifikavimo kriterijaus turi būti ieškoma jų objektyviosiose charakteristikose ir savybėse, apibrėžtose KN pozicijos formuluotėje ir paaiškinimuose, kuriuos dėl KN parengė Komisija, o dėl Suderintos sistemos (SS) – Pasaulio muitinių organizacija. Tam, kad aptariamas tarpinis produktas būtų kvalifikuojamas kaip „salyklinis alus“, Teisingumo Teismas konstatuoja, kad į produkto sudėtį turi įeiti salyklos, tačiau nei KN, nei SS paaiškinime nėra nustatytas jo procentinis kiekis. Be to, paaiškinime aiškiai numatyta, kad tam tikri nesalyklinių javų kiekiai gali būti naudojami ruošiant misą, tačiau nereikalaujama, kad šių nesalyklinių sudedamųjų dalių procentinė dalis būtų mažesnė nei salyklinių sudedamųjų dalių, o kalbant apie gliukozės sirupą, jo pridėti nedraudžiama. Beje, paaiškinime, kurio kalbinės versijos skiriasi, aiškiai pripažįstama galimybė fermentacijos metu į misą pridėti aromatinių medžiagų, o tai *ipso facto* nereiškia, kad aptariamas produktas negali būti priskiriamas prie „salyklinio alaus“. Vis dėlto objektyvios produkto charakteristikos ir savybės, ypač organoleptinės, turi atitikti alaus charakteristikas ir savybes. Kadangi tai yra fakto klausimas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti, ar tarpinis alkoholinis produktas, sumaišytas su nealkoholiniais gėrimais siekiant gauti galutinį produktą, atitinka alų (ypač dėl vizualaus panašumo ar specifinio skonio). Tik įvykdžius šias sąlygas, produktui gali būti taikoma KN 2203 pozicija ir akcizas alui.

2010 m. gruodžio 9 d. Sprendimas *Répertoire Culinaire* (C-163/09, [EU:C:2010:752](#))

„Direktyva 92/83/EEB – Akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimas – 20 straipsnio pirma įtrauka ir 27 straipsnio 1 dalies e ir f punktai – Maisto produktų gamybai skirtas vynas, portveinas ir konjakas“

Londono didmeninės prekybos maisto produktais įmonė *Répertoire Culinaire* iš Prancūzijos importavo maisto produktų gamybai skirtą vyną, portveiną ir konjaką, į kuriuos gamintojas pridėjo druskos ir pipirų, kad juos būtų galima naudoti tik ruošiant patiekalus ir kad jų nebūtų galima vartoti kaip gėrimų.

Nepaisant to, Jungtinės Karalystės mokesčių administratorius manė, kad šie produktai turėtų būti apmokestinami alkoholio akcizu, ir dėl to sulaikė prekes, kai jos buvo importuotos.

Répertoire Culinaire ginčijosi su Jungtinės Karalystės valdžios institucijomis dėl minėtų prekių grąžinimo.

2008 m. birželio 12 d. Sprendime *Gourmet Classic* (C-458/06, EU:C:2008:338) Teisingumo Teismas jau turėjo progą nuspręsti, kad maisto produktų gamybai skirtas vynas yra akcizo objektas, vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirmuoju klausimu paprašė Teisingumo Teismo išaiškinti, ar Direktyvos 92/83

20 straipsnio pirmą įtrauką reikia aiškinti taip, kad šioje nuostatoje pateikta sąvoka „etilo alkoholis“ taikoma maisto produktų gamybai skirtam vynui ir portveinui, ir persvarstyti savo teisinį vertinimą šioje byloje.

Trečiuoju klausimu siekta nustatyti tinkamą teisinį pagrindą, kuriuo remiantis būtų galima atleisti nuo akcizų maisto produktų gamybai skirtus stipriuosius alkoholinius gėrimus.

Ketvirtuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekęs teismas norėjo sužinoti, kokias pareigas importuojančiai valstybei narei sukelia tai, kad maisto produktų gamybai skirtas spiritas buvo atleistas nuo akcizo gamybos valstybėje prieš jį išleidžiant į apyvartą Sąjungoje.

Galiausiai, antruoju klausimu buvo klausiama, kaip turi būti taikomas atleidimas nuo mokesčio, kai valstybė narė pasirinko akcizo grąžinimo sistemą. Iš tiesų Jungtinė Karalystė šį grąžinimą taiko tik itin griežtomis sąlygomis.

Teisingumo Teismas pirmiausia nusprendė, kad Direktyvos 92/83 20 straipsnio pirmą įtrauką reikia aiškinti taip, jog šioje nuostatoje pateikta „etilo alkoholio“ apibrėžtis taikoma maisto produktų gamybai skirtam vynui ir portveinui.

Aplinkybė, kad maisto produktų gamybai skirtas vinas ir portveinas laikomi maisto produktais, patenkančiais į Reglamento Nr. 2658/87, iš dalies pakeisto Reglamentu Nr. 2587/91, priede esančios Kombinuotosios nomenklatūros 21 skirsnį, ir kad jie netinkami vartoti kaip gėrimai, neturi įtakos šios nuostatos taikymui juose esančiam etilo alkoholiui.

Teisingumo Teismas konstatavo, kad maisto produktų gamybai skirtas vinas, portveinas ir konjakas paprastai turėtų būti atleidžiami nuo suderinto akcizo pagal Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies f punktą.

Tokie produktai galėtų patekti į direktyvos 27 straipsnio 1 dalies e punkto taikymo sritį tik tuo atveju, jei jie būtų naudojami kvapiųjų medžiagų, skirtų maisto produktams ir nealkoholiniams gėrimams gaminti, gamybai.

Vienodas Direktyvos 92/83 nuostatų taikymas reiškia, kad produkto apmokestinimą akcizu ar atleidimą nuo jo vienoje valstybėje narėje iš esmės turi pripažinti kitos valstybės narės. Aiškinant kitaip būtų pakenkta šios direktyvos tikslo įgyvendinimui ir trukdoma laisvam prekių judėjimui.

Jei tokie produktai, kaip antai maisto produktų gamybai skirtas vinas, portveinas ir konjakas, kurie laikomi neapmokestinamais akcizu arba nuo jo atleista pagal Direktyvą 92/83 ir išleidžiami vartoti valstybėje narėje, kur buvo pagaminti, yra skirti parduoti kitoje valstybėje narėje, ši savo teritorijoje privalo šiems produktams taikyti vienodas sąlygas, nebent yra konkrečių, objektyvių ir patikrintinų įrodymų, kad pirmoji valstybė narė neteisingai pritaikė šios direktyvos nuostatas arba kad pagal jos 27 straipsnio 1 dalį pagrįsta imtis priemonių, kuriomis siekiama išvengti bet kokių

išsisukinėjimų, vengimo ar piktnaudžiavimo, susijusio su atleidimo nuo mokesčių atvejais, ir užtikrinti, kad tais atleidimo atvejais būtų galima teisingai ir tiesiogiai pasinaudoti.

Teisingumo Teismas nusprendė, kad Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies f punktą reikia aiškinti taip, jog atleidimą nuo mokesčių pagal šią nuostatą susieti su sąlyga, kaip antai numatytos nacionalinės teisės aktuose, t. y. ribotas asmenų, kuriems leidžiama pateikti prašymą dėl grąžinimo, ratas, keturių mėnesių terminas tokiam prašymui pateikti ir nustatyta minimali grąžintina suma, įvykdymu galima tik tuomet, kai iš konkrečių, objektyvių ir patikrintinų įrodymų matyti, jog šios sąlygos yra būtinos siekiant užtikrinti, kad tokiu atleidimu būtų galima teisingai bei tiesiogiai pasinaudoti ir siekiant išvengti bet kokių išsisukinėjimų, vengimo ar piktnaudžiavimo. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas privalo patikrinti, ar taip yra šiuo atveju, kiek tai susiję su šiose teisės normose numatytais sąlygomis.

Iš tiesų, pirma, Direktyvos 27 straipsnio 1 dalyje išvardytų produktų atleidimas nuo mokesčių yra bendrasis principas, o atsisakymas atleisti – išimtis, ir, antra, šia nuostata valstybėms narėms suteikta teisė nustatyti sąlygas, siekiant „užtikrinti, kad tais atleidimais būtų galima teisingai ir tiesiogiai pasinaudoti ir išvengti bet kokių išsisukinėjimų, vengimo ar piktnaudžiavimo“, negali paneigti besąlyginio šioje nuostatoje numatytos pareigos atleisti nuo mokesčio pobūdžio.

2007 m. balandžio 19 d. Sprendimas Profisa (C-63/06, [EU:C:2007:233](#))

„Direktyva 92/83/EEB – Akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimas – 27 straipsnio 1 dalies f punktas – Šokolado gaminiuose esantis alkoholis – Atleidimas nuo suderinto akcizo“

UAB Profisa, šokolado produktų, kurių sudėtyje yra etilo alkoholio, importuotoja į Lietuvą, pateikė prašymą atleisti ją nuo mokesčio pagal Direktyvą 92/83.

Lietuvos muitinė atsisakė leisti taikyti *Profisai* minėtą atleidimą nuo akcizo, motyvuodama tuo, kad nors pagal Lietuvos akcizų įstatymą nuo akcizo yra atleistas etilo alkoholis, skirtas šokolado produktų gamybai, importuotų gatavų šokolado gaminių atveju toks atleidimas netaikomas.

Profisa apskundė šį sprendimą pirmosios instancijos administraciniam teismui, kuris atmetė jos skundą. Tada *Profisa* kreipėsi į Vyriausiąjį administracinį teismą, kuris, sunerimęs dėl Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies f punkto lietuviškos redakcijos, kuria remiantis buvo parengtas Lietuvos įstatymas, ir kitų šio teksto redakcijų neatitikimo, kreipėsi į Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą.

Teisingumo Teismas priminė savo jurisprudenciją, pagal kurią būtinybė vienodai taikyti, todėl ir vienodai aiškinti Bendrijos teisės nuostatas neleidžia, kad, kilus abejonių,

nuostatos tekstas kuria viena iš versijų būtų nagrinėjamas atskirai, ir reikalauja, kad jis būtų aiškinamas bei taikomas atsižvelgiant į kitas versijas oficialiosiomis kalbomis.

Pagal Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies f punktą valstybės narės nuo suderinto akcizo atleidžia alkoholį ir alkoholinius gėrimus, tiesiogiai ar netiesiogiai naudojamus maisto produktų gamyboje, jeigu pastarųjų sudėtyje nėra, šokolado atveju, daugiau kaip 8,5 litro grynojo alkoholio šimte kilogramų produkto, o visais kitais atvejais – daugiau kaip 5 litrų grynojo alkoholio šimte kilogramų produkto. Jokia šio teksto dalis, išskyrus lietuvišką versiją, nėra susijusi su alkoholio naudojimo vieta gaminant atitinkamą produktą.

Esant neatitikimų tarp Bendrijos teksto įvairių kalbinių versijų, nagrinėjama nuostata turi būti aiškinama atsižvelgiant į bendrą teisinio reglamentavimo sistemos, kurios dalis ji yra, struktūrą ir tikslą.

Šiuo atveju Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies f punktas turi būti aiškinamas kaip įpareigojantis valstybes nares atleisti nuo suderinto akcizo į Sąjungos muitų teritoriją įvežamą etilo alkoholį, esantį šokolado gaminiuose, skirtuose tiesioginiam vartojimui, kai alkoholio kiekis šiuose gaminiuose neviršija 8,5 litro šimte kilogramų produkto.

Vieta, kurioje naudojamas etilo alkoholis šių gaminių gamybai, šiuo atveju neturi reikšmės.

2000 m. birželio 29 d. Sprendimas *Salumets ir kt.* (C-455/98, [EU:C:2000:352](#))

„Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokestis – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Šeštoji direktyva – Prievolės importo atveju – Taikymo sritis – Kontrabandos būdu importuotas etilo alkoholis“

Ginčas pagrindinėje byloje kilo tarp Suomijos muitinės ir fizinių asmenų, patrauktų baudžiamojon atsakomybėn už etilo alkoholio kontrabandą.

Atsakovai siekė išvengti akcizų direktyvų taikymo, remdamiesi jurisprudencija, susijusia su narkotinių medžiagų importu, pagal kurią prievolė mokėti muitus ar apyvartos mokesčius negali atsirasti dėl narkotinių medžiagų importo ar neteisėto tiekimo, išskyrus produktus, kurie patenka į Bendrijos teisės taikymo sritį, jei jie yra teisėtos ir kontroliuojamos ekonominės grandinės dalis, siekiant juos naudoti medicinos ar mokslo tikslais¹.

Suomijos vyriausybė kartu su pastabas pateikusių valstybių narių vyriausybėmis rėmėsi sprendimais, kuriuose Teisingumo Teismas nusprendė, kad PVM paprastai mokėtinas tais atvejais, kai sukčiavimo būdu parduodamos prekės konkuruoja su teisėtai

¹ Atsakovai pagrindinėje byloje remiasi 1981 m. vasario 5 d. Sprendimu *Horvath* (50/80, [EU:C:1981:34](#)); 1982 m. spalio 26 d. Sprendimu *Wolf* (221/81, [EU:C:1982:363](#)); 1984 m. vasario 28 d. Sprendimu *Einberger* (294/82, [EU:C:1984:81](#)); 1988 m. liepos 5 d. Sprendimu *Mol* (269/86, [EU:C:1988:359](#)); 1988 m. liepos 5 d. Sprendimu *Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat* (289/86, [EU:C:1988:360](#)). Ši jurisprudencija buvo patvirtinta ir išplėsta bylose dėl padirbtų pinigų importo (1990 m. gruodžio 6 d. Sprendimas *Witzemann* (C-343/89, [EU:C:1990:445](#)).

parduodamomis prekėmis, pavyzdžiui, suklastoti kvepalai², neteisėtas azartinių lošimų organizavimas³ arba neteisėtas kompiuterinių sistemų eksportas⁴.

Šią bylą nagrinėjęs Suomijos teismas Teisingumo Teismo, be kita ko, klausė, ar direktyvų 92/12 ir 92/83 nuostatos taikomos etilo alkoholio kontrabandai iš trečiųjų šalių. Jam kilo klausimas, ar etilo alkoholio importas sukčiaujant neturėtų būti vertinamas taip pat, kaip ir neteisėtas narkotinių medžiagų tiekimas ir padirbtų pinigų importas.

Teisingumo Teismas patikslino, kad jei prekių, kurios dėl savo pobūdžio ar ypatingų savybių negali būti išleistos į teisėtą prekybą ar patekti į ekonominę apyvartą, pavyzdžiui, narkotinės medžiagos ar padirbti pinigai, importas ar tiekimas nėra apmokestinamas mokesčiais ar muitais, kuriuos paprastai reikia mokėti pagal Bendrijos teisės aktus, mokesčių neutralumo principas draudžia bendrai diferencijuoti teisėtus ir neteisėtus sandorius, išskyrus atvejus, kai nėra jokios konkurencijos tarp teisėto ir neteisėto ekonomikos sektoriaus.

Iš trečiosios šalies kontrabandos būdu įvežto etilo alkoholio atveju prekyba tokiomis prekėmis nedraudžiama dėl jų paties pobūdžio ar ypatingų savybių. Etilo alkoholis taip pat negali būti laikomas iš ekonominės apyvartos pašalintu produktu, nes tarp kontrabandinio produkto ir produkto, kuriuo prekiaujama legalioje apyvartoje, gali atsirasti konkurencija, jei egzistuoja legali alkoholio rinka, į kurią būtent patenka kontrabandiniai produktai.

Vadinasi, Direktyvos 92/12 ir 92/83 turi būti aiškinamos taip, kad jų nuostatos dėl apmokestinimo ir mokestinės skolos taip pat taikomos etilo alkoholio kontrabandai iš trečiųjų šalių į Bendrijos muitų teritoriją.

2.2. Alkoholiniams gėrimams taikomų akcizų struktūra

1999 m. birželio 17 d. Sprendimas Socridis (C-166/98, [EU:C:1999:316](#))

„Apmokestinimas šalies viduje – EB sutarties 95 straipsnis (po pakeitimo EB 90 straipsnis) – Direktyvos 92/83/EEB ir 92/84/EEB – Skirtingas vyno ir alaus apmokestinimas“

Société critouridienne de distribution (Socridis) prašė atleisti ją nuo akcizų, kuriuos ji turėjo sumokėti 1993 m. gegužės-gruodžio mėn. už alaus kiekį. Šiuo klausimu ji teigė, kad direktyvos 92/83 ir 92/84 prieštarauja EB 95 straipsnio (po pakeitimo – EB 90 straipsnio) antrai pastraipai, nes, jos nuomone, įtvirtina mokesčių sistemą, kuria leidžiami

² 1998 m. gegužės 28 d. Sprendimas *Goodwin ir Unstead* (C-3/97, [EU:C:1998:263](#)).

³ 1998 m. birželio 11 d. Sprendimas *Fischer* (C-283/95, [EU:C:1998:276](#)).

⁴ 1993 m. rugpjūčio 2 d. Sprendimas *Lange* (C-111/92, [EU:C:1993:345](#)).

diskriminaciniai ir antikonkurenciniai veiksmai, netiesiogiai suteikiantys pranašumą vyno gamybai, palyginti su alaus gamyba.

Šiuo klausimu ji teigė, kad iki akcizų suderinimo direktyvomis 92/83 ir 92/84 vyno ir alaus apmokestinimas Prancūzijoje buvo grindžiamas bendru pagrindu (tūriu) ir panašiais tarifais (19,50 Prancūzijos frankų (FRF) už hektolitą (maždaug 3 eurai už hektolitą) alaus ir 22 FRF už hektolitą (maždaug 3,35 euro už hektolitą) vyno). Vis dėlto, jos nuomone, minėtose direktyvose alui buvo nustatytas minimalus 1,87 euro už 1 laipsnį hektolitre akcizo tarifas, o vynas turėjo būti apmokestinamas tik pagal kiekį ir minimaliu 0 eurų už hektolitą tarifu.

Kadangi šiomis direktyvomis buvo nustatyta skirtinga vyno ir alaus akcizų struktūra ir skirtingi tarifai, dėl to nacionaliniu lygmeniu atsirado skirtingas apmokestinimas, kuris prilygo diskriminacijai. Dėl šiomis direktyvomis siekiamo suderinimo atitinkamoje valstybėje narėje, viena vertus, pasikeitė alaus apmokestinimo metodas, nes buvo įvestas alkoholio koncentracijos kriterijus, ir, kita vertus, alus apmokestinamas gerokai didesniu mokesčiu nei vinas.

Todėl kilo klausimas, ar toks direktyvomis leidžiamas diskriminavimas neprieštarauja EB sutarties 95 straipsniui (po pakeitimo – EB 90 straipsniui) ir, jei taip, ar ši išvada turi įtakos direktyvų galiojimui. Nacionalinis teismas paprašė Teisingumo Teismo įvertinti šių dviejų direktyvų galiojimą pagal EB sutarties 95 straipsnį (po pakeitimo – EB 90 straipsnis).

Teisingumo Teismas nusprendė, kad direktyvomis 92/83 ir 92/84 valstybės narės tik įpareigojamos taikyti minimalų akcizo tarifą alui. Jos turi pakankamą diskreciją nustatyti vyno ir alaus apmokestinimo santykį, kuris užkirstų kelią bet kokiai nacionalinės gamybos apsaugai pagal EB sutarties 95 straipsnį (po pakeitimo EB 90 straipsnis).

Priimdamas direktyvas 92/83 ir 92/84 Bendrijos teisės aktų leidėjas nesiekė suvienodinti vyno ir alaus apmokestinimo. Remdamasi EB sutarties 99 straipsniu (vėliau EB sutarties 93 straipsnis) jai aiškiai suteiktais įgaliojimais ir siekdama užtikrinti vidaus rinkos sukūrimą ir veikimą, Taryba siekė suderinti nacionalinius įstatymus dėl vyno akcizų ir dėl alaus akcizų. Be to, Bendrijos institucijos gali laisvai imtis tik laipsniško tam tikros srities derinimo arba nacionalinių įstatymų suderinimo etapais. Todėl tai, kad Taryba priėmė šias direktyvas, kuriomis valstybės narės tik įpareigojamos taikyti minimalų akcizo mokestį alui, nėra nesuderinama su EB sutarties 99 straipsniu (vėliau – EB 93 straipsniu).

2009 m. balandžio 2 d. Sprendimas *Glückauf Brauerei* (C-83/08, [EU:C:2009:228](#))

„Akcizų struktūrų suderinimas – Direktyva 92/83/EEB – 4 straipsnio 2 dalis – Maža alaus darykla, teisiškai ir ekonomiškai nepriklausoma nuo bet kurios kitos alaus daryklos – Teisinio ir ekonominio nepriklausomumo kriterijai – Galimas netiesioginis poveikis“

Glückauf buvo bendrovė, valdanti alaus daryklą. *Glückauf* kapitalo turėjo *Menz GmbH* (3 %) ir *Innstadt* (48 %). Pastarosios bendrovės kapitalo dalys priklausė *Menz GmbH* (30,7 %) ir *Ottakringer* (49 %). *Ottakringer* buvo *Getränke Holding AG*, kurios 65 % kapitalo dalių priklausė Wenckheimų šeimai, o 16 % – Menzų šeimai, patronuojamoji įmonė.

Hauptzollamt (pagrindinė muitinė, Vokietija) iš pradžių *Glückauf* pripažino nepriklausoma nuo *Innstadt* ir *Ottakringer* alaus darykla ir pagal nacionalinės teisės aktus jai pritaikė sumažintą akcizo tarifą alui. Tačiau vėliau *Hauptzollamt* (pagrindinė muitinė) nusprendė, kad *Glückauf* ekonominiu požiūriu priklausė nuo *Ottakringer*, ir pranešimu apie mokesčio perskaičiavimą reikalavo sumokėti skirtumą tarp mokėtinios sumažinto tarifo akcizo sumos ir remiantis standartiniu tarifu apskaičiuotos akcizo sumos.

Nepatenkinus administracinio skundo *Glückauf* pateikė skundą dėl šio pranešimo apie mokesčio perskaičiavimą *Thüringer Finanzgericht* (Tiuringijos finansų teismas, Vokietija), t. y. prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme. Ji teigė, kad ekonominio nepriklausomumo kriterijus, pagal kurį alaus darykla priskiriama prie „mažų alaus daryklų“, kaip jos suprantamos pagal Direktyvos 92/83 4 straipsnio 2 dalį, turi būti aiškinamas atsižvelgiant į šia direktyva siekiamą tikslą ir atitinkamų bendrovių elgesį rinkoje. Iš tiesų šiuo atveju galima konstatuoti, jog ekonominė priklausomybė egzistuoja, tik jei įmonės, kurių kapitalo dalių priklauso trečiajam asmeniui, yra susijusios ir rinkoje veikia kaip viena įmonė.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą, kad iš esmės Teisingumo Teismo paklaustų, ar, norint taikyti sumažintą akcizo tarifą už alų, Direktyvos 92/83 4 straipsnio 2 dalyje numatytą sąlygą, kad alaus darykla turi būti teisiškai ir ekonomiškai nepriklausoma nuo jokios kitos alaus daryklos, reikia aiškinti taip, kad teisiškai nepriklausomų alaus daryklų ekonominės priklausomybės požymis būtų susijęs tik su šių alaus daryklų veiksmais rinkoje, o gal ši sąlyga nebevykdoma, jei asmuo turi *de facto* galimybę daryti įtaką komercinei šių alaus daryklų veiklai.

Teisingumo Teismas atsakė: Direktyvos 92/83 4 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad situacija, kuriai būdingi struktūriniai ryšiai kapitalo dalių ir balsavimo teisės turėjimo srityje tarp kelių alaus daryklų, kai tas pats asmuo, vadovaudamas kelioms atitinkamoms alaus darykloms, gali, neatsižvelgiant į jo realius veiksmus, daryti įtaką jų komerciniams sprendimams, neleidžia šių alaus daryklų laikyti ekonomiškai nepriklausomomis viena nuo kitos.

Iš tiesų Direktyva 92/83 siekiama išvengti, kad sumažinti akvizai alui nebūtų taikomi alaus darykloms, kurių dydis ir produkcijos apimtis galėtų iškreipti vidaus rinką. Šiomis aplinkybėmis šios direktyvos 4 straipsnio 2 dalyje numatyti teisinės nepriklausomybės ir ekonominės nepriklausomybės požymiai skirti užtikrinti, kad esant bet kokiai ekonominės ar teisinės priklausomybės formai tarp alaus daryklų nebūtų taikoma mokesčio lengvata, t. y. sumažintas akcizo tarifas už alų.

Šiomis aplinkybėmis sąvoka „alaus darykla, kuri yra teisiškai ir ekonomiškai nepriklausoma nuo jokios kitos alaus daryklos“, kaip ji suprantama pagal šios direktyvos 4 straipsnio 2 dalį, reikalauja patikrinti, ar tarp atitinkamų alaus daryklų egzistuoja teisinės priklausomybės ryšys, be kita ko, jų vadovybės arba kapitalo dalių ar balsavimo teisės turėjimo lygmeniu ir ar egzistuoja ekonominės priklausomybės ryšys, kuris gali turėti įtakos šių alaus daryklų galimybei savarankiškai priimti komercinius sprendimus.

Be to, nepriklausomybės požymio tikslas yra užtikrinti, kad šis sumažintas akcizo tarifas būtų taikomas iš tiesų ne grupei priklausančioms alaus darykloms, o toms, kurios yra mažos ir kurioms tai kliudo. Šiomis aplinkybėmis siekiant, kad Direktyvos 92/83 4 straipsnio 2 dalis būtų taikoma tik iš tiesų teisiškai ir ekonomiškai nepriklausomoms alaus darykloms, reikia užtikrinti, kad nepriklausomybės sąlygos nebūtų išvengta vien formaliomis priemonėmis, būtent, be kita ko, teisiniais susitarimais tarp skirtingų mažų tariamai nepriklausomų alaus daryklų, iš tiesų sudarančių ekonominę grupę, kurios produkcijos apimtis viršija Direktyvos 92/83 4 straipsnyje nustatytas ribas.

Kalbant apie galimą atitinkamų alaus daryklų veiksmų įtaką rinkai norint nustatyti jų ekonominę nepriklausomybę, reikia priminti, kad, pirma, Direktyvos 92/83 4 straipsnio 2 dalis susijusi su alaus daryklų teisine ir ekonomine struktūra ir joje nėra aiškos nuorodos į jų veiksmus rinkoje. Be to, tai, kad alaus daryklos vykdo veiklą skirtingose rinkose ir turi skirtingą produktų asortimentą, neleidžia daryti išvados, kad jos yra ekonomiškai nepriklausomos; iš tiesų, atvirkščiai, tai gali reikšti grupėje priimtą apgalvotą strategiją, siekiant išvengti vidinės konkurencijos tarpusavyje ar ją sušvelninti.

2015 m. birželio 4 d. Sprendimas *Brasserie Bouquet* (C-285/14, [EU:C:2015:353](#))

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Direktyva 92/83/EEB – Akcizo mokesčiai – Alus – 4 straipsnis – Mažos nepriklausomos alaus daryklos – Sumažintas akcizo tarifas – Sąlygos – Veiklos pagal licenciją nevykdymas – Gamyba pagal trečiajam asmeniui priklausančią gamybos metodą, kuriuo jis leido naudotis – Leidimas naudoti šio trečiojo asmens prekių ženklus“

Prancūzijos bendrovė *Brasserie Bouquet* prekiavo savo pačios pagamintu alumi. Ji vykdė alaus gamybos veiklą remdamasi su ICO 3B SAR sudaryta *Trijų alaus darytojų draugijos* sutartimi, pagal kurią ji galėjo naudoti prekių ženklus ir iškabą „Les 3 brasseurs“ bei pastarosios bendrovės praktinę patirtį.

Teisingumo Teismas, kuriam buvo pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą ginče dėl muitinės atsisakymo taikyti nacionalinės teisės aktuose numatytą lengvatinį akcizo tarifą mažoms nepriklausomoms alaus darykloms, iš esmės siekė išsiaiškinti, ar siekiant taikyti sumažintą akcizo tarifą alui, Direktyvos 92/83 4 straipsnio 2 dalyje numatyta sąlyga, kad alaus darykla neturi gaminti alaus pagal licenciją, nėra įvykdyta, jei atitinkama alaus darykla gamina alų pagal tokią draugijos sutartį.

Kad atsakytų į šį klausimą Teisingumo Teismas pažymėjo: tam, kad būtų taikomas sumažintas tarifas alui, Direktyvos 92/83 4 straipsnio 2 dalyje numatyta sąlyga, jog alaus darykla neturi vykdyti savo veiklos pagal licenciją, nėra tenkinama, jei atitinkama alaus darykla alų gamina laikydamasi sutarties, pagal kurią jai leidžiama naudoti trečiojo asmens prekių ženklus ir gamybos metodą.

Iš tiesų Direktyva 92/83 siekiama išvengti, kad sumažinti akcizai alui nebūtų taikomi alaus darykloms, kurių dydis ir produkcijos apimtis galėtų iškreipti vidaus rinką.

Todėl Direktyvos 92/83 4 straipsnio 2 dalyje reikalaujama, kad mažos alaus daryklos, kurių metinė alaus produkcijos apimtis mažesnė nei 200 000 hl, būtų iš tiesų nepriklausomos nuo jokios kitos alaus daryklos, kiek tai susiję su jų teisine, ekonomine ir gamybos struktūra, kai jų gamybinės patalpos yra fiziškai atskirtos nuo bet kurios kitos alaus daryklos ir jos nevykdo veiklos pagal licenciją.

Taigi, veiklos nevykdymas pagal licenciją yra viena iš sąlygų, kuria siekiama užtikrinti, kad atitinkama maža alaus darykla būtų iš tiesų nepriklausoma nuo jokios kitos alaus daryklos. Tai leidžia manyti, kad veiklos „pagal licenciją“ sąvoka turi būti aiškinama kaip apimanti alaus gamybą pagal bet kurios formos leidimą, iš kurio matyti, kad minėta maža alaus darykla nėra visiškai nepriklausoma nuo šį leidimą išdavusio trečiojo asmens. Taip yra kalbant apie leidimą naudoti patentą, prekių ženklą arba tokiam trečiajam asmeniui priklausančią gamybos metodą.

2014 m. balandžio 10 d. Sprendimas Komisija / Vengrija (C-115/13, [EU:C:2014:253](#))

„Valstybės įsipareigojimų neįvykdymas – Akcizai už alkoholį ir alkoholinius gėrimus – Direktyva 92/83/EEB – Akcizo tarifo nustatymas – Sutartinė etilo alkoholio gamyba spirito varykloje, kuriai taikomas 0 % akcizų tarifas – Nuo akcizo atleidžiama etilo alkoholio gamyba, kuria verčiasi privatūs asmenys)

Sąjungos teisė, būtent Direktyva 92/83, iš dalies pakeista Aktu dėl Bulgarijos ir Rumunijos stojimo į Europos Sąjungą sąlygų (OL L 157, 2005, p. 203), ir Direktyva 92/84, įpareigoja valstybes nares etilo alkoholiui taikyti ne mažesnį kaip 550 eurų už gryno alkoholio hektolitrą akcizą alkoholiniams gėrimams, išskyrus vyną ir alų. Tačiau Vengrijai leidžiama taikyti lengvatinį akcizo tarifą alkoholiui, pagamintam spirito varyklose iš vaisių, kuriuos tiekia vaisių augintojai, ir skirtam jų asmeniniam vartojimui. Tačiau lengvatinis akcizų tarifas negali būti mažesnis kaip 50 % standartinio nacionalinio akcizų tarifo alkoholiui. Be to, jo taikymas apribotas iki 50 litrų alkoholio per metus vienam vaisius auginančiam namų ūkiui.

Vengrijos teisės aktuose buvo numatyta, kad daugiausia 50 litrų spiritui, pagamintam spirito varykloje vaisių augintojo sąskaita (sutartinė distiliacija), taikomas 0 Vengrijos forintų (HUF) akcizas, o tai prilygsta visiškam atleidimui nuo mokesčio. Be to, nuo akcizo buvo atleistas spiritas, kurį gamino privatus asmuo savo spirito varykloje, bet ne daugiau kaip 50 litrų per metus, jei šis spiritas buvo skirtas asmeniniam namų ūkio vartojimui.

Ši palankesnė tvarka iš esmės buvo grindžiama tradiciniu „pálinka“ (iš vaisių gaminamas spiritas) gamybos būdu.

Laikydamosi nuomonės, kad Vengrija nesilaikė Sąjungos taisyklių dėl alkoholinių gėrimų akcizų, Komisija pateikė Teisingumo Teismui ieškinį dėl įsipareigojimų neįvykdymo. Komisijos nuomone, Sąjungos teisės nuostatos nepalieka vietos jokiai privačios distiliacijos išimčių sistemai ir neleidžia nustatyti nulinio tarifo sutartinei distiliacijai.

Teisingumo Teismas pažymėjo, kad Direktyvoje 92/83 dėl akcizų alkoholiniams gėrimams nurodyti atvejai, kai tokie gėrimai gali būti atleidžiami nuo akcizo arba jiems gali būti taikomi lengvatiniai akcizų tarifai. Taigi direktyva valstybėms narėms neleidžiama nustatyti lengvatinių taisyklių, kurių taikymo sritis viršytų tai, ką leidžia Europos teisės aktų leidėjas. Be to, Teisingumo Teismas konstatavo, kad Vengrijos teisės aktai, kuriuose numatytas visiškas spirito, pagaminto iš vaisių augintojų tiekiamų vaisių, atleidimas nuo mokesčio iki 50 litrų per metus, viršija pagal direktyvą Vengrijai leidžiamą maksimalų 50 % sumažinimą. Nacionalinės taisyklės, pagal kurias nuo akcizo atleidžiamas privačių asmenų pagamintas spiritas, prieštarauja direktyvai, nes ji nenumato tokios standartinio tarifo išimties.

Be to, Teisingumo Teismas atsakė į dvejopą atsakovės Vyriausybės argumentą, kad spirito gamyba yra šimtametė tradicija ir kad tokios tradicijos išsaugojimas laikomas pagrindiniu Vengrijos Vyriausybės tikslu, taip pat į argumentą, kad tokia pati praktika atleisti nuo akcizo nedidelius kiekius stipriųjų gėrimų egzistuoja ir kitose valstybėse narėse. Šiuo aspektu nacionalinė tradicija negali būti priimtina kaip bendras pagrindas savo nuožiūra nukrypti nuo direktyvos privalomojo pobūdžio.

Taigi Teisingumo Teismas konstatavo, kad Vengrija neįvykdė įsipareigojimų pagal Sąjungos teisės aktus dėl alkoholinių gėrimų akcizų.

2004 m. spalio 5 d. Sprendimas (plenarinė sesija) Komisija / Graikija (C-475/01, [EU:C:2004:585](#))

„Valstybės įsipareigojimų neįvykdymas – EB 90 straipsnio pirmos pastraipos pažeidimas – Akcizai už alkoholį ir alkoholinius gėrimus – Ouzo apmokestinamas mažesniu tarifu nei kiti alkoholiniai gėrimai – Šio tarifo atitiktis direktyvai, kuri nebuvo užginčyta per EB sutarties 230 straipsnyje nustatytą terminą“

Direktyvoje 92/83 numatytas lengvatinis akcizo tarifas tam tikrų rūšių produktams, įskaitant ouzo (23 straipsnio 2 dalis). Įstatyme, kuriuo direktyva perkelta į Graikijos teisę, nustatytas bazinis akcizo tarifas – maždaug 294 000 Graikijos drachmų (GRD) (maždaug 860 EUR) už šimtą litrų gryno alkoholio. Ouzo buvo taikomas 50 % mažesnis bazinis tarifas (apie 147 000 GRD (apie 430 EUR) už šimtą litrų gryno alkoholio).

Komisija manė, kad šis skirtumas nesuderinamas su EB sutarties 90 straipsnyje nustatytu draudimu kitų valstybių narių produktams taikyti didesnius mokesčius nei panašioms vidaus produktams, ir pradėjo procedūrą dėl įsipareigojimų neįvykdymo.

Šiuo sprendimu Teisingumo Teismas atmetė Komisijos ieškinį. Jis nurodė, kad nustatydama mažesnę tarifą ouso Graikija rėmėsi Direktyvos 92/83 23 straipsnio 2 dalimi ir jos laikėsi. Savo ieškiniu tiesiogiai ginčydama akcizo tarifą, kurį Graikija turėjo teisę taikyti ouso pagal šį pagrindą, Komisija kartu netiesiogiai ginčija šios nuostatos teisėtumą. Teisingumo Teismas priminė, kad preziumuojama, jog Bendrijos institucijų teisės aktai yra teisėti ir sukelia teises pasekmes, kol jie panaikinami pagal ieškinį dėl panaikinimo ar paskelbiami negaliojančiais pagal prašymą dėl prejudicinio sprendimo arba pagal prieštaravimą dėl jo teisėtumo.

Šio principo išimtis – teisės aktai, kurie dėl rimtų pažeidimų, tokių akivaizdžių, jog jų negalima laikyti priimtinais Bendrijos teisės sistemoje, yra neteisėti ir negali sukelti jokių, net ir laikinųjų, teisinių pasekmių bei pripažįstami niekiniais. Šios išimties tikslas yra išlaikyti pusiausvyrą tarp dviejų pagrindinių, kartais vienas kitam prieštaraujančių reikalavimų, kuriuos turi atitikti teisės sistema, t. y. tarp teisinių santykių pastovumo ir teisėtumo užtikrinimo.

Padarius išvadą, kad Bendrijos institucijos teisės aktas yra niekinis, kyla sunkių pasekmių, todėl tokia išvada siekiant teisinio saugumo galima tik kraštutiniais atvejais.

Taigi nei visa Direktyva 92/83, nei jos 23 straipsnio 2 punktas negali būti pripažinti niekiniais. Taryba šios direktyvos neatšaukė, o Teismas nepanaikino ir nepripažino negaliojančia jos 23 straipsnio 2 dalies. Tokiomis aplinkybėmis Direktyvos 92/83 23 straipsnio 2 punktas sukelia teisinių pasekmių, kurių teisėtumas yra preziumuojamas.

Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad valstybė narė nepažeidžia savo įsipareigojimų pagal Bendrijos teisę, jei apsiriboja tuo, kad palieka galioti nacionalinės teisės aktus, priimtus remiantis Direktyvos 92/83 23 straipsniu, pagal kurį tam tikroms prekių rūšims leidžiama taikyti sumažintus akcizų tarifus, ir atitinkančius šį straipsnį.

3. Energiniams produktams taikomų akcizų suderinimas

3.1. Energiniams produktams taikomų akcizų taikymo sritis

2015 m. birželio 4 d. Sprendimas Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, [EU:C:2015:354](#))

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – SESV 267 straipsnis – Teisės akto konstitucingumo kontrolės „ad hoc“ procedūra – Nacionalinio įstatymo atitikties Sąjungos teisei ir atitinkamos valstybės narės Konstitucijai tikrinimas – Nacionalinio teismo teisė pateikti Teisingumo Teismui prašymą priimti prejudicinį sprendimą – Nacionalinės teisės aktas, kuriame numatoma taikyti branduolinio kuro panaudojimo mokestį – Direktyvos 2003/96/EB ir 2008/118/EB – SESV 107 straipsnis – AE 93, 191 ir 192 straipsniai“

2010 m. Vokietija priėmė Branduolinio kuro mokesčio įstatymą (*Kernbrennstoffsteuergesetz*). Šiuo įstatymu nuo 2011 m. sausio 1 d. iki 2016 m. gruodžio 31 d. buvo įvestas branduolinio kuro naudojimo pramoninei elektros energijos gamybai mokestis, kurį moka atominių elektrinių operatoriai.

Kernkraftwerke Lippe-Ems, valdanti *Emsland* atominę elektrinę Lingene (Vokietija) ir 2011 m. birželio mėn. panaudojusi kuro rinkles savo elektrinės branduoliniame reaktoriuje, turėjo sumokėti daugiau kaip 154 mln. eurų.

Kernkraftwerke Lippe-Ems ginčijo šį mokestį *Finanzgericht Hamburg* (Hamburgo finansų teismas, Vokietija). Jos nuomone, Vokietijos mokestis už branduolinį kurą buvo nesuderinamas su Sąjungos teise.

Finanzgericht Hamburg (Hamburgo finansų teismas) nusprendė pateikti Teisingumo Teismui klausimą, ar pagal Direktyvą 2003/96 dėl energetikos produktų ir elektros energijos apmokestinimo ir Direktyvą 2008/118, taip pat pagal SESV 107 straipsnį ar Euratomo sutarties nuostatas valstybei narei draudžiama nustatyti branduolinio kuro naudojimo pramoninei elektros energijos gamybai mokestį.

Teisingumo Teismas atsakė, kad šis mokestis neprieštaruja Sąjungos teisei. Konkrečiai dėl šio mokesčio suderinamumo su Europos akcizų sistema Teisingumo Teismas nurodė, kad Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punktas ir Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 1 ir 2 dalys turi būti aiškinami taip, jie nedraudžia tokio nacionalinės teisės akto, kuriuo numatoma taikyti branduolinio kuro naudojimo pramoninei elektros energijos gamybai mokestį. Iš tiesų minėtos direktyvos 14 straipsnyje nustatytas išsamus privalomas atleidimo nuo apmokestinimo atvejų sąrašas, kuriuo valstybės narės turi vadovautis apmokestindamos energetikos produktus ir elektros energiją ir aiškiai apibrėžiami produktai, kurie atleidžiami nuo apmokestinimo.

Dėl pirmosios iš šių nuostatų pažymėtina, kad Direktyvos 2003/96 2 straipsnio 1 dalyje apibrėžiama šioje direktyvoje vartojama „energetikos produktų“ sąvoka ir pateikiamas išsamus produktų, patenkančių į šią sąvoką (nurodant jų kombinuotosios nomenklatūros kodus), sąrašas. Kadangi branduolinis kuras šiame sąrašė nenurodytas,

jis nėra „energetinis produktas“, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 2003/96, todėl jis neatleidžiamas nuo apmokestinimo pagal šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punktą (energetikos produktų, kuriems taikomas suderintas akcizas ir kurie naudojami elektros energijai gaminti, atleidimas nuo mokesčio). Nagrinėjamo atleidimo nuo mokesčio taip pat negalima taikyti pagal analogiją. Be to, jei Direktyvos 2003/96 2 straipsnio 1 dalies ir 14 straipsnio 1 dalies a punkto veikimas iš esmės nebus pakeistas, bet kokia galima nacionalinės teisės aktų neatitiktis Sąjungos politikai išmetamų CO₂ dujų kiekių mažinimo srityje negali pateisinti (tai prieštarautų aiškiam Sąjungos teisės aktų leidėjo ketinimui) šių nuostatų aiškinimo taip, jog jos taikomos produktams, kurie nėra energetikos produktai ir elektros energija, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą.

Teisingumo Teismas iš esmės pripažino, kad galima tuo pat metu apmokestinti elektros energijos vartojimo mokesčiu ir šios energijos gamybos šaltinių, kurie nėra energetikos produktai, kaip jie suprantami pagal Direktyvą 2003/96, mokesčiu.

Dėl Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 1 ir 2 dalių pažymėtina, kad nacionaliniu įstatymu įvestam mokesčiui, kuriuo tiesiogiai ar netiesiogiai neapmokestinamas elektros energijos, kuriai taikoma Direktyva 2003/96, ar kitos akcizais apmokestinamos prekės vartojimas, negali būti taikoma Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 1 arba 2 dalys, todėl jis negali būti nei akcizas už elektros energiją, nei papildomas netiesioginis mokestis, kaip tai suprantama pagal direktyvą.

Taip yra įvedus mokestį, kai jis, viena vertus, tampa mokėtinas, kai kuro rinklės arba kuro strypai branduoliniame reaktoriuje panaudojami pirmą kartą ir yra pradėta savaiminė grandininė reakcija pramoninei elektros energijos gamybai, ir juo apmokestinamas elektros energijos gamintojas, ir, kita vertus, yra apskaičiuotas remiantis panaudoto branduolinio kuro kiekiu, nes visoms šio kuro rūšims taikomas bendras tarifas, o atominės elektrinės reaktoriuje pagamintos elektros energijos kiekis tiesiogiai nepriklauso nuo panaudoto branduolinio kuro kiekio, bet gali skirtis atsižvelgiant į panaudoto kuro pobūdį ir savybes, taip pat į atitinkamo reaktoriaus našumo lygį, ir minėtu mokesčiu gali būti apmokestinama remiantis tuo, jog įvykdyta savaiminė grandininė reakcija, nors nebūtinai buvo pagaminta ir, vadinasi, suvartota elektros energijos.

Teisingumo Teismas pažymi, jog negalima daryti išvados, kad yra tiesioginis ir neatsiejamas ryšys tarp branduolinio kuro naudojimo ir elektros energijos, pagamintos branduolinės elektrinės reaktoriuje, vartojimo.

2017 m. rugsėjo 20 d. Sprendimas Elecdey Carcelen ir kt. (C-215/16, C-216/16, C-220/16 ir C-221/16, [EU:C:2017:705](#))

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Aplinka – Vėjo jėgainių gaminama elektros energija – Direktyva 2009/28/EB – Iš atsinaujinančių šaltinių gaminamos energijos naudojimo skatinimas – 2 straipsnio antros pastraipos k punktas – Pagalbos schema – 13 straipsnio 1 dalies antros pastraipos e punktas – Administracinės išlaidos – Direktyva 2008/118/EB – Bendra akcizų tvarka –

1 straipsnio 2 dalis – Kiti netiesioginiai mokesčiai, kuriais siekiama konkrečių tikslų – Direktyva 2003/96/EB – Energetinių produktų ir elektros energijos apmokestinimas – 4 straipsnis – Minimalus energijos apmokestinimas – Elektros energijos gamybai skirtoms vėjo turbinoms taikoma rinkliava“

Bendrovės pareiškėjos valdė vėjo turbinas, skirtas elektros energijai iš vėjo turbinų gaminti Kastilijos-La Mančos (Ispanija) autonominio regiono teritorijoje. Per mokestinius laikotarpius, susijusius su 2011 ir 2012 m., jos mokėjo nacionalinėje teisėje nustatytą rinkliavą, kurią sudarė kas ketvirtį mokamas vienkartinis mokestis, kintantis priklausomai nuo vėjo jėgainių parko dydžio ir vėjo turbinos galios, neatsižvelgiant į jos pagamintos elektros energijos kiekį.

Laikydamosi nuomonės, kad ši rinkliava prieštarauja Konstitucijai ir yra nesuderinama su Sąjungos teise, pareiškėjos prašė kompetentingų nacionalinių institucijų patikslinti pateiktus atvirkštinius mokėjimus ir grąžinti sumokėtas sumas.

Šiomis aplinkybėmis *Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha* (Aukštesnysis Kastilijos-La Mančos teismas, Ispanija) Teisingumo Teismo paklausė apie teisės aktus, kuriais reguliuojamas šis mokestis.

Šiame sprendime dėl akcizų sistemos taikymo Teisingumo Teismas nusprendė, kad Direktyvos 2003/96 4 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo nedraudžiama taikyti pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos, kurioje numatyta rinkti elektros energijos gamybai skirtoms vėjo turbinoms taikomą rinkliavą, nes šia rinkliava neapmokestinami energetikos produktai arba elektros energija, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 1 straipsnį ir 2 straipsnio 1 ir 2 dalis, todėl ši rinkliava nepatenka į šios direktyvos taikymo sritį.

Iš tiesų nėra jokio ryšio tarp, viena vertus, pagrindinėje byloje nagrinėjamo apmokestinamojo įvykio ir, kita vertus, faktinės elektros energijos gamybos vėjo jėgainėse.

Dėl kvalifikavimo, kuriuo remiamasi, Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad ja nedraudžiama taikyti pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos, kurioje numatyta rinkti elektros energijos gamybai skirtoms vėjo turbinoms taikomą rinkliavą, nes šia rinkliava neapmokestinamas energetikos produktų arba elektros energijos vartojimas, todėl ši rinkliava nepatenka į šios direktyvos taikymo sritį.

1999 m. birželio 10 d. Sprendimas Braathens (C-346/97, [EU:C:1999:291](#))

„Direktyva 92/81/EEB – Mineralinėms alyvoms taikomų akcizų struktūrų suderinimas – Mineralinės alyvos, tiekiamos naudoti kaip orlaivių degalai, išskyrus privačius pramoginius skrydžius – Atleidimas nuo suderinto akcizo“

Švedijos mokesčių administratorius pareikalavo, kad *Braathens Airlines* sumokėtų nacionalinėje teisėje numatytą aplinkos apsaugos mokestį, taikomą vidaus komercinei oro navigacijai, apskaičiuotą pagal degalų sąnaudas ir išmetamų angliavandenilių bei azoto monoksido kieki.

Pateikusi mokesčių administratoriui skundą, kuris buvo atmestas, *Braathens* kreipėsi į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusį teismą. Šis teismas kreipėsi į Teisingumo Teismą, siekdamas išsiaiškinti, pirma, ar nagrinėjamas mokestis prieštarauja Direktyvos 92/81 8 straipsnio 1 dalies b punktui, antra, ar ši nuostata gali būti laikoma turinčia tiesioginį poveikį ir, trečia, ar galima šį mokestį padalyti į Bendrijos teisę atitinkančią ir neatitinkančią dalį.

Pirma, Teisingumo Teismas patvirtino, kad pagal Direktyvos 92/81 8 straipsnio 1 dalį draudžiama taikyti aplinkos apsaugos mokestį už vidaus komercinį oro susisiekimą, apskaičiuojamą remiantis duomenimis apie degalų suvartojimą, angliavandenilių ir azoto monoksido išmetimą vidutinio skrydžio metu pagal naudojamo orlaivio tipą.

Toks nacionalinis mokestis, kuriuo apmokestinamas pats degalų suvartojimas, kai yra tiesioginis ir neatsiejamas ryšys tarp degalų suvartojimo ir šio suvartojimo metu išmetamų teršiančių medžiagų, yra nesuderinamas su suderinta akcizų sistema, įtvirtinta direktyvomis 92/12 ir 92/81. Jei valstybėms narėms būtų leidžiama taikyti kitokį netiesioginį mokestį produktams, kurie, kaip šiuo atveju, turi būti atleisti nuo suderinto akcizo pagal Direktyvos 92/81 8 straipsnio 1 dalies b punktą, ši nuostata taptų visiškai neveiksminga.

Antra, Teisingumo Teismas manė, kad Direktyvos 92/81 8 straipsnio 1 dalies b punkte įtvirtinta pareiga atleisti nuo suderinto akcizo mineralines alyvas, tiekiamas naudoti kaip degalus oro navigacijai, išskyrus privačius pramoginius skrydžius, yra pakankamai aiški, tiksli ir besąlygiška, kad asmenys galėtų ja remtis nacionaliniame teisme ginčydami su šia pareiga nesuderinamus nacionalinės teisės aktus.

2017 m. liepos 13 d. Sprendimas Vakarų Baltijos laivų statykla (C-151/16, [EU:C:2017:537](#))

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Direktyva 2003/96/EB – Energetikos produktų ir elektros energijos apmokestinimas – 14 straipsnio 1 dalies c punktas – Energetikos produktų, naudojamų kaip degalų laivų navigacijai Europos Sąjungos vandenyse ir elektros energijos gamybai laivuose, atleidimas nuo mokesčio – Degalai, naudojami laivui nuplukdyti iš jo statybos vietos į kitos valstybės narės uostą, turint tikslą ten paimti jo pirmąjį komercinį krovinį“

Lietuvos giliavandenių laivų statybos bendrovė „Vakarų Baltijos laivų statykla“ (toliau – Lietuvos bendrovė) sudarė sutartį dėl krovinio laivo statybos Estijos bendrovei. Ji, be kita ko, apėmė degalų įsigijimą ir tiesioginį jų supylimą į kuro bakus bei su šiais degalais susijusių akcizų sumokėjimą. Gavusi laivą, užsakovė organizavo jo plaukimą be krovinio iš Klaipėdos uosto į Štralzundo uostą (Vokietija). Ten į laivą buvo pakrautas jo pirmasis komercinis krovinis, kurį laivas už atlygį nugabeno į Santanderio uostą (Ispanija).

Lietuvos bendrovė kreipėsi į Valstybinę mokesčių inspekciją, prašydama grąžinti akcizus, sumokėtus už degalų tiekimą savo Estijos kliento laivui. Valstybinė mokesčių inspekcija atmetė jos prašymą, motyvuodama tuo, kad tuo metu, kai minėti degalai buvo pristatyti pirkėjui, Lietuvos bendrovė neatitiko formalių ir materialinių sąlygų, nustatytų nacionalinėje teisėje, ir neturėjo reikiamos licencijos tiekti degalus laivams.

Sprendimą, kuriuo atsisakyta grąžinti mokestį, panaikino Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. Valstybinė mokesčių inspekcija apskundė šį sprendimą Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Lietuva), prašydama jį panaikinti; šis teismas skundą tenkino. Tuomet Lietuvos bendrovė kreipėsi į Lietuvos vyriausiąjį administracinį teismą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusi teismą, kuris suabejojo, kaip reikia aiškinti Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies c punktą ir ar galima atsisakyti taikyti šioje nuostatoje numatytą atleidimą nuo mokesčio vien dėl formalių priežasčių.

Pirma, Teisingumo Teismas manė, jog Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad šioje nuostatoje numatytas atleidimas nuo mokesčio taikomas degalams, panaudotiems nuplukdyti laivui be krovinio iš vienos (šiuo atveju laivo statybos vietos) valstybės narės uosto į kitos valstybės narės uostą, kad ten į laivą būtų pakrautos prekės, kurias paskui reikia nugabenti į trečios valstybės narės uostą.

Antra, jis aiškino Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies c punktą kaip draudžiantį valstybės narės teisės aktą, kaip antai nagrinėjamą pagrindinėje byloje, pagal kurį neleidžiama pasinaudoti šioje nuostatoje numatytu atleidimu nuo mokesčio tuo pagrindu, kad energetikos produktai į laivą pateikti nesilaikant šiame akte numatytų formalių reikalavimų, nors šis tiekimas tenkina visas aptariamoje nuostatoje numatytas atleidimo taikymo sąlygas.

3.2. Energiniams produktams taikomų akcizų struktūra

2016 m. birželio 2 d. Sprendimas ROZ-ŠWIT (C-418/14, [EU:C:2016:400](#))

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Akcizai – Direktyva 2003/96/EB – Skirtinga variklių degalų ir krosnių kuro akcizo norma – Akcizo normos taikymo krosnių kurui sąlyga – Mėnesinės pareiškimų, kuriuose nurodyta, jog įsigyti produktai yra skirti šildymui, suvestinės pateikimas – Variklių degalams numatytos akcizo normos taikymas nepateikęs šios suvestinės – Proporcingumo principas“

Nuo 2009 m. kovo 1 d. iki gruodžio 31 d. Lenkijos bendrovė ROZ-ŠWIT vykdė kelis krosnių kuro, kurio sudėtyje buvo tam tikras kiekis lengvosios alyvos, pardavimo sandorius. Konstatuota, kad šie sandoriai buvo patikrinti ir kad nekilo abejonių dėl to, jog pirkėjai patvirtino, kad kuras bus naudojamas šildymui. Tačiau ROZ-ŠWIT per

nustatytą terminą nepateikė pirkėjų pareiškimų suvestinės, kaip reikalaujama pagal Lenkijos akcizų teisės aktus.

Kadangi šiuose teisės aktuose numatyta, kad neįvykdžius pareigos per nustatytą terminą pateikti pirkėjų pareiškimų suvestinę, produktui, naudojamam kaip krosnių kuras, taikoma akcizų norma, numatyta variklių degalams, ši akcizų norma buvo pritaikyta ROZ-ŚWIT pardavimo sandoriams, nustatytiems *Naczelnik Urzędu Celnego we Wrocławiu* (Vroclavo muitinės įstaigos vadovas, Lenkija) mokestiniame įpareigojime.

ROZ-ŚWIT dėl šio įpareigojimo padavė skundą Vroclavo muitų institucijos direktoriui ir jame tvirtino, kad pirkėjų pareiškimų suvestinės nepateikimas yra tik formalus pažeidimas, o dėl faktinio šių degalų naudojimo šildymui nekyla jokių abejonių.

Atmetus šį skundą, ROZ-ŚWIT pareiškė ieškinį *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vroclavo vaivadijos administracinis teismas, Lenkija).

Jis teiraujasi, ar Direktyva 2003/96 ir proporcingumo principas turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiamas nacionalinis reglamentavimas, pagal kurį, pirma, krosnių kuro pardavėjai per nustatytą terminą turi pateikti mėnesinę pirkėjų pareiškimų, kuriuose nurodyta, jog perkami produktai yra skirti šildymui, suvestinę ir, antra, laiku nepateikus tokios suvestinės, parduodamam krosnių kurui taikoma variklių degalams numatyta akcizo norma, nors buvo konstatuota, kad šis produktas neabejotinai naudojamas šildymui.

Teisingumo Teismas nusprendė, jog Direktyva 2003/96 ir proporcingumo principas turi būti aiškinami taip, kad jais nedraudžiamas nacionalinis reglamentavimas, pagal kurį krosnių kuro pardavėjai per nustatytą terminą turi pateikti mėnesinę pareiškimų, kuriuose nurodyta, jog perkami produktai yra skirti šildymui, suvestinę. Jais draudžiama nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią, laiku nepateikus tokios suvestinės, parduodamam krosnių kurui taikoma variklių degalams numatyta akcizo norma, nors buvo konstatuota, kad šis produktas neabejotinai naudojamas šildymui.

Viena vertus, atsižvelgiant į valstybių narių turimą diskreciją nustatyti priemonės ir mechanizmus siekiant užkirsti kelią mokesčių slėpimui ir mokestiniam sukčiavimui, susijusiam su krosnių kuro pardavimu, ir kadangi pareiga kompetentingoms valdžios institucijoms pateikti pirkėjų pareiškimų suvestinę nėra akivaizdžiai neproporcinga, manytina, kad tokia pareiga yra tinkama priemonė šiam tikslui pasiekti ir neviršija to, kas būtina jam pasiekti.

Vis dėlto, kita vertus, nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią, laiku nepateikus pirkėjų pareiškimų suvestinės, krosnių kurui automatiškai taikoma variklių degalams numatyta akcizo norma, net jei jis naudojamas kaip krosnių kuras, prieštarauja Direktyvos 2003/96 struktūrai ir tikslui, kurie grindžiami principu, jog energetikos produktai turi būti apmokestinami pagal faktinį jų panaudojimą. Be to, toks automatiškas variklių degalams numatytos akcizo normos taikymas, kai nesilaikoma pareigos pateikti tokią suvestinę, pažeidžia proporcingumo principą. Krosnių kurui taikant variklių degalams numatytą

akcizo normą dėl to, jog pažeista ši pareiga, kai šie produktai neabejotinai naudojami šildymui, viršijama tai, kas būtina siekiant užkirsti kelią mokesčių slėpimui ir mokestiniam sukčiavimui.

2003 m. lapkričio 27 d. Sprendimas Komisija / Suomija (C-185/00, [EU:C:2003:639](#))

„Valstybės įsipareigojimų neįvykdymas – Direktyvos 92/81/EEB ir 92/82/EEB – Akcizų už mineralinės alyvos tarifai – Mokestinis patikrinimas – Dyzelino naudojimas kaip variklių degalų“

Šioje byloje, susijusioje su Suomijos Respublikai pareikštu ieškiniu dėl įsipareigojimų neįvykdymo, Komisija Teisingumo Teismo prašė pripažinti, kad palikdama galioti nacionalinės teisės aktus, numatančius galimybę mažiau apmokestinamą dyzeliną (mazutą) naudoti kaip transporto priemonių kūrą, Suomijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal Direktyvos 92/81 8 straipsnio 2 ir 3 dalis bei Direktyvos 92/82 5 straipsnio 1 dalį.

Komisija pirmiausia teigė, kad nors Suomijos teisės aktuose dyzelinui nustatytas didesnis nei Direktyvos 92/82 5 straipsnio 1 dalyje įtvirtintas minimalus akcizų tarifas, jie negali būti laikomi atitinkančiais šią nuostatą, nes jais neužtikrinama, kad dyzelinas bet kokiomis aplinkybėmis būtų faktiškai apmokestinamas šioje nuostatoje nustatytu tarifu.

Suomijos sistema leidžia kaip degalus naudoti mažesniais mokesčiais apmokestinamą dyzeliną ir yra pagrįsta motorinių transporto priemonių savininkams ar valdytojams nustatyta prievole iš anksto deklaruoti mokesčių administratoriui savo ketinimą pradėti naudoti mazutą kaip degalus, mokant papildomą mokestį ir (arba) degalų mokestį, kuris nėra renkamas pagal sunaudoto mazuto kiekį, todėl nėra akcizas.

Komisija tvirtino, kad Suomijos Respublika neįgyvendino Direktyvos 92/81 8 straipsnio 2 ir 3 dalyse nurodytais tikslais, kaip antai naudojimas žemės ūkyje ir miškininkystėje bei viešuosiuose darbuose, skirstomo ir naudojamo dyzelino tinkamos ir veiksmingos kontrolės, kaip to reikalauja šios nuostatos, kad būtų užtikrinta, jog dyzelinas būtų naudojamas griežtai tuo tikslu, pagal kurį jis apmokestinamas.

Šiame sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, kad nacionalinės teisės aktai negali būti laikomi atitinkančiais Direktyvos 92/82 5 straipsnio 1 dalį, pagal kurią dyzelinas, naudojamas kaip variklių degalai, turi būti apmokestinamas minimaliu joje nustatytu akcizo tarifu, jei, šiuo tikslu nustatant degalų priedą ir (arba) mokestį, kuris imamas pagal išankstinę deklaraciją ir kuris nėra akcizas, juose numatyta galimybė mažesniu mokesčiu apmokestintą dyzeliną naudoti kaip variklių degalus.

Nors Direktyvos 92/82 5 straipsnio 1 dalis įpareigoja valstybes nares užtikrinti, kad mineralinės alyvos, naudojamos kaip variklių degalai, būtų apmokestinamos bent jau šioje nuostatoje nustatytu akcizo tarifu, Direktyvos 92/81 8 straipsnio 2 ir 3 dalyse išvardyti tam tikri sektoriai, kuriuose mineralinės alyvos, naudojamos kaip variklių

degalai, gali būti atleidžiamos nuo akcizo arba joms gali būti taikomas lengvatinis akcizo tarifas, jeigu joms taikoma mokesčių kontrolė.

Valstybė narė neįvykdė įsipareigojimų pagal šias nuostatas, jeigu ji paliko galioti teisės aktus, susijusius su dyzelino naudojimu, kuriuose nustatytas mokesčių kontrolės mechanizmas, neleidžiantis pasiekti šiomis nuostatomis siekiamo tikslo, nes šis mechanizmas negali veiksmingai užkirsti kelio mineralinių alyvų, skirtų kitiems tikslams ir todėl apmokestinamų mažesniu tarifu, naudojimui kaip variklių degalų, ir taip užtikrinti, kad dyzelinas, naudojamas kaip variklių degalai, būtų veiksmingai apmokestinamas minimaliu šiose nuostatose numatytu akcizo tarifu.

II. Prievolės apskaičiuoti akcizus ir jų mokėjimo taisyklių suderinimas

1. Prievolė apskaičiuoti akcizus

2017 m. birželio 29 d. Sprendimas Komisija / Portugalija (C-126/15, [EU:C:2017:504](#)).

„Valstybės įsipareigojimų neįvykdymas – Cigaretėms taikomas akcizas – Direktyva 2008/118/EB – Prievolė apskaičiuoti mokestį – Prievolės apskaičiuoti mokestį vieta ir momentas – Mokestiniai žymenys – Laisvas prekių, apmokestinamų akcizu, judėjimas – Cigarečių pakelių platinimo ir pardavimo ribojimas laiko atžvilgiu – Proporciningumo principas“

Šioje byloje Teisingumo Teisme buvo pareikštas ieškinys dėl įsipareigojimų neįvykdymo, kuriuo prašyta pripažinti, kad nustatydamą draudimą viešai platinti ir parduoti cigarečių pakelius pasibaigus metų, einančių po pritvirtintoje banderolėje nurodytų metų, trečiajam mėnesiui, Portugalijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal Direktyvos 2008/118 9 straipsnio pirmą pastraipą ir pažeidė proporciningumo principą.

Teisingumo Teismas nusprendė, kad nustatydamą, kad cigaretės, pateiktos vartojimui tam tikrais metais, negali būti platinamos ir parduodamos visuomenei pasibaigus kitų metų trečiajam mėnesiui, jei šioms prekėms akcizo mokestis nepadidinamas nuo minėtų kitų metų, valstybė narė neįvykdo įsipareigojimų pagal Direktyvos 2008/118 9 straipsnio pirmą pastraipą ir pažeidžia proporciningumo principą.

Iš tiesų, kova su sukčiavimu, mokesčių vengimu ir galimu piktnaudžiavimu yra Direktyva 2008/118 siekiamas tikslas, kaip matyti iš jos 31 konstatuojamosios dalies, 11 straipsnio ir 39 straipsnio 3 dalies pirmos pastraipos. Perteklinio cigarečių pakelių kiekio išleidimas vartoti metų pabaigoje reaguojant į akcizo padidinimą ateityje, yra piktnaudžiavimo forma, kuriai valstybės narės turi teisę užkirsti kelią tinkamomis priemonėmis. Kadangi Direktyvos 2008/118 9 straipsnio pirmoje pastraipoje

nukreipiama į nacionalinę teisę, galiojančią akcizo apskaičiavimo dieną, siekiant nustatyti akcizo apskaičiavimo sąlygas ir tarifą, tokia valstybėms narėms pripažįstama teisė neišvengiamai reiškia joms galimybę imtis tokių priemonių.

Vis dėlto valstybės narės, vykdydamos Sąjungos teisės joms suteiktus įgaliojimus, privalo paisyti bendrųjų teisės principų, ypač proporcingumo principo. Jis įpareigoja valstybes narės imtis tokių priemonių, kurios, leisdamos veiksmingai pasiekti vidaus teisės tikslus, neturi viršyti to, kas yra būtina, ir kuo mažiau prieštarautų atitinkamais Sąjungos teisės aktais nustatytiems tikslams ir principams. Priemonė, kurios tikslas neleisti pateikti vartojimui perteklinio cigarečių pakelių kiekio metų pabaigoje, numatant akcizo mokesčio padidėjimą, yra tinkama siekti teisėtų tikslų kovoti su sukčiavimu ir mokesčių vengimu bei saugoti visuomenės sveikatą. Ji taip pat prisideda prie sveikos konkurencijos. Kadangi tokia priemonė taikoma visais atvejais, įskaitant tą, kai akcizo tarifas mažėja ar išlieka nepasikeitęs, nepanašu, kad ji yra būtina siekiamiems tikslams įgyvendinti. Iš tiesų, jie galėtų būti įgyvendinti mažiau varžančiais ir vis tiek tinkamais būdais, jei priemonė būtų taikoma tik akcizo tarifo cigaretėms padidėjimo atveju.

1.1. Prievolė apskaičiuoti akvizus, kai akvizais apmokestinamam produktui nebetaikomas akvizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas

2016 m. birželio 2 d. Sprendimas Polihim-SS (C-355/14, [EU:C:2016:403](#))

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Netiesioginiai mokesčiai – Akvizai – Direktyva 2008/118/EB – Prievolė apskaičiuoti akvizus – 7 straipsnio 2 dalis – Sąvoka „akvizais apmokestinamų prekių išleidimas iš akvizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo“ – Energetikos produktų ir elektros energijos apmokestinimas – Direktyva 2003/96/EB – 14 straipsnio 1 dalies a punktas – Energetikos produktų naudojimas elektros energijos gamybai – Tarpinio pirkėjo atliekamas energetikos produktų, esančių apmokestinamų prekių sandėlyje, pirkimas ir perpardavimas – Energetikos produktų tiesioginis tiekimas ūkio subjektui elektros energijai gaminti – Tarpinio pirkėjo nurodymas fiskaliniuose dokumentuose kaip produktų „gavėjo“ – Nacionalinės teisės nuostatų reikalavimų, susijusių su atleidimu nuo akvizų, pažeidimas – Atsisakymas leisti taikyti atleidimą – Produktų naudojimo įrodymas aplinkybėmis, leidžiančiomis taikyti atleidimą nuo akvizų – Proporcingumas“

Polihim yra įgaliota sandėlio savininkė, administruojanti apmokestinamų prekių sandėlį Lukovite (Bulgarija); jame ji turi teisę gaminti energetikos produktus ir sandėliuoti taikant akvizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą.

Pagal trišalę sutartį, sudarytą *Polihim*, *Petros Oyl OOD* ir *TETS Bobov dol EAD*, *Polihim* pardavė labai sieringą mazutą *Petros Oyl*, o ši jį perpardavė *TETS Bobov dol*, nuo akvizų atleistam galutiniam vartotojui, kaip tai suprantama pagal Bulgarijos teisę. Šį labai sieringą mazutą *Polihim* tiesiogiai pristatė *TETS Bobov dol* iš savo apmokestinamų prekių

sandėlio. *TETS Bobov dol* naudojo labai sieringą mazutą elektros energijos gamybai, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punktą.

Atlikusios *Polihim* mokesčių patikrinimą Bulgarijos muitų institucijos konstatavo, kad ši bendrovė deklaravo, kad *Petros Oyl* naudai aštuonis kartus išleido vartoti labai sieringą mazutą, atitinkantį KN 2710 19 64 kodą, bet nurodė, kad neprivalėjo sumokėti už tai jokio akcizo, nes šie produktai buvo skirti elektros energijos gamybai, kaip tai suprantama pagal Bulgarijos akcizų įstatymą.

Laikydamos, kad *Petros Oyl*, kurią *Polihim* deklaravo kaip pagrindinėje byloje nagrinėjamų produktų gavėją, neturėjo atleisto nuo akcizų galutinio vartotojo statuso, kaip tai suprantama pagal nacionalinę teisę, todėl išleidus šiuos produktus iš *Polihim* apmokestinamų prekių sandėlio šiai įmonei atsirado akcizų skola, Bulgarijos muitinės institucijos surašė administracinio pažeidimo aktą.

Polihim raštu pateikė prieštaravimus dėl šio akto ir teigė, kad šie produktai, išgabenti iš jos apmokestinamų prekių sandėlio, buvo tiesiogiai jos pristatyti *TETS Bobov dol*, bendrovei, kuri gamina elektros energiją ir turi atleisto nuo akcizų galutinio vartotojo statusą.

2013 m. gegužės 27 d. Svištovo muitinės direktorius (Bulgarija) atmetė šiuos prieštaravimus ir pagal Bulgarijos akcizų įstatymą skyrė *Polihim* dukart didesnes nei nesumokėto akcizo dydis baudas atitinkamai už kiekvieną išleidimą vartoti. Apskaičiuojant baudas buvo atsižvelgta į akcizų, taikomų energetikos produktams, skirtiems naudoti ne kaip krosnių kuras ar variklių degalai, tarifą.

Polihim apskundė šį sprendimą *Rayonen sad de Lukovit* (Lukovito apylinkės teismas, Bulgarija), kuris pakeitė 2013 m. gegužės 27 d. sprendimą, sumažindamas paskirtų baudų dydį.

Polihim apskundė šį sprendimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme *Administrativen sad Pleven* (Pleveno administracinis teismas, Bulgarija). Jis siekė išsiaiškinti, pirma, ar Direktyvos 2008/118 7 straipsnio 2 dalį reikia aiškinti taip, kad akcizais apmokestinamo produkto pardavimas apmokestinamų prekių sandėlyje, kai jis fiziškai neišgabenamamas iš šio apmokestinamų prekių sandėlio, yra šio produkto išleidimas vartoti. Antra, šis teismas klausė, ar Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punktą kartu su Direktyvos 2008/118 7 straipsniu reikia aiškinti taip, kad pagal juos draudžiama nacionalinėms institucijoms atsisakyti atleisti nuo akcizo energetikos produktus, kuriuos po to, kai juos įgaliotasis sandėlio savininkas pardavė tarpiniam pirkėjui, šis perpardavė visus nacionalinės teisės nustatytus atleidimo nuo akcizų reikalavimus atitinkančiam galutiniam vartotojui, kuriam šiuos produktus tiesiogiai pristatė įgaliotasis sandėlio savininkas iš savo apmokestinamų prekių sandėlio, tik dėl to, kad tarpinis pirkėjas, įgaliotojo sandėlio savininko deklaruotas kaip jų gavėjas, neatitinka šių reikalavimų.

Teisingumo Teismas atsakė, pirma, kad Direktyvos 2008/118 7 straipsnio 2 dalį reikia aiškinti taip, kad akcizais apmokestinamų prekių, kurias turi įgaliotasis sandėlininkas apmokestinamųjų prekių sandėlyje, pardavimas nėra išleidimas vartoti tol, kol jos fiziškai neišgabenos iš šio apmokestinamųjų prekių sandėlio. Kadangi, kaip priminta Direktyvos 2008/118 9 konstatuojamoje dalyje, akcizas taikomas vartojimui, o ne pardavimui, prievolės apskaičiuoti akcizą atsiradimo momentas turi būti susijęs su vartotoju.

Šiuo klausimu šios nuostatos 1 dalyje prievolės apskaičiuoti akcizus atsiradimo momentas apibrėžiamas kaip akcizais apmokestinamos prekės išleidimo vartoti momentas. Be to, iš šios direktyvos 7 straipsnio 2 dalies a punkto matyti, kad „išleidimas vartoti“, be kita ko, yra akcizais apmokestinamų prekių išleidimas, įskaitant neteisėtą išleidimą, iš akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo. Todėl akcizais apmokestinamų prekių išleidimas iš akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo reiškia fizinį šių prekių išleidimą iš apmokestinamųjų prekių sandėlio, o ne jų pardavimą.

Toks aiškinimas atitinka šios direktyvos tikslus. Kadangi akcizas taikomas vartojimui, o ne pardavimui, prievolės apskaičiuoti akcizą atsiradimo momentas turi būti susijęs su vartotoju. Tad tol, kol atitinkami produktai yra įgaliotojo sandėlio savininko apmokestinamų prekių sandėlyje, neturėtų būti vartojimo, net jei šiuos produktus įgaliotasis sandėlio savininkas pardavė.

Be to, nuoroda būtų, kad akcizais apmokestinamo produkto neteisėto išgabavimo iš akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo hipotezę negali būti suprantama kitaip, kaip tik kaip reiškianti fizinį produkto išgabavimą iš tokio režimo.

Galiausiai, kadangi akcizais apmokestinami produktai, kuriems taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, yra įgaliotojo sandėlio savininko apmokestinamų prekių sandėlyje, prievolės apskaičiuoti akcizus neatsiranda tol, kol šis įgaliotasis sandėlio savininkas laiko atitinkamas prekes savo apmokestinamų prekių sandėlyje.

Teisingumo Teismas patikslino: Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punktas kartu su Direktyvos 2008/118 7 straipsniu aiškintini taip, kad pagal juos institucijoms draudžiama atsisakyti atleisti nuo akcizo energetikos produktus, kuriuos po to, kai juos įgaliotasis sandėlio savininkas pardavė tarpiniam pirkėjui, šis perpardavė visus nacionalinės teisės nustatytus atleidimo nuo akcizo reikalavimus atitinkančiam galutiniam vartotojui, kuriam šiuos produktus tiesiogiai pristatė įgaliotasis sandėlio savininkas iš savo apmokestinamų prekių sandėlio, tik dėl to, kad tarpinis pirkėjas, kurį įgaliotasis sandėlio savininkas deklaravo kaip jų gavėją, nėra galutinis vartotojas, turintis leidimą pagal nacionalinę teisę gauti nuo akcizo atleistus energetikos produktus.

Iš tiesų, jei faktas, pagal kurį atleidimas nuo akcizo priklauso nuo fiskaliniuose dokumentuose nurodyto gavėjo, atitinkančio nacionalinėje teisėje numatytas sąlygas nuo mokesčių atleistiems energetikos produktams, turi būti laikomas leidžiančiu pasiekti tikslą palengvinti atleidimo nuo akcizų taikymo kontrolę, sumažinant produktų, kurie nesuteikia teisės į atleidimą nuo mokesčių, naudojimo riziką, toks atsisakymas

netikrinant, ar esminiai reikalavimai, kad šie produktai būtų naudojami tikslais, suteikiančiais teisę į atleidimą nuo mokesčių, yra įvykdyti produktų išgabenimo iš apmokestinamų prekių sandėlio momentu, viršija tai, kas būtina užtikrinti šio atleidimo nuo mokesčių teisingą ir aiškų taikymą ir užkirsti kelią sukčiavimui, vengimui ir piktnaudžiavimui.

2021 m. vasario 24 d. Sprendimas *Silcompa* (C-95/19, [EU:C:2021:128](#))

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Direktyva 76/308/EEB – 6, 8 straipsniai ir 12 straipsnio 1–3 dalys – Savitarpio pagalba tenkinant tam tikras pretenzijas – Akcizas, mokėtinas dviejose valstybėse narėse už tuos pačius sandorius – Direktyva 92/12/EB – 6 ir 20 straipsniai – Prekių išleidimas vartoti – Administracinių lydimųjų dokumentų suklastojimas – Pažeidimas, padarytas gabenant akcizu apmokestinamas prekes, kurioms taikomas akcizo mokėjimo laikino atidėjimo režimas – Neteisėtas prekių išėmimas iš akcizo mokėjimo laikino atidėjimo režimo – Su akcizais susijusios „pretenzijos dubliavimas“ – Valstybės narės, kurioje yra institucija, į kurią kreipiamasi, teismų atliekama priežiūra – Kitos valstybės narės kompetentingų institucijų pateikto prašymo suteikti pagalbą atmetimas – Sąlygos“

1995–1996 m. *Silcompa SpA*, Italijoje įsteigta etilo alkoholį gaminanti bendrovė, vykdė etilo alkoholio, kuriam taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas⁵, tiekimą į Graikiją.

2000 m. po atlikto patikrinimo nustatyta, kad Graikijos muitinės tarnybos nėra gavusios *Silcompa* siųstų alkoholio siuntų administracinių lydimųjų dokumentų (toliau – ALD), reikalingų oficialiems dokumentams surašyti, ir kad muitinės įstaigos antspaudai ant ALD buvo suklastoti. Todėl Italijos muitinės tarnyba (toliau – Agentūra) pateikė tris mokėjimo pranešimus, jais įpareigojo sumokėti nesumokėtą akcizo mokestį.

2004 m. Graikijos muitinės tarnybos informavo Agentūrą apie tai, kad *Silcompa* išsiųstų prekių tiekimas Graikijos įmonei turėjo būti laikomas neteisėtu. Todėl buvo pateiktas pranešimas apie mokesčio perskaičiavimą, į kurį buvo įtrauktos tiek Italijos mokestinės pretenzijos, tiek suma, mokėtina atlikus papildomą mokesčių perskaičiavimą. Dėl šio pranešimo pradėtas procesas 2017 m. baigėsi Agentūros ir *Silcompa* taikos sutarties sudarymu.

2005 m. dėl tų pačių eksporto sandorių Sąjungos viduje Graikijos muitinės tarnybos pateikė du pranešimus apie mokėtiną akcizo mokestį už neteisėtą alkoholio, kurį tiekė *Silcompa*, išleidimą vartoti Graikijos teritorijoje. Be to, Graikijos mokesčių administratorius pateikė Agentūrai prašymą suteikti pagalbą patenkinant pretenzijas, susijusias su atitinkamu akcizu. Agentūra, kaip kompetentinga institucija, į kurią kreipiamasi, pateikė *Silcompa* du geranoriško mokėjimo pranešimus.

⁵ Pagal šį apmokestinimo režimą akcizai už prekes, kurios apmokestinamos akcizu, dar nėra mokėtini, nors apmokestinimo momentas jau įvyko. Iš tiesų taikant šį režimą akcizų mokėjimas atidedamas iki to momento, kai bus įvykdyta prievolės apskaičiuoti akcizus sąlyga.

Atmetus *Silcompa* skundą dėl šių mokėjimo pranešimų, *Commissione tributaria regionale del Lazio* (Lacijaus regiono mokestinių ginčų komisija, Italija) patenkino *Silcompa* apeliacinį skundą. Gavęs Agentūros kasacinį skundą *Corte suprema di cassazione* (Kasacinis teismas, Italija) nusprendė pateikti Teisingumo Teismui prejudicinį klausimą.

Teisingumo Teismas nusprendė, kad, nagrinėdama skundą dėl vykdymo priemonių, kurių ėmėsi valstybė narė, kur yra institucija, į kurią kreipiamasi, šios valstybės narės kompetentinga institucija gali atsisakyti patenkinti kitos valstybės narės kompetentingų institucijų pateiktą prašymą dėl akcizų išieškojimo, kiek tai susiję su neteisėtu prekių išėmimu iš akcizo mokėjimo laikino atidėjimo režimo, jeigu šis prašymas grindžiamas faktinėmis aplinkybėmis, susijusiomis su tais pačiais eksporto sandoriais, dėl kurių jau buvo išieškoti akcizai valstybėje narėje, kur yra institucija, į kurią kreipiamasi⁶.

Teisingumo Teismas pažymėjo, kad neteisėta prekyba *Silcompa* išsiųstu etilo alkoholiu Graikijos teritorijoje gali būti laikoma, pirma, su aptariamomis prekėmis susijusiu pažeidimu ir, antra, anksčiau Italijoje padaryto pažeidimo pasekme. Atsižvelgiant į tai, ką nustatys prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, yra dvi galimybės.

Pirmoji galimybė susijusi su atveju, kai kelių valstybių narių teritorijoje padaromi keli pažeidimai, todėl dvi ar net daugiau valstybių narių mano esančios kompetentingos rinkti akcizus. Taigi, kai valstybėje narėje prekės neteisėtai išimamos iš akcizo mokėjimo laikino atidėjimo režimo, o vėliau faktiškai išleidžiamos vartoti kitoje valstybėje narėje, ta kita valstybė narė taip pat negali rinkti akcizų už tuos pačius eksporto sandorius. Tokios prekės gali būti išleidžiamos vartoti tik vieną kartą. Taigi, nors skirtingose valstybėse narėse praktiškai gali būti padaryti keli pažeidimai iš eilės, siekiant išieškoti šiuos akcizus reikia atsižvelgti tik į pirmąjį iš jų, t. y. tą, dėl kurio gabenamoms prekėms nustota taikyti akcizo mokėjimo laikino atidėjimo režimą, nes toks pažeidimas lėmė, kad prekės buvo išleistos vartoti⁷.

Antroji galimybė susijusi su atveju, kai valstybės narės institucijos rėmėsi viena iš numatytų prezumpcijų pažeidimo vietai nustatyti⁸ ir kai kitos valstybės narės institucijos nustato, kad pažeidimas buvo faktiškai padarytas toje kitoje valstybėje⁹. Tokiu atveju pastarosios institucijos taiko korekcinį mechanizmą, leidžiantį tai kitai valstybei narei išieškoti akcizą per trejus metus nuo ALD išrašymo¹⁰. Pasibaigus šiam terminui, akcizą pagrįstai išieškoti gali tik valstybė narė, kuri rėmėsi viena iš numatytų prezumpcijų.

Dėl taisyklių, susijusių su savitarpio pagalba, siekiant patenkinti su akcizais susijusias pretenzijas, Teisingumo Teismas visų pirma pabrėžė kompetencijos padalijimą tarp valstybės narės, kur yra institucija pareiškėja, institucijų, kurios taiko savo nacionalinę

⁶ Direktyvos 92/12 6 straipsnio 2 dalis ir 20 straipsnis.

⁷ Direktyvos 92/12 6 ir 20 straipsniai.

⁸ Direktyvos 92/12 20 straipsnio 2 ir 3 dalys.

⁹ Pagal Direktyvos 92/12 20 straipsnio 2 ir 3 dalis šios prezumpcijos numatytos dviem atvejais: pirmasis susijęs su situacija, kai neįmanoma nustatyti pažeidimo padarymo vietos, o antrasis – su situacija, kai akcizais apmokestinamos prekės nepasiekia paskirties vietos ir neįmanoma nustatyti pažeidimo padarymo vietos.

¹⁰ Direktyvos 92/12 18 straipsnio 1 dalis ir 19 straipsnio 1 dalis.

teisę pretenzijai ir pretenzijos vykdymą leidžiančiam dokumentui, ir valstybės narės, kur yra institucija, į kurią kreipiamasi, institucijų, kurios taiko savo nacionalinę teisę vykdymo priemonėms¹¹. Taikant šį tarpusavio pasitikėjimo principą dokumentas, leidžiantis pretenzijos vykdymą, tiesiogiai pripažįstamas ir automatiškai laikomas valstybės narės, kur yra institucija, į kurią kreipiamasi, pretenzijos vykdymą leidžiančiu dokumentu. Darytina išvada, kad pastarosios valstybės narės institucijos negali ginčyti prašančiosios valstybės narės institucijų vertinimo, susijusio su pažeidimo padarymo vietos nustatymu, nes toks vertinimas priklauso tik jos kompetencijai. Be to, Teisingumo Teismas konstatavo, kad dokumentas, leidžiantis pretenzijos vykdymą, negali būti vykdomas valstybėje narėje, kur yra institucija, į kurią kreipiamasi, jeigu dėl tokio vykdymo būtų galima du kartus surinkti akcizus, kuriais apmokestinami tie patys sandoriai, susiję su tomis pačiomis prekėmis. Taigi būtina leisti tos pačios valstybės narės kompetentingai institucijai atsisakyti vykdyti šį dokumentą, kad būtų išvengta situacijos, kai kartu egzistuoja du galutiniai sprendimai dėl tų pačių prekių apmokestinimo, kurių vienas grindžiamas neteisėtu prekių išėmimu iš akcizo mokėjimo laikino atidėjimo režimo, o kitas – paskesniu prekių išleidimu vartoti. Galiausiai Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad šio aiškinimo negali paneigti jo jurisprudencija, pagal kurią Sąjungos teisės aktų leidėjas nenustatė, jog dvigubo apmokestinimo prevencija yra absoliutus principas¹², nes ta jurisprudencija susijusi su konkrečiomis faktinėmis aplinkybėmis, nagrinėjant atvejį, kai prekės buvo neteisėtai išimtos iš akcizo mokėjimo laikino atidėjimo režimo dėl prekių, ant kurių „valstybėje narėje, iš kurios prekės buvo išgabentos“, buvo uždėti fiskaliniai ženklai, vagystės; fiskaliniai ženklai savaime turi vertę, dėl kurios skiriasi nuo paprastų kvitų, patvirtinančių valstybės narės, kur šie ženklai buvo išleisti, mokesčių institucijoms sumokėtas pinigų sumas.

2010 m. balandžio 29 d. Sprendimas Dansk Transport og Logistik (C-230/08, [EU:C:2010:231](#))

„Bendrijos muitinės kodeksas – 202 straipsnis, 215 straipsnio 1 ir 3 dalys, 217 straipsnio 1 dalis ir 233 straipsnio pirmos pastraipos d punktas – Prekių, kurios „sulaikomos ir tuo pat metu arba vėliau konfiskuojamos“, sąvoka – Bendrijos muitinės kodekso įgyvendinimo reglamentas – 867a straipsnis – Direktyva 92/12/EEB – 5 straipsnio 1 ir 2 dalys, 6 straipsnis, 7 straipsnio 1 dalis, 8 ir 9 straipsniai – Šeštoji PVM direktyva – 7 straipsnis, 10 straipsnio 3 dalis ir 16 straipsnio 1 dalis – Neteisėtai įvežtos prekės – Su TIR knygele vykdomas prekių vežimas – Sulaikymas ir sunaikinimas – Valstybės narės, kurioje atsiranda skola muitinei ir kurioje turi būti mokamas akcizo mokestis bei PVM, nustatymas – Skolos muitinei ir mokestinės skolos išnykimas“

Danijos teismas pateikė Teisingumo Teismui prejudicinį klausimą ginče dėl apmokestinimo muitais, akcizais ir PVM už cigaretes, gabenamas kontrabanda su TIR knygele. Sulaikytos cigaretės buvo nedelsiant sunaikintos. Iš esmės buvo keliamas

¹¹ Direktyvos 76/308 12 straipsnio 1 ir 3 dalys.

¹² 2007 m. gruodžio 13 d. Teisingumo Teismo sprendimas *BATIG* (C-374/06, [EU:C:2007:788](#), 55 punktas).

klausimas, ar su kontrabandinėmis prekėmis susijusi skola muitinei ir mokesčių skola išlieka ir gali būti išieškotos, kai prekės sulaikomos, konfiskuojamos ar sunaikinamos.

Teisingumo Teismo nuomone, Direktyvos 92/12, iš dalies pakeistos Direktyva 96/99, 5 straipsnio 1 dalies trečia pastraipa ir 6 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinamos taip, kad prekės, kurias vietos muitinės ir mokesčių institucijos sulaikė įvežamas į Sąjungos teritoriją ir kurias tos institucijos iš karto arba vėliau sunaikino neišleidusios jų iš savo žinios, turi būti laikomos neimportuotomis į Sąjungą, todėl tų prekių apmokestinimo akcizu momentas neįvyksta. Prekės, kurios buvo sulaikytos neteisėtai jas įvežus į minėtą teritoriją, t. y. nuo to momento, kai jos paliko zoną, kur yra pirmoji muitinės įstaiga, esanti minėtoje teritorijoje, ir kurias minėtos institucijos iš karto arba vėliau sunaikino neišleidusios jų iš savo žinios, nelaikomos tokiomis, kurioms taikomas „laikinas akcizo mokėjimo atidėjimas“ pagal kartu siejamas minėtos direktyvos 5 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos ir 6 straipsnio 1 dalies c punkto, Reglamento Nr. 2913/92, iš dalies pakeisto Reglamento Nr. 955/1999, 84 straipsnio 1 dalies a punkto ir 98 straipsnio bei Reglamento Nr. 2454/93, iš dalies pakeisto Reglamento Nr. 1662/1999, 867a straipsnio nuostatas, todėl apmokestinimo akcizo mokesčiu momentas įvyksta ir dėl to akvizas už šias prekes tampa mokėtinas.

Be to, Teisingumo Teismas nurodė, kad Direktyvos 92/12, iš dalies pakeistos Direktyva 96/99, 6 straipsnio 1 dalis ir 7 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinamos taip, kad valstybės narės, kurioje buvo aptiktos ir vėliau konfiskuotos neteisėtai į Sąjungą įvežtos prekės, valdžios institucijos yra kompetentingos išieškoti akvizą, jeigu šios prekės buvo laikomos komerciniais tikslais. Nacionalinis teismas turi nustatyti, ar jo nagrinėjamoje byloje ši sąlyga įvykdyta.

2016 m. sausio 28 d. Sprendimas BP Europa (C-64/15, [EU:C:2016:62](#))

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Bendra akcizų tvarka – Direktyva 2008/118/EB – Pažeidimas, įvykdytas gabenant akcizais apmokestinamas prekes – Prekių, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gabenimas – Prekės, kurių trūksta pristatymo momentu – Akcizo rinkimas, kai nėra prekių sunaikinimo arba negrįžtamo praradimo įrodymo“

Per 2011 m. sausio mėn. bendrovė BP Europa laivu išgabeno 2,4 mln. litrų dyzelino iš Nyderlanduose esančio akcizais apmokestinamų prekių sandėlio į Vokietijoje esantį akcizais apmokestinamų prekių sandėlį. Vežimas vyko taikant akcizais apmokestinamų prekių, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gabenimo procedūrą. Atvežus prekes mokesčių sandėlio Vokietijoje savininkas pastebėjo, kad iš pradinio kiekio trūksta 4 854 litrų dyzelino, ir apie tai pranešė muitinei. Tuomet Vokietijos mokesčių institucijos trūkstamą dyzelino kiekį apmokestino energijos mokesčiu. BP Europa ginčija šį sprendimą.

Nagrinėdamas bylą *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) iš esmės klausė, kokios prievolės apskaičiuoti akcizus taisyklės turi būti taikomos prekėms, kurios gabenamos pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, taikant Direktyvą 2008/118, jei pristatymo momentu nustatytas trūkstamas prekių kiekis, palygintu su kiekiu, kuris buvo išgabenimo vietoje. Konkrečiai kalbant, jis siekė išsiaiškinti, ar pagal Direktyvos 2008/118 20 straipsnio 2 dalį aptikus, kad trūksta prekių jas pristatant susiklosčius tokiai situacijai, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, nustoja galioti akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, numatytas akcizais apmokestinamoms prekėms. Be to, Vokietijos teismas Teisingumo Teismo klausė, ar pagal Direktyvos 2008/118 nuostatas draudžiama nacionalinė perkėlimo į nacionalinę teisę nuostata, kurioje aiškiai nenurodyta, kad dėl pažeidimo, kurį reglamentuoja Direktyvos 2008/118 10 straipsnio 2 dalis, atitinkamos prekės turi būti laikomos išleistomis vartoti.

Teisingumo Teismas nusprendė, kad Direktyvos 2008/118 20 straipsnio 2 dalį reikia aiškinti taip, kad akcizais apmokestinamų prekių, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gabenimas pagal šią nuostatą baigiasi tada, kai šis prekių gavėjas, visiškai iškrovęs nagrinėjamomis prekėmis pakrautą transporto priemonę, nustato, kad trūksta prekių, palyginti su tuo kiekiu, kuris jam turėjo būti pristatytas.

Iš tiesų, Direktyvos 2008/118 20 straipsnio 2 dalies tekste numatytos pačios prekės, be jokios nuorodos į priemones, kuriomis jos gabenamos. Nustatant pristatymo momentą reikia atsižvelgti į momentą, kai gavėjas realiai priima prekes, o ne tik į jų pakuotės, kad ir kokia ji būtų, pristatymą gavėjui.

Šios direktyvos 20 straipsnis priklauso jos IV skyriui „Akcizais apmokestinamų prekių, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gabenimas“. Tarp šio skyriaus nuostatų yra šios direktyvos 19 straipsnio 2 dalies c punktas, pagal kurį gavėjas turi leisti atlikti bet kokią patikrinimą, leidžiantį paskirties valstybės narės kompetentingoms institucijoms įsitikinti, kad atitinkamos prekės iš tiesų buvo gautos. Sąjungos teisės aktų leidėjas taip ketino realų prekių gavimą padaryti svarbiausiu sąlygu, pagal kurias prekių, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gabenimas turi būti vertinamas jas pristatant, elementu. Jokia kita šio skyriaus nuostata neleidžia aiškinti kitaip.

Taip pat Direktyvos 2008/118 20 straipsnio 2 dalies nuostatose nustačius, kada baigiasi akcizais apmokestinamų prekių, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gabenimas, siekiama apibrėžti momentą, kada šios prekės laikomos išleistomis vartoti ir nustatyti momentą, kada atsiranda prievolė apskaičiuoti mokestį už šias prekes.

Be to, kadangi akcizas yra vartojimo mokestis, kaip nurodyta Direktyvos 2008/118 9 konstatuojamojoje dalyje, pagrįstas vartoti išleidžiamų prekių kiekiu, prievolės apskaičiuoti šį mokestį atsiradimo momentas turi būti nustatomas taip, kad būtų galima tiksliai nustatyti atitinkamų prekių kiekį.

Teisingumo Teismas pridūrė, kad Direktyvos 2008/118 7 straipsnio 2 dalies a punkto ir 10 straipsnio 2 dalies nuostatas reikia aiškinti taip, kad jų reglamentuojamos situacijos skiriasi nuo šios direktyvos 7 straipsnio 4 dalimi reglamentuojamos situacijos ir tai, kad šios direktyvos 10 straipsnio 2 dalį įgyvendinančioje nacionalinės teisės nuostatoje tiesiogiai nenurodyta, jog dėl šioje direktyvos nuostatoje numatyto pažeidimo atitinkamos prekės išleidžiamos vartoti, nekliudo taikyti šią nacionalinę nuostatą nustatant trūkumą dėl kurio neišvengiamai įvyksta toks išleidimas vartoti.

Iš tiesų, iš Direktyvos 2008/118 10 straipsnio 2 dalies ir 7 straipsnio 2 dalies a punkto matyti, kad jose numatytas atvejis, kai dėl pažeidimo, nustatyto gabenant akcizais apmokestinamas prekes, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, jos išleidžiamos vartoti ir joms nebetaikomas šis režimas. Todėl, nacionalinės teisės nuostata, kuria įgyvendinama Direktyvos 2008/118 10 straipsnio 2 dalis, iš esmės negali numatyti, kad laikoma, jog toks pažeidimas padarytas toje valstybėje narėje, kurioje tas pažeidimas buvo nustatytas, ir tuo momentu, kai jis buvo nustatytas, jeigu ši prielaida nesiejama su sąlyga, kad dėl minėto pažeidimo atitinkamos prekės išleistos vartoti.

Nustačius trūkumą pristačius akcizais apmokestinamas prekes, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, atsiskleidžia neišvengiamai įvykusi situacija, kurioje trūkstamos prekės nebuvo šio pristatymo dalykas, o jų gabenimas nebuvo užbaigtas pagal Direktyvos 2008/118 20 straipsnio 2 dalį. Todėl ši situacija yra pažeidimas, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos 10 straipsnio 6 dalį. Dėl tokio pažeidimo būtinai nebetaikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas ir prekės išleidžiamos vartoti, kaip numatyta šios direktyvos 7 straipsnio 2 dalies a punkte.

Be to, pažeidimas, kurį reglamentuoja Direktyvos 2008/118 10 straipsnio 2 dalis, apima kitą situaciją nei numatytą šios direktyvos 7 straipsnio 4 dalyje, t. y. kitą nei „visiškas akcizais apmokestinamų prekių sunaikinimas arba negrįžtamas praradimas“. Vadinasi, jei yra pateiktas tokio akcizais apmokestinamų prekių, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, visiško sunaikinimo ar negrįžtamas praradimo įrodymas, tokiu atveju negali būti išleidimo vartoti, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/118 7 straipsnio 2 dalies a punktą, ir negali būti taikoma šios direktyvos 10 straipsnio 2 dalis. Todėl situacijos, kurioms taikomos šios nuostatos, skiriasi nuo numatytos šios direktyvos 7 straipsnio 4 dalyje.

Galiausiai Teisingumo Teismas nurodo, kad Direktyvos 2008/118 10 straipsnio 4 dalį reikia aiškinti taip, kad ji taikoma ne tik tada, kai visas prekių, gabentų pritaikius akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, kiekis nebuvo pristatytas į paskirties vietą, bet ir tuo atveju, kai tik dalis šių prekių nebuvo pristatyta į paskirties vietą.

Net pagal patį Direktyvos 2008/118 10 straipsnio 4 dalies tekstą negalima suprasti taip, kad ši nuostata taikoma tik tuo atveju, kai į paskirties vietą nepristatomas visas prekių, gabenamų joms pritaikius akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, kiekis. Direktyvos 2008/118 10 straipsnio 4 dalis yra vienas iš atvejų, kai Sąjungos teisės aktų

leidėjas ketino numatyti visus pažeidimų atvejus, įskaitant ir tuos, kurie susiję tik su gabenamų prekių dalimi.

1.2. Prievolė apskaičiuoti akcizą, kai akcizais apmokestinamus produktus įsigyja privatus asmuo

1998 m. balandžio 2 d. Sprendimas (plenarinė sesija) EMU Tabac ir kt. (C-296/95, [EU:C:1998:152](#))

„Tarybos direktyva 92/12/EEB dėl bendrųjų procedūrų, susijusių su akcizais apmokestinamais produktais, ir dėl tokių produktų laikymo, judėjimo ir kontrolės – Valstybė narė, kurioje turi būti mokamas akcizas – Pirkimas per atstovą“

EMU Tabac, kuri yra tabako gaminių mažmenininkė Liuksemburge, ir *The Man in Black Ltd* yra *Enlightened Tobacco Company* patronuojamosios bendrovės. Šios bendrovės įdiegė ir naudojo sistemą, leidžiančią Jungtinės Karalystės rezidentui, „nepaliekant savo patogaus fotelio“, gauti iš EMU Liuksemburge pirktus tabako gaminius.

Šia sistema pirkėjas siekia išvengti Jungtinėje Karalystėje taikomų akcizų, kurie yra gerokai didesni nei Liuksemburge. Klientai, kurie veikia per įmonę *The Man in Black*, pagal užsakymą užsako cigaretes iki 800 cigarečių. Šis agentas rūpinasi prekių gabenimu iš Liuksemburgo į Jungtinę Karalystę ir taip pat yra atsakingas už mažmenininkei *EMU Tabac* ir vežėjui mokėtinos pinigų sumos sumokėjimą, nuo kurios jis pasilieka komisinį mokestį.

1995 m. *Commissioners of Customs and Excise* (Jungtinės Karalystės muitinė) sulaukė Dovyryje tam tikrą importuojamų tabako gaminių kiekį, kaip tai leidžiama pagal Didžiosios Britanijos teisės aktus, kai akcizai turi būti sumokėti.

Vykstant teisminės peržiūros procesui prieš Jungtinės Karalystės muitinę, abi bendrovės laikėsi nuomonės, kad, kadangi importas buvo vykdomas privačių asmenų, sumokėjusių akcizą Liuksemburgo Didžiojoje Hercogystėje, reikėms, minėti produktai Jungtinėje Karalystėje buvo atleisti nuo tokio mokesčio, todėl muitinės atliktas sulaikymas buvo neteisėtas.

Court of Appeal (Apeliacinis teismas, Jungtinė Karalystė) pateikė Teisingumo Teismui klausimus dėl Bendrijos direktyvos, susijusios su akcizais apmokestinamiems produktams taikomu režimu, išaiškinimo.

Teisingumo Teismas atsakė, kad Direktyva 92/12 turi būti aiškinama taip, kad ja nedraudžiama valstybėje narėje A taikyti akcizo už produktus, išleistus vartoti valstybėje narėje B, kur jie įsigyti iš bendrovės X valstybėje narėje A įsisteigusių fizinių asmenų poreikiams per bendrovę Y, veikiančią kaip šių privačių asmenų atstovė ir už atlygį, turint

omenyje, kad produktų gabenimą iš valstybės narės B į valstybę narę A taip pat organizavo bendrovė Y privačių asmenų vardu ir už atlygį vykdė vežėjas.

Darydamas šią išvadą, Teisingumo Teismas pirmiausia pabrėžė direktyvoje nustatytą skirtumą tarp, viena vertus, komerciniais tikslais laikomų produktų ir, kita vertus, asmeniniam naudojimui laikomų produktų. Pagal šią direktyvą tam, kad būtų galima konstatuoti 8 straipsnyje nurodytų akcizais apmokestinamų produktų laikymo griežtai asmeninį pobūdį, šie produktai turi būti įsigyti privataus asmens, turi būti įsigyti šio asmens reikmėms ir turi būti jo gabenami. Be to, Teisingumo Teismas konstatavo, kad kai Bendrijos teisės aktų leidėjas ketino direktyvoje numatyti agento dalyvavimą, jis tai aiškiai padarė. Tačiau šiuo atveju nė vienoje iš kalbinių versijų toks dalyvavimas nėra aiškiai numatytas.

Šiuo klausimu Teisingumo Teismas pažymėjo, kad poreikis vienodai aiškinti Bendrijos institucijų priimtus teisės aktus neleidžia, kad, kilus abejonių, nuostatos tekstas būtų nagrinėjamas atskirai, ir reikalauja, kad jis būtų aiškinamas ir taikomas atsižvelgiant į kitas redakcijas oficialiosiomis kalbomis. Visoms kalbinėms versijoms iš esmės turi būti suteikiama vienoda vertė, kuri negali skirtis priklausomai nuo atitinkama kalba kalbančių valstybių narių gyventojų skaičiaus.

Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad Direktyvos 92/12 8 straipsnis, kuriame numatyta, jog tuo atveju, kai produktus įsigyja privatūs asmenys savo reikmėms ir juos gabena, akcizas imamas toje valstybėje narėje, kurioje šie produktai įsigijami, neturi būti taikomas, kai akcizais apmokestinamos prekės įsigijamos ir (arba) gabenamos per atstovą. Taigi, kai iš vienos valstybės narės kilusios prekės į kitą valstybę narę atgabenamos dalyvaujant už atlygį veikiančiam ūkio subjektui, kuris prieš tai kreipėsi į klientus šioje valstybėje ir kuris organizavo šių prekių importą, akcizas turi būti sumokėtas pastarojoje valstybėje narėje.

Galiausiai Teisingumo Teismas pažymėjo, kad direktyvoje aiškiai numatyta, jog tokiomis aplinkybėmis, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, turi būti grąžinamas akcizo mokestis, sumokėtas valstybėje narėje, kurioje prekės buvo įsigytos.

2006 m. lapkričio 23 d. Sprendimas Joustra (C-5/05, [EU:C:2006:733](#))

„Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – 92/12/EEB – Akcizai – Vynas – 7–10 straipsniai – Valstybės narės, kurioje turi būti sumokėti mokesčiai, nustatymas – Privataus asmens atliekamas įsigijimas savo ir kitų privačių asmenų individualiam naudojimui – Transporto įmonės atliekamas gabenimas į kitą valstybę narę – Paskirties valstybėje narėje taikoma tvarka“

B. F. Joustra kasmet savo ir kitų grupės, kuriai jis priklausė, narių poreikiams užsakydavo vyno iš Prancūzijos. B. F. Joustra užsakytas vynas buvo išleistas vartoti Prancūzijoje ir akcizo mokestis buvo sumokėtas šioje valstybėje narėje. Jo prašymu vyną Prancūzijoje paėmė Nyderlandų transporto bendrovė, kuri jį nugabeno į Nyderlandus ir pristatė į B. F. Joustra namus, kur jis buvo laikomas kelias dienas, o paskui pristatytas kitiems

grupės nariams. B. F. Joustra sumokėdavo vyno ir gabenimo kainą, vėliau kiekvienas grupės narys jam grąžindavo pristatyto vyno kiekį atitinkančią sumą ir proporcingai tiems kiekiams apskaičiuotą gabenimo išlaidų dalį. Kiekvienam grupės nariui pristatytas kiekis neviršijo Direktyvoje 92/12, iš dalies pakeistoje Direktyva 92/108, numatytų orientacinių didžiausių kiekių, pagal kuriuos galima nustatyti, ar produktai skirti komerciniams tikslams, t. y. 90 litrų vyno, įskaitant ne daugiau kaip 60 litrų putojančio vyno. B. F. Joustra nevykdė šios veiklos nei profesionaliai, nei siekdamas pelno.

Nyderlandų mokesčių institucijos šį vyną apmokestino 906,20 EUR akcizu.

B. F. Joustra ginčijo, kad turi prievolę mokėti šiuos akcizus. Direktyva 92/12 produktai, kuriuos privatūs asmenys įsigyja savo reikmėms ir gabena patys, atleidžiami nuo akcizų importo valstybėje narėje. Anot, jo, sąvoka „jų gabenamiems“, esanti šioje nuostatoje, nedraudžia jos aiškinti taip, kad apmokestinimas paskirties valstybėje narėje negalimas, jei fizinis asmuo pats nusiperka akcizu apmokestinamų produktų kitoje valstybėje narėje ir suorganizuoja trečiųjų asmenų atliekamą gabenimą jo nurodymu ir vardu į paskirties valstybę narę.

Nagrinėdamas šią bylą *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas) kreipėsi į Teisingumo Teismą dėl šios sąvokos išaiškinimo.

Teisingumo Teismas manė, kad Direktyva 92/12 turi būti aiškinama taip: kai privatus asmuo, neprofesiniais tikslais ir nesiekiantis pelno, savo ir kitų privačių asmenų individualiam naudojimui pirmojoje valstybėje narėje įsigyja šioje valstybėje narėje vartojimui išleistų akcizais apmokestinamų produktų ir pasirūpina, kad antrojoje valstybėje narėje įsteigta transporto įmonė šiuos produktus jo vardu nugabentų į šią antrąją valstybę, taikomas šios Direktyvos 7 straipsnis, o ne jos 8 straipsnis, todėl akcizas yra renkamas ir pastarojoje valstybėje.

Iš tiesų, taikant Direktyvą 92/12, produktus, kurie nėra laikomi asmeniniais tikslais ir kuriems dėl to netaikomas direktyvos 8 straipsnis, būtina pripažinti laikomais komerciniais tikslais, kuriems dėl to taikomas jos 7 straipsnis. Tačiau 8 straipsnio taikymui būtina, kad aptariamus produktus gabentų juos įsigijęs privatus asmuo asmeniškai. Pagal minėtos direktyvos 7 straipsnio 6 dalį tokiu atveju pirmojoje valstybėje sumokėti akcizai yra grąžinami pagal jos 22 straipsnio 3 dalį.

2013 m. kovo 14 d. Sprendimas Komisija / Prancūzija (C-216/11, [EU:C:2013:162](#))

„Valstybės įsipareigojimų neįvykdymas – Direktyva 92/12/EEB – Akcizai – Vienoje valstybėje narėje įsigyti ir į kitą valstybę narę gabenami tabako gaminiai – Vien kiekybiniai vertinimo kriterijai – SESV 34 straipsnis – Kiekybiniai importo apribojimai“

Teisingumo Teisme buvo pareikštas ieškinys Prancūzijai, kuriuo prašoma pripažinti, kad vien kiekybinio kriterijaus naudojimas vertinant privačių asmenų iš kitos valstybės narės įvežto apdoroto tabako laikymo komercinį pobūdį, kai šis kriterijus taikomas individualiai

transporto priemonei, o ne asmeniui ir bendrai visiems tabako gaminiams (t. y. 2 kilogramai individualiai transporto priemonei), prieštarauja Direktyvai 92/12 ir SESV 34 straipsniui.

Teisingumo Teismas pirmiausia nusprendė, kad valstybė narė, kuri tokį kriterijų taiko visiems tabako gaminiams, nevykdo savo įsipareigojimų pagal Direktyvą 92/12 ir ypač jos 8 ir 9 straipsnius.

Siekiant nustatyti, ar produktai laikomi komerciniais tikslais, direktyvos 9 straipsnio 2 dalyje numatyti tam tikri kriterijai. Konkrečiai tariant, iš pačios šios 9 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos formuluotės matyti, kad norėdamos nustatyti, ar produktai laikomi komerciniais tikslais, valstybės narės privalo, *inter alia*, atsižvelgti į kelis kriterijus, o laikomų produktų kiekis tėra vienas iš nurodytųjų. Be to, dėl šio kriterijaus reikia pažymėti, kad 9 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje numatyta, jog valstybės narės aiškumo sumetimais gali nustatyti orientacines ribas. Tai reiškia, kad šio 9 straipsnio 2 dalimi valstybėms narėms neleidžiama, kad siekdamos nustatyti, ar produktai laikomi komerciniais tikslais, jos remtųsi vien kiekybine laikomų produktų riba.

Teisingumo Teismas teigė, kad kadangi Direktyvoje 92/12 aiškiai nustatytos minimalios ribos kelioms atskiroms tabako gaminių kategorijoms, valstybės narės gali nustatyti turimų visų tabako gaminių svoriui taikomas ribas tik su sąlyga, kad paisoma kiekvienos iš šių minimalių ribų.

Galiausiai, jis nurodė, kad kadangi Direktyvos 92/12 9 straipsnio 2 dalyje siekiama išvardyti sąlygas, kurioms esant tabaką laikantis asmuo turi sumokėti akcizą, kaip tai numatyta šio straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje, minimalios orientacinės ribos, nurodytos direktyvos 9 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje, turi būti suprantamos kaip skirtos šiam laikytojui, vadinasi, taikomos asmeniui.

2013 m. liepos 18 d. Sprendimas *Metro Cash & Carry Danmark* (C-315/12, [EU:C:2013:503](#))

„Akcizai – Direktyva 92/12/EEB – 7–9 straipsniai – Direktyva 2008/118/EB – 32–34 straipsniai – Akcizais apmokestinamų produktų judėjimas Bendrijoje – Reglamentas (EEB) Nr. 3649/92 – 1 ir 4 straipsniai – Supaprastintas administracinis lydraštis – 1 egzempliorius – „Cash & carry“ veikla – Produktai, išleisti vartoti vienoje valstybėje narėje ir laikomi komerciniais tikslais kitoje valstybėje narėje, arba produktai, kuriuos įsigyja privatūs fiziniai asmenys asmeniniam naudojimui ir patys juos gabena – Spiritiniai gėrimai – Pareigos tiekėjui patikrinti nebuvimas“

Danijos bendrovė *Metro* turi didmeninės prekybos taškus, skirtus verslininkams, dirbantiems pagal vadinamąją „cash and carry“ sistemą. Taikant šį platinimo būdą, korteles turintys klientai atvyksta į prekybos vietą įsigyti prekių, už kurias atsiskaito grynaisiais pinigais ir patys pasirūpina jų pristatymu.

Ginčas pagrindinėje byloje kilo dėl akcizo mokesčio stipriesiems alkoholiniams gėrimams, kuris Švedijoje yra daug didesnis nei Danijoje. Ši situacija reiškia finansinę paskatą pirkti Danijos akcizais apmokestinamus spiritinius gėrimus ir juos įvežti į Švediją.

Spiritiniai gėrimai atleidžiami nuo Švedijos akcizų, jeigu jų Danijoje įsigyja privatūs fiziniai asmenys asmeniniam naudojimui ir patys juos išgabena. Tačiau jei įsigyjama komerciniais tikslais, taikomi Švedijos akcizai.

Atlikus pakartotinį Švedijos verslininkų, Danijoje pirkusių gėrimus, mokestinį patikrinimą, Švedijos mokesčių administratorius pareikalavo, kad *Metro* iš savo klientų Švedijoje gautų supaprastintą administracinį lydraštį, numatytą akcizais apmokestinamiems ir tarp valstybių gabenamiems produktams.

Metro skundą dėl šio sprendimo *Østre Landsret* (Rytų regiono apeliacinis teismas, Danija) atmetė. Po to *Metro* pateikė apeliacinį skundą dėl šio sprendimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme *Højesteret* (Danijos Aukščiausiasis Teismas), kuris Teisingumo Teismui pateikė klausimą, be kita ko, ar Direktyvos 92/12 7–9 straipsnius ir Reglamento Nr. 3649/92 1 ir 4 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais ūkio subjektas įpareigojamas patikrinti, ar pirkėjai iš kitų valstybių narių ketina akcizais apmokestinamus produktus įvežti į kitą valstybę narę, ir prireikus – ar toks įvežimas vykdomas privačiais, ar komerciniais tikslais.

Teisingumo Teismas nusprendė, kad Direktyvos 92/12, iš dalies pakeistos Direktyva 92/108, 7–9 straipsniai ir Reglamento Nr. 3649/92 1 ir 4 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jais ūkio subjektas neįpareigojamas patikrinti, ar pirkėjai iš kitų valstybių narių ketina akcizais apmokestinamus produktus įvežti į kitą valstybę narę, ir prireikus – ar toks įvežimas vykdomas privačiais, ar komerciniais tikslais.

Iš tiesų pagal Reglamento Nr. 3649/92 1 straipsnį, jei akcizais apmokestinamus produktus, kurie išleisti vartoti vienoje valstybėje narėje, ketinama naudoti kitoje valstybėje narėje tikslams, numatytiems Direktyvos 92/12 7 straipsnio nuostatose, asmuo, atsakingas už jų judėjimą Bendrijos viduje, turi išrašyti supaprastintą administracinį lydraštį. Tačiau remiantis šiomis nuostatomis negalima daryti išvados, kad tiekėjas, jeigu jis pats nėra „asmuo, atsakingas už judėjimą Bendrijos viduje“ pagal Reglamento Nr. 3649/92 1 straipsnį, turi patikrinti, ar įvykdytos sąlygos, kad atsakingas asmuo išrašytų ir jam pateiktų šį supaprastintą administracinį lydraštį, kurį jis galėtų saugoti.

Be to, pagal Direktyvos 92/12 7 straipsnio 3 dalį, atsižvelgiant į aplinkybes, akcizo mokestį privalo sumokėti pristatyti skirtus produktus pristatantis ar laikantis asmuo arba produktus naudojimui kitoje nei ta, kurioje produktai jau buvo išleisti vartoti, valstybėje narėje gaunantis asmuo, arba atitinkamas prekybininkas ar viešoji įstaiga. Tuo remiantis visų pirma darytina išvada, kad ūkio subjektas, kaip tiekėjas, kuris neužsiima parduočių produktų pristatymu, negali būti laikomas „produktus pristatančiu asmeniu“, kaip tai suprantama pagal šio 7 straipsnio 3 dalį. Toks ūkio subjektas negali būti laikomas „pristatyti skirtus produktus laikančiu asmeniu“, kaip tai suprantama pagal 7 straipsnio 3 dalį, nes jo didmeninė komercinė savitarnos veikla jam neleidžia užtikrinti nei kitos valstybės narės klientams parduočių produktų komercinio panaudojimo, nei to, kad šie produktai iš tikrųjų būtų pristatyti šioje kitoje valstybėje narėje.

Be to, Teisingumo Teismas nurodė, kad Direktyvos 2008/118 32–34 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jais neatliekami esminiai Direktyvos 92/12, iš dalies pakeistos Direktyva 92/108, 7–9 straipsnių pakeitimai, bet pakartojamas šių straipsnių turinys, juos paaiškinant.

Galiausiai Teisingumo Teismas nusprendė, kad Direktyvos 92/12, iš dalies pakeistos Direktyva 92/108, 8 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jis gali apimti akcizais apmokestinamų produktų pirkimą aplinkybėmis, kai šių produktų įsigyja privatus fiziniai asmenys asmeniniam naudojimui ir patys juos gabena, o tai kiekvienu konkrečiu atveju turi patikrinti kompetentingos nacionalinės institucijos.

2. Akcizų mokėjimas

2006 m. birželio 15 d. Sprendimas Heintz van Landewijck (C-494/04, [EU:C:2006:407](#))

„Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Direktyva 92/12/EEB – Akcizas – Fiskaliniai ženklai – Šeštoji PVM direktyva – 2 ir 27 straipsniai – Akcizo banderolių dingimas“

Landewijck Liuksemburge vykdė didmeninę apdoroto tabako prekybą, kuriai turėjo įgaliotojo sandėlių savininko licenciją. Taikydama Nyderlandų akcizų teisę, bendrovė pateikė du prašymus dėl akcizo banderolių apdorotam tabakui išdavimo *Belastingdienst/Douane te Amsterdam* (Amsterdamo mokesčių ir muitų tarnyba, Nyderlandai) ir pavedė bendrovei *Securicor Omega* jas pristatyti. Pristatant šias banderoles jos dingo.

Landewijck informavo mokesčių inspektorius (toliau – inspektorius), kad banderolės jos nepasiekė, todėl negali būti panaudotos ir kad *Securicor Omega* neigia savo atsakomybę už jų dingimą. Inspektorius atmetė bet kokį reikalavimą kompensuoti ar grąžinti už dingusias banderoles mokėtiną ar sumokėtą sumą. Inspektorius taip pat atmetė dėl šio sprendimo pateiktą skundą. Galiausiai *Gerechtshof te Amsterdam* (Amsterdamo apeliacinis teismas, Nyderlandai) pateiktas skundas buvo pripažintas nepagrįstu. Pateikus kasacinį skundą šį byla pradėta nagrinėti *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis teismas), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme.

Šis teismas pateikė Teisingumo Teismui kelis prejudicinius klausimus, kuriais jis, be kita ko, siekė išsiaiškinti, ar valstybė narė, nepažeisdama Direktyvos 92/12, gali atsisakyti grąžinti akcizą, kurį bendrovė pareiškėja sumokėjo pirkdama banderoles, kai minėti mokestiniai ženklai dingo anksčiau, nei jais buvo galima pažymėti nacionalinėje teritorijoje vartoti skirtus tabako gaminius, nors negalima atmesti galimybės, kad tretieji asmenys jais pasinaudojo arba gali pasinaudoti, pažymėdami jais neteisėtai parduodamus apdoroto tabako gaminius.

Teisingumo Teismas išaiškino, kad nei Direktyva 92/12, nei proporcingumo principas nedraudžia valstybėms narėms, kurios pasinaudojo teise nustatyti, kad jų teritorijoje vartojimui išleidžiami produktai turėtų fiskalinius ženklus, priimti teisės aktus, kurie nenumato sumokėto akcizo mokesčio grąžinimo, jei akcizo banderolės dingo prieš jas priklijuojant ant tabako produktų ir jei tai įvyko ne dėl *force majeure* arba nelaimingo atsitikimo bei nebuvo nustatyta, kad banderolės buvo sunaikintos arba tapo visiškai nenaudotinos, taip nustatydami finansinę atsakomybę už šių banderolių praradimą jas įsigijusiam asmeniui.

Iš tiesų nacionalinės teisės aktai, kurie akcizo banderolės įsigijusiam asmeniui suteikia teisę į grąžinimą remiantis tik jų dingimu, rizikuoja skatinti piktnaudžiavimą ir sukčiavimą. Tačiau piktnaudžiavimo ir sukčiavimo prevencija yra vienas iš Bendrijos teisės aktų siekiamų tikslų. Taigi nacionalinės taisyklės, fiskalinių ženklų dingimo atveju finansinę atsakomybę nustatančios jas įsigijusiam asmeniui, padeda įgyvendinti sukčiavimo naudojant šias banderolės prevencijos tikslą.

2007 m. gruodžio 13 d. Sprendimas BATIG (C-374/06, [EU:C:2007:788](#))

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Direktyva 92/12/EEB – Akcizu apmokestinami produktai – Fiskaliniai ženklai – Neteisėtas išgabenimas nustojant taikyti laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimą – Vagystė – Išleidimas vartoti valstybėje narėje, kurioje įvykdyta vagystė – Už kitos valstybės narės fiskalinius ženklus, jau pritvirtintus prie pavogtų produktų, sumokėtos sumos negrąžinimas“

Bendrovė *Tuxedo GmbH* iš *Hauptzollamt* (centrinė muitinė, Vokietija) (toliau – *Hauptzollamt*) įsigijo fiskalinius ženklus Airijoje *P. J. Carroll & Co* (toliau – *Carroll*) pagamintoms cigaretėms, kurios buvo skirtos Vokietijos rinkai. *Tuxedo* šiuos ženklus nusiuntė *Carroll*, kuri juos pritvirtino prie atskirų cigarečių pakelių. Pakeliai buvo išsiųsti Nyderlanduose įsisteigusiam prekybos partneriui pagal laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimą Bendrijos viduje. Tačiau visos šios cigaretės buvo pavogtos Dublino uoste (Airija).

Kadangi cigaretėms Airijoje buvo nebetaikomas laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimas, *Carroll* pagal Europos teisės aktus Airijos muitinei sumokėjo akcizus.

Tuomet *Tuxedo* kreipėsi į *Hauptzollamt*, prašydama grąžinti sumą už įsigytus fiskalinius ženklus. *Hauptzollamt* atmetė šį prašymą ir patvirtino atmetimą. Todėl *Finanzgericht Düsseldorf* (Diuseldorfo finansų teismas, Vokietija), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme, buvo pareikštas ieškinys.

Buvo siekiama sužinoti, ar Direktyva 92/12 draudžia valstybės narės teisės aktus, kurie neleidžia grąžinti sumų, sumokėtų už įsigytus šios valstybės narės fiskalinius ženklus, jei šiais ženklais tabako produktai buvo pažymėti iki išleidžiant juos vartoti šioje valstybėje narėje ir pavogti kitoje valstybėje narėje, taip pat šioje kitoje valstybėje narėje buvo

sumokėtas akcizo mokestis, o įrodymai, jog pavogti produktai nebus parduoti minėtų fiskalinių ženklų išdavimo valstybėje narėje, nebuvo pateikti.

Iš pradžių Teisingumo Teismas pabrėžė, kad tabako produktų, kurie gabenami taikant laikiną akcizo mokėjimo atidėjimą, vagystė yra neteisėtas šių produktų išgabenimas nustojant taikyti laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimą, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 92/12 6 straipsnio 1 dalies a punktą, todėl akcizas tampa mokėtinas valstybėje narėje, kurioje įvykdyta vagystė pagal tos pačios direktyvos 20 straipsnio 1 dalį.

Jis padarė išvadą, kad Direktyva 92/12, iš dalies pakeista Reglamentu Nr. 807/2003¹³, nedraudžia valstybės narės nacionalinės teisės aktų, kurie neleidžia grąžinti sumų, sumokėtų už šios valstybės narės išduotus fiskalinius ženklus, jei šiais ženklais tabako produktai buvo pažymėti iki išleidžiant juos vartoti šioje valstybėje narėje ir šie produktai buvo pavogti kitoje valstybėje narėje, o dėl to šioje kitoje valstybėje narėje turėjo būti sumokėtas akcizo mokestis, ir jei įrodymai, jog pavogti produktai nebus parduoti minėtų fiskalinių ženklų išdavimo valstybėje narėje, nebuvo pateikti.

Anot Teisingumo Teismo, galimybė susigrąžinti už fiskalinius ženklus sumokėtas sumas paprasčiausia tvirtinant, kad produktai, kuriais jie buvo pažymėti, dingę, gali paskatinti piktnaudžiauti ir sukčiauti. Minėtuose teisės aktuose numatyta atveju iš tiesų egzistuoja nemaža rizika, kad pavogti produktai pateks į fiskalinius ženklus išleidusią valstybę narę. Kadangi šie produktai pažymėti šios valstybės fiskaliniais ženklais, jie gali nesunkiai patekti į minėtos valstybės teisėtą tabako produktų rinką, taip atimant iš šios valstybės narės mokesťines pajamas, į kurias ji turi teisę. Net jei prekes turintis ūkio subjektas nesukčiauja, aplinkybė, jog akcizas buvo sumokėtas kitoje valstybėje narėje, neturi įtakos šiai rizikai.

Pagal Direktyvos 92/12 22 straipsnio 1 ir 2 dalis, jei pirmoje valstybėje narėje vartoti išleisti produktai, šiuo tikslu pažymėti šios valstybės fiskaliniais ženklais, yra skirti suvartoti kitoje valstybėje narėje, į kurią jie išsiųsti, būtina, kad pirmosios valstybės narės mokesčių institucijos konstatuotų fiskalinių ženklų sunaikinimą šioje valstybėje narėje. Šia nuostata Bendrijos teisės aktų leidėjas teikė pirmenybę piktnaudžiavimo ir sukčiavimo prevencijai, o ne apmokestinimo tik vienoje valstybėje narėje principui. Būtų paradoksalu, jei būtų leidžiama susigrąžinti fiskalinius ženklus, pritvirtintus prie akcizais apmokestinamų produktų tokiu atveju, koks numatytas nagrinėjamuose teisės aktuose, kai negalima patikrinti pavogtų produktų paskirties vietos, nes Direktyvos 92/12 22 straipsnio 2 dalies d punktas leidžia grąžinti akcizą, tik jei konstatuojamas jo sumokėjimą patvirtinančių ženklų sunaikinimas, t. y. aplinkybėmis, kai yra mažesnė piktnaudžiavimo ir sukčiavimo rizika.

¹³ 2003 m. balandžio 14 d. Tarybos reglamentas (EB) Nr. 807/2003, suderinantis su Sprendimu 1999/468/EB nuostatas, susijusias su komitetais, padedančiais Komisijai naudotis savo įgyvendinimo įgaliojimais, nustatytais Tarybos dokumentuose, priimtuose vadovaujantis konsultavimosi tvarka (balsų vieningumu) (OL L 122, 2003, p. 36; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 1 sk., 4 t., p. 335).

2016 m. birželio 2 d. Sprendimas Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, [EU:C:2016:398](#))

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Bendra akcizų tvarka – Direktyva 92/12/EEB – Tabako gaminiai, kuriuos gabenant taikomas laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimas – Įgaliotojo sandėlio savininko atsakomybė – Valstybių narių galimybė pripažinti įgaliotąjį sandėlio savininką solidariai atsakingu už kontrabandininkams skirtų piniginių baudų sumokėjimą – Proporcingumo ir teisinio saugumo principai“

Graikijos bendrovė *Karelia*, užsiimanti tabako gaminių gamyba, turėjo eksportuoti į Bulgariją (prieš pastarajai įstojant į Europos Sąjungą) cigaretes, kurioms buvo taikomas laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimas. Tačiau cigaretės taip ir nebuvo pristatytos į paskirties vietą, nes kilo abejonių dėl pačios perkančiosios bendrovės egzistavimo. Kadangi nebuvo įmanoma pateikti įrodymų, kad krovinys išvyko iš uosto, *Karelia* pateikta akcizų sumokėjimo garantija buvo palikta galioti. Be to, muitinė surašė kaltinamąjį aktą dėl kontrabandos ir dėl to nustatė papildomus mokėtinus mokesčius bei padidino akcizus.

Karelia buvo pripažinta civiline tvarka solidariai atsakinga už šių sumų sumokėjimą. Tačiau bendrovė mano, kad tarp jos ir už kontrabandą atsakingo asmens nėra jokio teisinio ryšio. Pagal Graikijos teisę atsako visi asmenys, kurie neabejotinai dalyvavo darant muitinės pažeidimą, o tai, kad solidariai atsakingi asmenys nežinojo apie asmenų, priskiriamų prie pagrindinių vykdytojų, ketinimą padaryti pažeidimą, neatleidžia jų nuo atsakomybės.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktas klausimas susijęs su sandėlio savininko atsakomybės, numatytos Direktyvoje 92/12, iš dalies pakeistoje Direktyva 92/108, apimtimi, t. y. ar šis ūkio subjektas, kuris gali būti atsakingas už akcizų sumokėjimą, gali būti laikomas atsakingu ir už kitas finansines pasekmes, visų pirma už pinigines baudas, paskirtas kontrabandą vykdžiusiems asmenims, nors jis nėra nagrinėjamų prekių savininkas ir jo nesieja jokie įgaliojamojo pobūdžio sutartiniai santykiai su pažeidimą padariusiais asmenimis.

Teisingumo Teismas pirmiausia nusprendė, kad iš Direktyvos 92/12, iš dalies pakeistos Direktyva 92/108, sistemos, ypač iš jos 13 straipsnio, 15 straipsnio 3 ir 4 dalių ir 20 straipsnio 1 dalies, matyti, kad teisės aktų leidėjas įgaliotajam sandėlio savininkui suteikė pagrindinį vaidmenį prekių, kurioms taikomas laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimas, judėjimo procese.

Direktyva 92/12 numato įgaliotojo sandėlio savininko atsakomybę už visą riziką, susijusią su prekių, kurioms taikomas akcizas ir tokia tvarka, gabenimu, todėl šis asmuo yra įpareigotas sumokėti akcizo mokestį, jei neatitikimas ar pažeidimas, dėl kurio reikia jį mokėti, padaromas gabenant šias prekes. Taigi ši atsakomybė yra objektyvi ir grindžiama ne įrodyta ar tariama įgaliotojo asmens kalte, bet jo dalyvavimu ekonominėje veikloje.

Vis dėlto iš Direktyvos 92/12 20 straipsnio 3 dalies, kurioje numatyta, kad valstybės narės privalo imtis būtinų priemonių, reaguodamos į bet kokius pažeidimus ar neatitikimus, ir skirti už tai veiksmingas sankcijas, nematyti, kad valstybės narės pagal šią nuostatą privalo numatyti papildomą įgaliotojo sandėlio savininko baudžiamąją atsakomybę už visus pažeidimus, padarytus išleidus į apyvartą prekes, kurioms taikomas akcizas.

Iš tiesų, pirma, šioje nuostatoje neapibrėžiamos nei tinkamos sankcijos, nei asmenų grupės, kurioms jos turi būti skiriamos.

Antra, atsakomybės už riziką režimas, numatytas Direktyvoje 92/12, baigiasi sumokėjus akcizo mokestį. Taigi ši direktyva nenumato solidarumo režimo, pagal kurį įgaliotasis sandėlio savininkas yra atsakingas už sumų, atitinkančių pinigines baudas, paskirtas kontrabandininkams, sumokėjimą.

Toliau Teisingumo Teismas nurodė, kad Direktyva 92/12, iš dalies pakeista Direktyva 92/108, siejama su bendraisiais Sąjungos teisės principais, visų pirma teisinio saugumo ir proporcingumo principais, turi būti aiškinama taip, kad ji draudžia nacionalinės teisės aktus – kurie leidžia už sumas, atitinkančias pinigines baudas, skirtas padarius pažeidimą gabenant prekes, kurioms taikomas laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimas, pripažinti solidariai atsakingais, be kita ko, šių prekių savininkus, susijusius su pažeidimo autoriais sutartiniais ryšiais, dėl kurių jie yra jų įgaliotiniai, – pagal kuriuos įgaliotasis sandėlio savininkas pripažintas solidariai atsakingu už minėtų sumų sumokėjimą ir negali išvengti atsakomybės pateikęs įrodymus, kad jis visai nesusijęs su pažeidėjų veiksmais, net jei pagal nacionalinę teisę šis sandėlio savininkas nėra minėtų prekių savininkas pažeidimo darymo metu ar susijęs su pažeidėjais sutartiniais ryšiais, dėl kurių jis būtų jų įgaliotinis.

Iš tiesų, kadangi įgaliotojo sandėlio savininko, kuris neišsaugo nuosavybės teisių į prekes, kurios yra pažeidimo dalykas, ir kuris nesusijęs su pažeidėjais sutartiniais ryšiais, dėl kurių jis būtų jų įgaliotinis, padidinta atsakomybė aiškiai nenumatyta nei Direktyvoje 92/12, nei nacionalinės teisės nuostatose, neatrodo, kad sankcijos, kurios gali būti taikomos tokiam įgaliotajam sandėlio savininkui pagal tokius teisės aktus, yra pakankamai aiškos ir numatomos suinteresuotiesiems asmenims, kad jos galėtų būti laikomos atitinkančiomis teisinio saugumo reikalavimus, o tai vis dėlto patikrinti turi nacionalinis teismas.

Be to, dėl priemonių, kuriomis siekiama užkirsti kelią mokesčių vengimui, PVM srityje jau yra nuspręsta, kad rizikos padalijimas dėl trečiųjų asmenų padaryto pažeidimo, nesuderinamas su proporcingumo principu, jei apmokestinimo tvarka numato visą atsakomybę tiekėjui, nesvarbu, ar jis dalyvavo, ar nedalyvavo pirkėjui sukčiaujant.

Be to, nacionalinės priemonės, dėl kurių *de facto* sukuriama solidariosios atsakomybės be kaltės sistema, viršija tai, kas būtina siekiant apsaugoti valstybės iždą. Todėl atsakomybės sumokėti PVM nustatymas kitam asmeniui nei šį mokestį privalantis sumokėti asmuo, net jei tas asmuo yra įgaliotasis mokesčių sandėlio savininkas, turintis konkrečias Direktyvoje 92/12 nurodytas prievoles, neleidžiant jam išvengti atsakomybės

pateikus įrodymus, kad jis visiškai nesusijęs su šio mokestį privalančio sumokėti asmens veiksmu, turi būti laikomas nesuderinamu su proporcingumo principu. Akivaizdžiai neproporcinga šiam asmeniui be išlygų priskirti mokestinių pajamų praradimą dėl trečiojo apmokestinamojo asmens veiksmų, kuriems jis neturėjo jokios įtakos.

Šių reikalavimų laikytis reikia tiek, kiek tai susiję su tokia priemone, kaip antai atsakomybės už kontrabandos finansines pasekmes priskyrimas įgaliojamam sandėlio savininkui.

III. Netiesioginiai mokesčiai, išskyrus akcizus, taikomi akcizais apmokestinamiems produktams

2000 m. vasario 24 d. Sprendimas Komisija / Prancūzija (C-434/97, [EU:C:2000:98](#))

„Ieškinys dėl įsipareigojimų neįvykdymo – Direktyva 92/12/EEB – Specialus spiritinių gėrimų apmokestinimas“

Prancūzijos teisės aktuose egzistavo mokestis už tabaką ir alkoholinius gėrimus, įvestas dėl pavojaus sveikatai, kurį kelia pernelyg didelis jų vartojimas, vadinamas „socialinio draudimo rinkliava“. Ji, be kita ko, buvo taikoma gėrimams, kurių alkoholio koncentracija viršija 25 % tūrio. Nustatytas specialaus mokesčio dydis alkoholiniams gėrimams – 1 frankas (maždaug 0,15 EUR) už decilitrą ar decilitro dalį. Komisija pareiškė ieškinį dėl įsipareigojimų neįvykdymo Prancūzijos Respublikai, manydama, kad „socialinio draudimo rinkliavos“ apimtis ir apmokestinimo bazė nesuderinama su alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams taikomų akcizų struktūra, kaip ji apibrėžta Direktyvoje 92/12.

Teismo nuomone, viena vertus, „socialinio draudimo įmoka“ buvo skirta gėrimams, kurių alkoholio koncentracija viršija 25 % tūrio. Direktyvos 92/83 20 straipsnyje pateikiama „etilo alkoholio“ apibrėžtis, apimanti, be kita ko, visus alkoholinius gėrimus, priskiriamus prie KN 2204 (vynai), 2205 (vermutai) ir 2206 (kiti fermentuoti gėrimai) kodų, kurių faktinė alkoholio koncentracija viršija 22 % tūrio. Kita vertus, pagal Direktyvos 92/83 21 straipsnį apmokestinant etilo alkoholį akcizu remiamasi grynojo alkoholio hektolitrų skaičiumi, o „socialinio draudimo rinkliava“ nustatoma atsižvelgiant į gėrimo tūrį.

Teisingumo Teismas nusprendė, kad pagal Direktyvos 92/12 3 straipsnio 2 dalį, kuria siekiama leisti valstybėms narėms, be Direktyvoje 92/83 nustatyto minimalaus akcizo, nustatyti kitus netiesioginius mokesčius, kuriais siekiama specialaus tikslo, t. y. ne biudžetinio tikslo, nereikalaujama, kad valstybės narės laikytųsi visų su akcizais ar PVM susijusių taisyklių, susijusių su apmokestinimo bazės nustatymu, mokesčio apskaičiavimu, prievolės apskaičiuoti mokestį atsiradimu ir kontrole. Pakanka, kad

netiesioginiai mokesčiai, kuriais siekiama specialių tikslų, šiais klausimais atitiktų vienos ar kitos apmokestinimo technikos, nustatytos Sąjungos teisės aktuose, bendrą struktūrą.

2000 m. kovo 9 d. Sprendimas EKW ir Wein & Co (C-437/97, [EU:C:2000:110](#))

„Netiesioginis apmokestinimas – Savivaldybės gėrimų mokestis – Šeštoji PVM direktyva – Direktyva 92/12/EEB“

Evangelischer Krankenhausverein Wien (toliau – EKW) eksploatavo kavinę ligoninėje. 1996 m. gruodžio 6 d. *Abgabenbehörde Wien* (Vienos mokesčių surinkimo institucija), remdamasi Vienos mokesčių teisės aktais, pareikalavo iš jos sumokėti 309 995 Austrijos šilingų (ATS) (apie 22 500 eurų) mokesčio už gėrimus, parduotus nuo 1992 m. sausio mėn. iki 1996 m. spalio mėn. EKW kreipėsi į Austrijos teismus su ieškiniu, kuriuo ginčijo šiuos mokesčius.

Wein & Co. yra Leondinge, Aukštutinėje Austrijoje, įsikūrusi vyno prekybininkė, iš kurios savivaldybė, remdamasi Aukštutinės Austrijos mokesčių teisės aktais, pareikalavo sumokėti 417 628 ATS (apie 30 350 EUR) sumą kaip gėrimų mokestį, mokėtiną už laikotarpį nuo 1994 m. gruodžio 1 d. iki 1995 m. kovo 31 d. *Wein & Co.* taip pat kreipėsi į Austrijos teismus.

Verwaltungsgerichtshof (Administracinis teismas, Austrija) kreipėsi į Teisingumo Teismą su klausimu, ar tokios savivaldybių nuostatos dėl gėrimų mokesčio yra suderinamos su Bendrijos teise, ypač su Šeštąja direktyva 77/388 ir Direktyva 92/12.

Teisingumo Teismas nusprendė, kad, pirma, nealkoholinių gėrimų ir ledų mokestis buvo suderinamas su Šeštąja direktyva 77/388 ir Direktyva 92/12 ir, antra, kad Direktyva 92/12 draudžia palikti galioti Austrijos alkoholinių gėrimų mokestį.

Darydamas šią išvadą, Teisingumo Teismas pirmiausia konstatavo, kad nors Šeštosios direktyvos 77/388 33 straipsnis draudžia palikti galioti ar įvesti registracijos mokesčius ar kitų rūšių mokesčius, muitus ir rinkliavas, kurie turi esminių PVM požymių, jis nedraudžia palikti galioti ar įvesti mokestį, kuris šių požymių neturi. Taigi minėta nuostata nedraudžia pagal valstybės narės teisės aktus toliau apmokestinti ledų, įskaitant juose esančius perdirbtus vaisius arba prie jų pridedamus vaisius, ir gėrimų, įskaitant abiem atvejais su šiais produktais parduodamą pakuotę ir prie jų pridedamus priedus, tiekiamą už atlygį. Šis mokestis, taikomas tik tam tikrai prekių kategorijai, nėra bendrasis mokestis, nes jis netaikomas visiems ekonominiams sandoriams atitinkamoje valstybėje narėje.

Direktyvos 92/12 3 straipsnio 2 dalis, pagal kurią šio straipsnio 1 dalyje nurodyti produktai gali būti apmokestinami netiesioginiais mokesčiais, išskyrus akcizą, jei, pirma, jais siekiama vieno ar daugiau specialių tikslų, kaip jie suprantami pagal šią nuostatą, ir jei, antra, jeigu šie atitinka akcizams ir PVM taikomas apmokestinimo bazės nustatymo, mokesčio apskaičiavimo, apmokestinimo momento nustatymo ir kontrolės taisykles,

draudžia palikti galioti mokestį, numatytą valstybės narės teisės aktuose, kuriuo apmokestinamas alkoholinių gėrimų tiekimas už atlygį ir kuriuo, viena vertus, nesiekama kito tikslo, išskyrus vien biudžetinį, ir, kita vertus, jis neatitinka nei akcizo, taikomo alkoholiniams gėrimams, bendros sistemos, nes jo dydis nustatomas pagal produkto vertę, o ne pagal produkto svorį, produkto kiekį ar jame esantį alkoholį, nei PVM apskaičiavimo ir apmokestinimo taisyklių.

Nagrinėjamu atveju Teisingumo Teismas manė, kad savivaldybių savarankiškumo stiprinimas, pripažįstant teisę rinkti mokestines pajamas, yra vien biudžetinis tikslas. Be to, jo nuomone, nėra jokio ryšio su turizmo infrastruktūra ar turizmo plėtra: šis mokestis, kuriuo apmokestinami gėrimai, nepriklausomai nuo jų vartojimo vietos, taip pat taikomas ne turistinėse vietose. Galiausiai tiesioginis vyno pardavimas Austrijoje atleidžiamas nuo gėrimų mokesčio: todėl abejotina, ar nagrinėjamu mokesčiu siekiama atgrasyti nuo alkoholinių gėrimų vartojimo ir juo siekiama visuomenės sveikatos apsaugos tikslo.

Nesant specialaus aptariamo alkoholinių gėrimų mokesčio tikslo, be to, nesilaikant bendros alkoholinių gėrimų akcizo ir PVM taisyklių struktūros, jis pripažintas nesuderinamu su Sąjungos teise.

2005 m. kovo 10 d. Sprendimas Hermann (C-491/03, [EU:C:2005:157](#))

„Netiesioginis apmokestinimas – Direktyva 92/12/EEB – Savivaldybės mokestis už alkoholinių gėrimų, skirtų suvartoti iš karto įsigijimo vietoje, patiekimą“

Volkswirst Weinschänken GmbH valdė restoraną Frankfurte prie Maino (Vokietija), kuriame, be kita ko, pardavinėjo gėrimus, skirtus iš karto vartoti patalpose. Kadangi *Satzung über die Erhebung einer Getränkesteuer im Gebiet der Stadt Frankfurt am Main* (Dekretas dėl mokesčio už gėrimus įvedimo Frankfurto prie Maino miesto teritorijoje) numatė, kad miestas turi įvesti mokestį už gėrimus, restoranas gavo mokestinį pranešimą, kurį bendrovė apskundė *Verwaltungsgericht Frankfurt am Main* (Frankfurto prie Maino administracinis teismas), kuris jį panaikino. Šis sprendimas buvo apskūstas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme *Hessischer Verwaltungsgerichtshof* (Heseno regiono aukštesnysis administracinis teismas, Vokietija).

Kilo klausimas, kaip kvalifikuoti mokestiniame pranešime nurodytą veiklą vykdant restorano veiklą, t. y. alkoholinių gėrimų tiekimą už atlygį vartojimui iš karto patalpose, kaip apibrėžta Direktyvoje 92/12. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą buvo pateiktas būtent dėl to, ar ši veikla apmokestinama „kitu netiesioginiu mokesčiu už akcizais apmokestinamus produktus“, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 92/12 3 straipsnio 1 ir 2 dalis, ar mokesčiu už paslaugų, susijusių su akcizais apmokestinamais produktais, teikimą, kaip jis suprantamas pagal tos pačios direktyvos 3 straipsnio 3 dalies antrą pastraipą.

Tuo atveju, jeigu būtų pripažinta antroji alternatyva, buvo pateiktas klausimas, ar mokestis už paslaugų, susijusių su akcizais apmokestinamais produktais, teikimą turi atitikti tiek sąlygą, kad prekyboje tarp valstybių narių nesukeltų su sienos kirtimu susijusių formalumų (Direktyvos 92/12 3 straipsnio 3 dalies pirmą pastraipą), tiek sąlygą, kad būtų siekiama „specialių tikslų“ (šios direktyvos 3 straipsnio 2 dalis).

Teisingumo Teismas nurodė, kad mokestis, kuriuo apmokestinamas vykstant restorano veiklą atliekamas alkoholinių gėrimų, skirtų suvartoti iš karto įsigijimo vietoje, pateikimas už atlygį, turi būti laikomas mokesčiu už paslaugų, susijusių su akcizais apmokestinamais produktais, teikimą, kuris nėra apyvartos mokestis, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 92/12 3 straipsnio 3 dalies antrą pastraipą.

Iš tikrųjų siekiant nustatyti, ar mokestis taikomas akcizu apmokestintiems produktams, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 92/12 3 straipsnio 2 dalį, ar su tokiais produktais susijusioms paslaugoms, kaip jos suprantamos pagal minėto 3 straipsnio 3 dalies antrą pastraipą, reikia atsižvelgti į esminį apmokestinamo sandorio elementą. Taigi alkoholinių gėrimų pateikimui vykstant restorano veiklą būdinga visuma elementų ir veiksmų, tarp kurių pačios prekės tiekimas yra tik viena iš sudedamųjų dalių ir kuriuose dominuoja paslaugos.

Be to, Teisingumo Teismas nurodė, kad šios direktyvos 3 straipsnio 3 dalies antroje pastraipoje nurodytas mokestis už paslaugų, susijusių su akcizais apmokestinamais produktais, teikimą turi atitikti vienintelę minėtos dalies pirmoje pastraipoje nustatytą sąlygą, t. y., kad „tokių mokesčių taikymas nereikalau[tų] prekybos tarp valstybių narių atveju atlikti formalumų kertant sieną“. Taigi direktyva nereikalauja, kad aptariamais mokesčiais tenkintų to paties straipsnio antroje dalyje numatytą sąlygą, t. y., kad šiais mokesčiais būtų siekiama specialaus tikslo.

2014 m. vasario 27 d. Sprendimas Transportes Jordi Besora (C-82/12, [EU:C:2014:108](#))

„Netiesioginiai mokesčiai – Akcizai – Direktyva 92/12/EEB – 3 straipsnio 2 dalis – Mineralinės alyvos – Mažmeninės prekybos mokestis – „Specialaus tikslo“ sąvoka – Kompetencijos perdavimas autonominiams regionams – Finansavimas – Iš anksto nustatyta paskirtis – Sveikatos priežiūros ir aplinkos apsaugos išlaidos“

Ispanija buvo įvedusi tam tikrų mineralinių alyvų mažmeninės prekybos mokestį (toliau – IVMDH). Šis mokestis buvo skirtas finansuoti Ispanijos autonominių regionų naujus įgaliojimus sveikatos ir, prireikus, aplinkosaugos išlaidų srityje. IVMDH Ispanijoje galiojo nuo 2002 m. sausio 1 d. iki 2013 m. sausio 1 d., kai buvo įtrauktas į suderintą mineralinių alyvų akcizo tarifą. Galutinis vartotojas – Katalonijos autonominio regiono teritorijoje įsteigta krovinių vežimo bendrovė *Transportes Jordi Besora SL* – už 2005–2008 m. mokestinius metus sumokėjo 45 632,38 EUR IVMDH. Manydama, kad šis mokestis yra nesuderinamas su Direktyva 92/12, bendrovė pareikalavo grąžinti sumokėtą sumą.

Šiomis aplinkybėmis *Tribunal Superior de Justicia de Cataluña* (Katalonijos Aukščiausiasis Teismas, Ispanija) Teisingumo Teismo klausė, ar specialus netiesioginis mokestis, taikomas tam tikrų mineralinių alyvų mažmeninei prekybai, imamas už šių produktų suvartojimą, atitinka Direktyvos 92/12 3 straipsnio 2 dalį.

Teisingumo Teismas nusprendė, kad Direktyvos 92/12 3 straipsnio 2 dalis aiškinama taip, kad ja draudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriais nustatytas mažmeninės prekybos mineralinėmis alyvomis mokestis, nes toks mokestis negali būti laikomas mokesčiu, kuriuo siekiama specialaus tikslo, kaip jis suprantamas pagal šią nuostatą, dėl to, kad pačiu šiuo mokesčiu, skirtu atitinkamų vietos valdžios institucijų kompetencijos sveikatos ir aplinkos srityje įgyvendinimui finansuoti, nesiekama užtikrinti sveikatos ir aplinkos apsaugos.

Specialus tikslas, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 92/12 3 straipsnio 2 dalį, yra tikslas, kuris nėra vien biudžetinis. Be to, jau buvo nuspręsta, kad savivaldos autonomijos stiprinimas suteikiant teisę gauti mokestinių pajamų yra vien biudžetinis tikslas, kuris pats savaime negali būti laikomas specialiu tikslu, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 92/12 3 straipsnio 2 dalį.

Vis dėlto, kadangi bet kuriuo mokesčiu neišvengiamai siekiama biudžetinio tikslo, vien aplinkybės, kad šiuo mokesčiu siekiama biudžetinio tikslo, negali savaime pakakti, kad būtų atmesta galimybė šį mokestį laikyti mokesčiu, kuriuo taip pat siekiama specialaus tikslo, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 92/12 3 straipsnio 2 dalį, nes priešingu atveju ši nuostata netektų prasmės. Šiuo atžvilgiu šio mokesčio pajamų priskyrimas iš anksto regioninėms valdžios institucijoms valstybės joms perduotai kompetencijai sveikatos ir aplinkos srityje finansuoti gali būti aplinkybė, į kurią reikia atsižvelgti siekiant nustatyti, ar egzistuoja specialus tikslas. Tačiau vien toks priskyrimas, kuris tėra susijęs su valstybės narės biudžeto vidaus organizavimo tvarka, negali būti pakankama sąlyga šiuo klausimu, nes kiekviena valstybė narė gali nuspręsti skirti mokesčio pajamas nustatytoms išlaidoms finansuoti, neatsižvelgiant į siekiamą tikslą.

Kad būtų laikomas mokesčiu, kuriuo siekiama specialaus tikslo, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 92/12 3 straipsnio 2 dalį, reikia, kad pačiu mokesčiu būtų siekiama užtikrinti sveikatos ir aplinkos apsaugą. Visų pirma taip būtų tokiu atveju, jeigu pajamos iš šio mokesčio būtina turėtų būti naudojamos siekiant sumažinti socialines ir aplinkos apsaugos išlaidas, konkrečiai susijusias su mineralinių alyvų, kurioms taikomas šis mokestis, vartojimu, todėl egzistuočių tiesioginis pajamų panaudojimo ir nagrinėjamo mokesčio tikslo ryšys.

2018 m. liepos 25 d. Sprendimas Messer France (C-103/17, [EU:C:2018:587](#))

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčių teisės aktų suderinimas – Direktyva 92/12/EEB – 3 straipsnio 2 dalis – Direktyva 2003/96/EEB – 3 ir 18 straipsniai – Energetinių produktų ir elektros energijos apmokestinimas – Akcizai – Kitų netiesioginių mokesčių

buvimas – Sąlygos – Nacionalinės teisės aktas, kuriame įtvirtintas mokestis už viešąsias elektros tiekimo paslaugas – Specialių tikslų sąvoka – Minimalių apmokestinimo tarifų laikymasis”

2005–2009 m. *Messer France*, buvusi *Praxair*, mokėjo mokestį už viešąsias elektros tiekimo paslaugas (toliau – CSPE).

2003–2010 m. Prancūzijoje taikytas CSPE buvo mokestis, kurį galutiniai vartotojai mokėjo pagal jiems pateiktas sąskaitas ir kurį rinko elektros energijos tiekėjai; šio mokesčio suma buvo skirta kompensuoti papildomoms išlaidoms, kurias jie buvo teisiškai įpareigoti prisiimti ir kurios turėjo įvairius tikslus: jos buvo susijusios su skatinimu gaminti elektros energiją iš atsinaujinančiųjų šaltinių arba kompensacija už papildomas elektros energijos gamybos išlaidas ne miesto teritorijose, taip pat su socialiniais tikslais, pavyzdžiui, speciali šios energijos, kaip pirmo būtinumo produkto, kainodara ir pagalba nepriteklių patiriantiems asmenims.

Manydama, kad šis apmokestinimas prieštarauja Direktyvos 92/12 3 straipsnio 2 daliai, nes juo nebuvo siekiama specialaus tikslo, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, bendrovė kreipėsi į kompetentingą ministeriją dėl CSPE grąžinimo; ji netiesiogiai atmetė prašymą. *Tribunal administratif* (administracinis teismas) ir *cour administrative de Paris* (Paryžiaus administracinis teismas) (Prancūzija) taip pat atmetė jos skundus.

Bendrovė pateikė kasacinį skundą *Conseil d'État* (Valstybės Taryba) ir nurodė kelis pagrindus, susijusius su CSPE atitiktimi Sąjungos teisei, visų pirma Direktyvai 92/12. *Conseil d'État* (Valstybės Taryba) pateikė Teisingumo Teismui kelis klausimus dėl Direktyvos 92/12 3 straipsnio 2 dalies ir Direktyvos 2003/96/EB 3 ir 18 straipsnių išaiškinimo. Visų pirma prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekė išsiaiškinti, pirma, ar Direktyvos 92/12 3 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad kitų netiesioginių mokesčių tolesnis taikymas reiškia suderinto akcizo įvedimą, ir, antra, ar mokestis, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, gali būti laikomas tokiu akcizo mokesčiu, ar jo suderinamumas su direktyvomis 92/12 ir 2003/96 prireikus turi būti vertinamas atsižvelgiant į Direktyvos 92/12 3 straipsnio 2 dalyje numatytus kriterijus dėl kitų netiesioginių mokesčių, kuriais siekiama specialių tikslų, buvimo. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat klausė, ar toks mokestis gali būti priskiriamas prie „kito netiesioginio mokesčio“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 92/12 3 straipsnio 2 dalį, ir galiausiai, kaip toks mokestis turi būti grąžinamas, jei tik tam tikri tikslai, kurių siekiama ginčijamu mokesčiu, gali būti kvalifikuojami kaip specialūs, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.

Teisingumo Teismas atsakė: Direktyvos 92/12 3 straipsnio 2 dalį reikia aiškinti taip, kad kitų netiesioginių mokesčių už elektros energiją nustatymas nesiejamas su sąlyga, kad būtų įtvirtintas suderintas akcizas, ir toks mokestis, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, negali būti laikomas tokiu akcizu, todėl jo suderinamumas su direktyvomis 92/12 ir 2003/96 privalo būti vertinamas atsižvelgiant į kriterijus, nustatytus Direktyvos 92/12 3 straipsnio 2 dalyje kito netiesioginio mokesčio, kuriuo siekiama specialių tikslų, buvimui įvertinti.

Be to, Direktyvos 92/12 3 straipsnio 2 dalį reikia aiškinti taip, kad mokestis, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, atsižvelgiant į jo aplinkos apsaugos tikslą, gali būti kvalifikuojamas kaip „kitas netiesioginis mokestis“, kuriuo siekiama finansuoti papildomas išlaidas, susijusias su įsipareigojimu pirkti ekologišką energiją, išskyrus jo teritorinės ir socialinės sanglaudos tikslus, kaip vienodo geografinio tarifų paskirstymo užtikrinimas ir elektros energijos kainų sumažinimas nepriteklių patiriantiems namų ūkiams, ir visiškai administracinius tikslus, be kita ko, finansuoti išlaidas, susijusias su administracinių institucijų ir viešųjų įstaigų, kaip antai nacionalinio ombudsmeno, atsakingo už energetikos klausimus, ir Indėlių kasos, veikla, su sąlyga, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patikrins, ar buvo laikytasi akcizams taikomų taisyklių.

Darydamas šią išvadą Teisingumo Teismas priminė, kad Direktyvos 92/12 3 straipsnio 2 dalyje valstybėms narėms leidžiama nustatyti ir toliau taikyti kitus netiesioginius mokesčius, nei nustatytas šia direktyva akcizas, jeigu, pirma, šiuo mokesčiu siekiama specialaus tikslo ir, antra, jis atitinka akcizams arba PVM taikomas apmokestinimo taisykles dėl apmokestinimo bazės nustatymo, mokesčio apskaičiavimo, apmokestinimo momento nustatymo ir kontrolės.

Jis taip pat nurodė, kad šia nuostata nereikalaujama, kad valstybės narės laikytųsi visų taisyklių, taikomų akcizams arba PVM, dėl apmokestinimo bazės nustatymo, mokesčio apskaičiavimo, apmokestinimo momento nustatymo ir kontrolės. Pakanka, kad netiesioginiai mokesčiai, kuriais siekiama specialių tikslų, šiais klausimais atitiktų vienos ar kitos apmokestinimo technikos, nustatytos Sąjungos teisės aktuose, bendrą struktūrą.

Be to, dėl pirmosios iš šių sąlygų Teisingumo Teismas, remdamasis savo jurisprudencija, priminė, kad specialus tikslas, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 92/12 3 straipsnio 2 dalį, yra tikslas, kuris nėra vien biudžetinis.

Galiausiai Teisingumo Teismas nurodė, kad Sąjungos teisė turi būti aiškinama taip, kad atitinkami mokesčių mokėtojai turi teisę susigrąžinti dalį mokesčio, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, pagal iš jo gautų pajamų, skirtų ne specialiems tikslams, proporcinę dalį, su sąlyga, kad šie mokesčių mokėtojai neperkėlė šio mokesčio savo klientams, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.



EUROPOS SAJUNGOS
TEISINGUMO TEISMAS

Tyrimų ir dokumentacijos direktoratas

2024 m. gegužė