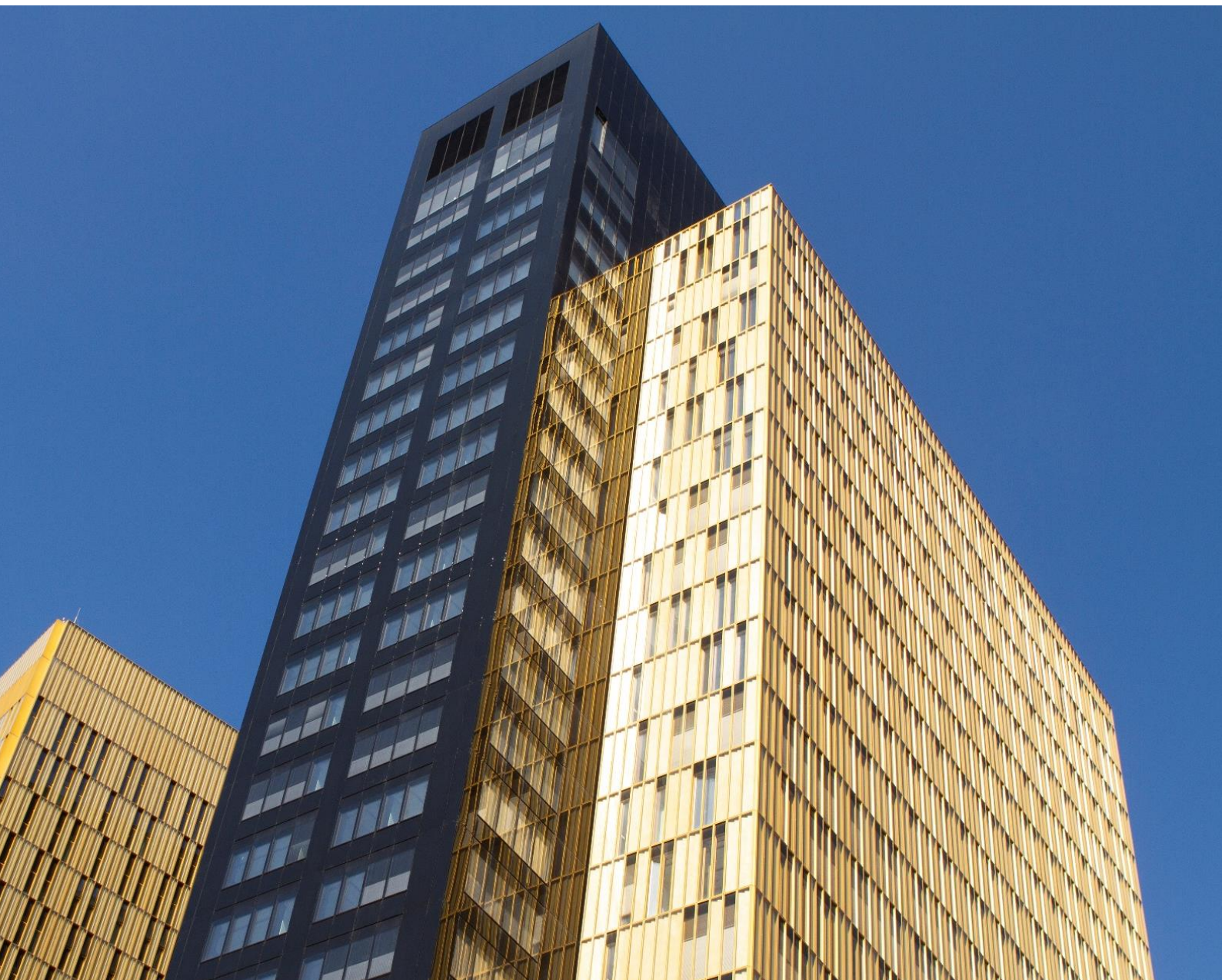




Tematisks pārskats

Akcīzes nodokļi

Priekšvārds

Akcīzes nodokļi ir netiešie nodokļi, kuru pamatā ir noteiktu produktu patēriņš vai lietošana. Atšķirībā no pievienotās vērtības nodokļa (PVN), kas ir vispārējs *ad valorem* nodoklis, akcīzes nodokļi ir īpaši divkāršā veidā, jo tos uzliek tikai konkrētām precēm, proti, alkoholiskajiem dzērieniem, tabakas izstrādājumiem un energoproduktiem, un nosaka, pamatojoties nevis uz šo preču vērtību, bet uz patērēto preču daudzumu (alkohola vai degvielas litri, cigarešu skaits u.c.).

Lai nodrošinātu iekšējā tirgus netraucētu darbību un novērstu konkurences izkropļojumus Savienībā, akcīzes nodokļi ir saskaņoti Eiropas līmenī atbilstoši Līguma par Eiropas Savienības darbību 113. pantam.

Tādēļ 90. gadu vidū tika pieņemti sekundārie tiesību akti, kas šī gadsimta pirmās desmitgades beigās tika pārstrādāti. Šajā ziņā direktīvas, kurās noteikts īpašs režīms, saskaņo nodokļa bāzi (preču grupu definīcija, akcīzes nodokļa aprēķina metode, piemēram, par hektolitru, par spirta tilpumkoncentrācijas vienību, par attiecīgo vienību skaitu utt., – jebkādi atbrīvojumi no nodokļa) un minimālās likmes, ko piemēro dažādām attiecīgām precēm. Savukārt vispārējā direktīva nosaka vispārēju režīmu, kas piemērojams šādu preču ražošanai, glabāšanai un aprītei.

Tiesa ir vairākkārt lēmusi par akcīzes nodokļa režīma darbības aspektiem, runājot gan par konkrētu kārtību, kādā nodoklis uzliekams attiecīgajām precēm, gan par šo preču glabāšanas un aprītes vispārēju režīmu.

Tādējādi lietās, kuras bieži vien attiecas uz tehniskiem jautājumiem, Tiesa ir precizējusi akcīzes nodokļa piemērošanas jomas tvērumu, lai katrā atsevišķā gadījumā noteiktu, vai konkrētas preces ir apliekamas ar nodokli. Turklāt tā ir vairākkārt paudusi viedokli par šo nodokļu struktūru, it īpaši par to, kā piemērojamas tiesību aktos paredzētās dažādās likmes un atbrīvojumi.

Tiesas judikatūrā tika izvērtēti arī noteikumi par akcīzes nodokļa iekasējamību un samaksu.

Tiesa ir ne tikai aplūkojusi akcīzes nodokli pašu par sevi, bet arī precizējusi nosacījumus, ar kādiem dalībvalstis var uzlikt citus netiešos nodokļus akcīzes precēm.

Tiesību aktu saraksts

Vispārējs režīms akcīzes precēm

Padomes **Direktīva 92/12/EEK** (1992. gada 25. februāris) par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību (OV 1992, L 76, 1. lpp.).

Padomes **Direktīva 92/108/EEK** (1992. gada 14. decembris), kas groza Direktīvu 92/12/EEK par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, transportēšanu un kontroli, kā arī Direktīvu 92/81/EEK (OV 1992, L 390, 124. lpp.).

Padomes **Direktīva 96/99/EK** (1996. gada 30. decembris), kas groza Direktīvu 92/12/EEK par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, transportēšanu un kontroli (OV 1997, L 8, 12. lpp.).

Padomes **Direktīva 2008/118/EK** (2008. gada 16. decembris) par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ Direktīvu 92/12/EEK (OV 2009, L 9, 12. lpp.).

Komisijas **Regula (EEK) Nr. 3649/92** (1992. gada 17. decembris) par vienkāršotiem pavaddokumentiem, Kopienas iekšienē pārvadājot akcīzes ražojumus, kas ir nodoti patēriņam nosūtītājā dalībvalstī (OV 1992, L 369, 17. lpp.).

Īpašais režīms akcīzes precēm

Padomes **Direktīva 95/59/EK** (1995. gada 27. novembris) par nodokļiem, kas nav apgrozījuma nodokļi un kas ietekmē tabakas izstrādājumu patēriņu (OV 1995, L 291, 40. lpp.).

Padomes **Direktīva 2011/64/ES** (2011. gada 21. jūnijs) par tabakas izstrādājumiem piemērotā akcīzes nodokļa struktūru un likmēm (OV 2011, L 176, 24. lpp.).

Padomes **Direktīva 92/83/EEK** (1992. gada 19. oktobris) par to, kā saskaņojams akcīzes nodoklis spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem (OV 1992, L 316, 21. lpp.).

Padomes **Direktīva 92/84/EEK** (1992. gada 19. oktobris) par spirta un alkoholisko dzērienu akcīzes nodokļa likmju saskaņošanu (OV 1992, L 316, 29. lpp.).

Padomes **Direktīva 2003/96/EK** (2003. gada 27. oktobris), kas pārkārto Kopienas noteikumus par nodokļu uzlikšanu energoproduktiem un elektroenerģijai (OV 2003, L 283, 51. lpp.).

Padomes **Direktīva 92/81/EEK** (1992. gada 19. oktobris) par to, kā saskaņojams akcīzes nodoklis minerāleļļām (OV 1992, L 316, 12. lpp.).

Padomes **Direktīva 92/82/EEK** (1992. gada 19. oktobris) par minerāleļļu akcīzes nodokļa likmju tuvināšanu (OV 1992, L 316, 19. lpp.).

Muitas tiesiskais regulējums

Padomes **Regula (EEK) Nr. 2913/92** (1992. gada 12. oktobris) par Kopienas Muitas kodeksa izveidi (OV 1992, L 302, 1. lpp.).

Komisijas **Regula (EEK) Nr. 2454/93** (1993. gada 2. jūlijs), ar ko nosaka īstenošanas noteikumus Padomes Regulai (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi (OV 1993, L 253, 1. lpp.).

Eiropas Parlamenta un Padomes **Regula (EK) Nr. 955/1999** (1999. gada 13. aprīlis), ar ko groza Padomes Regulu (EEK) Nr. 2913/92 attiecībā uz ārējā tranzīta procedūru (OV 1999, L 119, 1. lpp.).

Komisijas **Regula (EK) Nr. 1662/1999** (1999. gada 28. jūlijs), kas groza Komisijas Regulu (EEK) Nr. 2454/93, kurā izklāstīti īstenošanas noteikumi Padomes Regulai (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi (OV 1999, L 197, 25. lpp.).

Padomes **Regula (EEK) Nr. 2658/87** (1987. gada 23. jūlijs) par tarifu un statistikas nomenklatūru un kopējo muitas tarifu (OV 1987, L 256, 1. lpp.).

Komisijas **Regula (EEK) Nr. 2587/91** (1991. gada 26. jūlijs), ar ko groza I pielikumu Padomes Regulā (EEK) Nr. 2658/87 par tarifu un statistikas nomenklatūru un kopējo muitas tarifu (OV 1991, L 259, 1. lpp.).

Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma

Padomes **Sestā direktīva 77/388/EEK** (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.).

Savstarpēja palīdzība prasījumu piedziņai saistībā ar konkrētiem nodokļiem

Padomes **Direktīva 76/308/EEK** (1976. gada 15. marts) par savstarpējo palīdzību prasījumu piedziņā attiecībā uz zināmiem nodokļiem un citiem pasākumiem (OV 1976, L 73, 18. lpp.).

Satura rādītājs

PRIEKŠVārds	3
TIESĪBU AKTU SARAKSTS.....	4
I. AKCĪZES PRECĒM PIEMĒROJAMO NODOKĻA BĀŽU UN LIKMJU SASKAŅOŠANA	7
1. Akcīzes nodokļa saskaņošana tabakas izstrādājumiem	7
1.1. Akcīzes nodokļa tabakas izstrādājumiem piemērošanas joma	7
1.2. Tabakas izstrādājumiem piemērojamā akcīzes nodokļa struktūra.....	9
2. Alkoholiskajiem dzērieniem piemērojamā akcīzes nodokļa saskaņošana	11
2.1. Akcīzes nodokļa alkoholiskajiem dzērieniem piemērošanas joma	11
2.2. Alkoholiskajiem dzērieniem piemērojamo akcīzes nodokļu struktūra.....	16
3. Akcīzes nodokļa saskaņošana energoproduktiem	22
3.1. Akcīzes nodokļa energoproduktiem piemērošanas joma.....	22
3.2. Energoproduktiem piemērojamā akcīzes nodokļa struktūra.....	27
II. AKCĪZES NODOKĻU IEKASĒJAMĪBAS UN SAMAKSAS NOTEIKUMU SASKAŅOŠANA	30
1. Akcīzes nodokļa iekasējamība	30
1.1. Iekasējamība, ja akcīzes prece tiek izvesta no atliktās nodokļa maksāšanas režīma	31
1.2. Iekasējamība gadījumā, ja akcīzes preces iegādājas privātpersona	39
2. Akcīzes nodokļa samaksa	44
III. NETIEŠIE NODOKĻI, KAS NAV AKCĪZES NODOKĻI PAR AKCĪZES PRECĒM	49

I. Akcīzes precēm piemērojamo nodokļa bāžu un likmju saskaņošana

1. Akcīzes nodokļa saskaņošana tabakas izstrādājumiem

1.1. Akcīzes nodokļa tabakas izstrādājumiem piemērošanas joma

Spriedums, 2017. gada 6. aprīlis, Eko-Tabak (C-638/15, [EU:C:2017:277](#))

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Direktīva 2011/64/ES – 2. panta 1. punkta

c) apakšpunkts – 5. panta 1. punkta a) apakšpunkts – Jēdzieni “smēķējamā tabaka”, “tabaka, kas ir sagriežta vai citādi sasmalcināta” un “rūpnieciska apstrāde”

Dienvidbohēmijas reģiona (Čehijas Republika) muitas iestāde izdeva rīkojumu par zināma skaita *Eko-Tabak* piederošo preču konfiskāciju, pamatojoties uz to, ka šīs preces ir smēķējamā tabaka valsts akcīzes nodokļa likuma izpratnē, un tāpēc tās ir apliekamas ar akcīzes nodokli.

Eko-Tabak cēla prasību par šo lēmumu *Krajský soud v Českých Budějovicích* (Česke Budejovices apgabaltiesa, Čehijas Republika), apgalvojot, ka valsts likumā sniegtajā smēķējamās tabakas definīcijā ir pārmērīgi paplašināts Direktīvā 2011/64 paredzēto tabakas izstrādājumu saraksts. *Eko-Tabak* uzskata, ka tās produkts, kas ir kaltētu, plakanu neregulāras formas lapu tabaka ar daļēji izgrieztu vidējo dzīslu, kurai veikta sākotnējā kaltēšana un kontrolēta mitrināšana un kurā ir glicerīns, vēl ir jāapstrādā, lai to varētu smēķēt (vienkāršā apstrādē izmanto sasmalcināšanu vai sagriešanu ar rokām). Tāpēc tā neesot smēķējamā tabaka.

Tā kā *Eko-Tabak* prasība tika noraidīta, tā iesniedza apelācijas sūdzību *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa, Čehijas Republika). Šai tiesai ir šaubas par to, vai tādi izstrādājumi kā pamatlietā aplūkoti ir tabakas izstrādājumi, kuriem piemērojama Direktīva 2011/64. Ja atbilde uz šo jautājumu būtu noliedzīga, tā vēlas noskaidrot, vai minētās direktīvas 2. un 5. pants liedz dalībvalstij piemērot šādiem izstrādājumiem akcīzes nodokli.

Tiesa uzskata, ka Direktīvas 2011/64 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts un 5. panta 1. punkts jāinterpretē tādējādi, ka tāda kaltētu, plakanu neregulāras formas lapu tabaka ar daļēji izgrieztu vidējo dzīslu, kurai ir veikta sākotnējā kaltēšana un kontrolēta mitrināšana, kurā ir glicerīns un kuru var smēķēt pēc vienkāršas apstrādes, izmantojot sasmalcināšanu vai sagriešanu ar rokām, ietilpst jēdzienā “smēķējamā tabaka” šo normu izpratnē.

Proti, no šīs direktīvas 5. panta 1. punkta a) apakšpunkta formulējuma izriet, ka tajā ir prasīts ievērot divus kumulatīvus nosacījumus, proti, pirmkārt, lai tabaka būtu sagriežta

vai citādi sasmalcināta, satīta vai sapresēta gabalos un, otrkārt, lai tā būtu smēķējama bez turpmākas rūpnieciskas apstrādes.

Šajā ziņā, tā kā šajā direktīvā nav definēti termini “sagriezts” un “sasmalcināts”, to piemērojamības noteikšanai jāizmanto to vispārējā un vispāratzītā nozīme. Šie termini, kuru parastā nozīme ir īpaši plaša, attiecībā uz pirmo minēto apzīmē rezultātu darbībai, ko veido daļas vai gabala atdalīšana no kaut kā ar griežamo instrumentu un attiecībā uz otro – rezultātu darbībai, ko veido kaut kā sakapāšana vai sadalīšana.

Tādējādi, ciktāl pamatlietā aplūkoti izstrādājumi saskaņā ar iesniedzējtiesas sniegtajām norādēm sastāv no tabakas lapām ar daļēji izgrieztu vidējo dzīslu, šie izstrādājumi uzskatāmi par tabaku, kas sagriezta vai citādi sasmalcināta Direktīvas 2011/64 5. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē.

Savukārt minētā 5. panta 1. punkta a) apakšpunktā lietotais jēdziens “rūpnieciska apstrāde” vispārīgi apzīmē izejvielu pārstrādi materiālās precēs, parasti lielā apjomā, atbilstoši standarta procesam.

No Tiesas judikatūras būtībā izriet, ka “rūpnieciska apstrāde” nav vieglas darbības, kuru mērķis ir nepabeigtu tabakas izstrādājumu padarīt smēķējamu, piemēram, darbība, ar kuru tabakas rullītis vienkārši tiek ievietots cigaretes čaulītē.

Šajos apstākļos par smēķējamu bez turpmākas “rūpnieciskas apstrādes” Direktīvas 2011/64 5. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē ir uzskatāms tabakas izstrādājums, kas ir gatavs vai var tikt viegli, neizmantojot rūpnieciskus paņēmienus, sagatavots smēķēšanai.

Šajā gadījumā, kā izriet no lēmuma lūgt prejudiciālu nolēmumu, pamatlietā aplūkotajiem izstrādājumiem ir veikta sākotnējā kaltēšana un kontrolēta mitrināšana, tajos ir glicerīns un tie ir smēķējami pēc vienkāršas apstrādes, izmantojot sasmalcināšanu vai griešanu ar rokām. Tādējādi šķiet, ka šie izstrādājumi atbilst arī nosacījumam, ka tiem jābūt smēķējamiem bez turpmākas rūpnieciskas apstrādes, un tāpēc tie ietilpst jēdzienā “smēķējamā tabaka”, kurš definēts Direktīvas 2011/64 5. panta 1. punkta a) apakšpunktā; tas gan ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

Šajos apstākļos šie izstrādājumi nav sasmalcināta tabaka, kas paredzēta cigarešu tīšanai šīs direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta i) punkta izpratnē, tādēļ uzskatāms, ka tie ietilpst jēdzienā “cita smēķējamā tabaka” minētās direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta ii) punkta izpratnē.

1.2. Tabakas izstrādājumiem piemērojamā akcīzes nodokļa struktūra

Spriedums, 2010. gada 4. marts, Komisija/Francija (C-197/08, [EU:C:2010:111](#))

Spriedums, 2010. gada 4. marts, Komisija/Austrija (C-198/08, [EU:C:2010:112](#))

Spriedums, 2010. gada 4. marts, Komisija/Īrija (C-221/08, [EU:C:2010:113](#))

Valsts pienākumu neizpilde – Direktīva 95/59/EK – Nodokļi, kas nav apgrozījuma nodokļi un kas uzlikti tabakas izstrādājumu patēriņam – 9. pants 1. punkts – Ražotāju un importētāju veikta augstākās mazumtirdzniecības cenas brīva noteikšana saviem izstrādājumiem – Valsts tiesiskais regulējums par zemākās mazumtirdzniecības cenas noteikšanu cigaretēm – Valsts tiesiskais regulējums, ar kuru aizliegts pārdot tabakas izstrādājumus “par īpaša piedāvājuma cenu, kas ir pretēja sabiedrības veselības mērķiem” – Jēdziens “valstu tiesību aktu sistēmas attiecībā uz cenu kontroli vai uzlikto cenu ievērošanu” – Pamatojums – Sabiedrības veselības aizsardzība – Pasaules Veselības organizācijas Vispārējā konvencija par tabakas uzraudzību

Valsts pienākumu neizpilde – Direktīva 95/59/EK – Nodokļi, kas nav apgrozījuma nodokļi un kas uzlikti tabakas izstrādājumu patēriņam – 9. pants 1. punkts – Ražotāju un importētāju veikta augstākās mazumtirdzniecības cenas brīva noteikšana saviem izstrādājumiem – Valsts tiesiskais regulējums par zemākās mazumtirdzniecības cenas noteikšanu cigaretēm un sasmalcinātai tabakai – Pamatojums – Sabiedrības veselības aizsardzība – Pasaules Veselības organizācijas Vispārējā konvencija par tabakas uzraudzību

Valsts pienākumu neizpilde – Direktīva 95/59/EK – Nodokļi, kas nav apgrozījuma nodokļi un kas uzlikti tabakas izstrādājumu patēriņam – 9. pants 1. punkts – Ražotāju un importētāju veikta augstākās mazumtirdzniecības cenas brīva noteikšana saviem izstrādājumiem – Valsts tiesiskais regulējums par zemākās mazumtirdzniecības cenas noteikšanu cigaretēm – Pamatojums – Sabiedrības veselības aizsardzība – Pasaules Veselības organizācijas Vispārējā konvencija par tabakas uzraudzību

Direktīvā 95/59 bija paredzēts, ka tabakas ražotāji un importētāji var brīvi noteikt augstākās mazumtirdzniecības cenas visiem saviem izstrādājumiem. Komisija uzskata, ka trīs dalībvalstu tiesiskie regulējumi, kas nosaka minimālās cenas, kuras atbilst noteiktai procentuālajai daļai no attiecīgās tabakas izstrādājumu vidējās cenas (95 % Francijā, 92,75 % cigaretēm un 90 % sasmalcinātajai tabakai Austrijā un 97 % Īrijā), mazina ražotāju un importētāju brīvību noteikt maksimālās mazumtirdzniecības cenas saviem izstrādājumiem un tādējādi arī brīvu konkurenci.

Tāpēc Komisija cēla prasību Tiesā, jo uzskatīja, ka attiecīgie valsts tiesiskie regulējumi ir pretrunā Direktīvai 95/59.

Dalībvalstis savus tiesiskos regulējumus mēģināja pamatot, atsaucoties uz Pasaules Veselības organizācijas (PVO) Pamatkonvenciju, kā arī EKL 30. panta noteikumiem, lai attaisnotu Direktīvas 95/59 9. panta 1. punkta iespējamo pārkāpumu saistībā ar cilvēku veselības un dzīvības aizsardzības mērķi.

Šajos trīs spriedumos Tiesa vienādi spriež, ka, pieņemot un paturot spēkā tiesību aktus, atbilstoši kuriem tabakas izstrādājumu mazumtirdzniecības zemākās pārdošanas cenas nosaka valsts, jo ar šo režīmu visos gadījumos nevar izslēgt, ka noteiktās zemākās cenas var nelabvēlīgi ietekmēt konkurences priekšrocības, kas dažiem tabakas izstrādājumu ražotājiem vai importētājiem var rasties zemākas pašizmaksas dēļ, dalībvalsts nav izpildījusi pienākumus, kas tai noteikti Direktīvas 95/59, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 2002/10, 9. panta 1. punktā. Ar šāda tiesisko regulējumu, kurā tostarp noteikta zemākā cena, ņemot vērā vidējo cenu tirgū, var tikt novērstas atšķirības starp konkurējošo preču cenām un var notikt šo cenu virzība dārgāku preču virzienā. Tādēļ minētais tiesiskais regulējums nelabvēlīgi ietekmē ražotāju un importētāju brīvību noteikt augstāko mazumtirdzniecības cenu, ko savukārt garantē Direktīvas 95/59 9. panta 1. punkta otrā daļa.

Turklāt PVO Pamatkonvencija par tabakas kontroli neietekmē šāda tiesiskā regulējuma saderību ar Direktīvas 95/59 9. panta 1. punktu, jo šajā konvencijā līgumslēdzējām pusēm nav neviena konkrēta pienākuma cenu politikas tabakas izstrādājumu nozares kontekstā un tajā ir tikai aprakstītas iespējamās rīcības alternatīvas ņemt vērā valsts veselības mērķi tabakas kontrolei. Faktiski šīs konvencijas 6. panta 2. punktā ir tikai paredzēts, ka līgumslēdzējām pusēm būtu jāveic vai jāatstāj spēkā pasākumi, kas tajā skaitā "var būt" nodokļu politikas un "attiecīgajā gadījumā" cenu politikas tabakas izstrādājumiem īstenošana.

Visbeidzot – dalībvalstis nevar pamatoties uz EKL 30. pantu, lai attaisnotu Direktīvas 95/59 9. panta 1. punkta pārkāpumu saistībā ar cilvēku veselības un dzīvības aizsardzības mērķi. Proti, EKL 30. pants nav jāsaprot kā tāds, ar kuru tiek pieļauti pasākumi, kas nav importa un eksporta kvantitatīvie ierobežojumi, kā arī EKL 28. un 29. pantā minētie pasākumi ar līdzvērtīgu iedarbību.

Tomēr ar Direktīvu 95/59 dalībvalstīm netiek liegts turpināt ierobežot tabakas patēriņu, kas ir viens no sabiedrības veselības aizsardzības mērķiem.

Šajā ziņā nodokļu tiesiskais regulējums ir būtisks un efektīvs instruments cīņā pret tabakas izstrādājumu patēriņu un tādējādi arī sabiedrības veselības aizsardzībā, ņemot vērā, ka mērķis nodrošināt, lai minēto preču cenas tiktu noteiktas pietiekami augstā līmenī, var atbilstoši tikt sasniegts ar nodokļu paaugstināšanu šiem izstrādājumiem, jo akcīzes nodokļa paaugstināšana agrāk vai vēlāk izpaudīsies kā mazumtirdzniecības cenas paaugstināšanās, nelabvēlīgi neietekmējot cenu noteikšanas brīvību.

2. Alkoholiskajiem dzērieniem piemērojamā akcīzes nodokļa saskaņošana

2.1. Akcīzes nodokļa alkoholiskajiem dzērieniem piemērošanas joma

Spriedums, 2019. gada 13. marts, B. S. (Iesals alus sastāvā) (C-195/18, [EU:C:2019:197](#))

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Akcīzes nodoklis spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem – Direktīva 92/83/EEK – 2. pants – “Alus” jēdziens – Dzēriens, kas ražots no misas, kura iegūta no maisījuma, kurā ir vairāk glikozes nekā iesala – Kombinētā nomenklatūra – Pozīcijas 2203 (iesala alus) vai 2206 (citi raudzēti dzērieni)

Prasītājs ražoja alkoholisko dzērienu, kas, kā viņš apgalvo, bija alus un nealkoholiskā dzēriena maisījums. Galvenā sastāvdaļa misā, kas veidoja šī dzēriena ražošanai izmantotā starpprodukta bāzi, bija glikozes sīrups, nevis iesals (100 hektolitri misas tiek iegūti no 134,9 l iesala ekstrakta, 1708,2 l glikozes sīrupa, 9 l citronskābes, 2,4 l amonija fosfāta, uzturvielām un ūdens).

Par šo produkciju viņš ik mēnesi kompetentajai muitas iestādei iesniedza akcīzes nodokļa deklarācijas, klasificējot tā ražoto dzērienu kā “maisījumu no alus” kombinētās nomenklatūras (turpmāk tekstā – “KN”) pozīcijā 2203 un bezalkoholiskiem dzērieniem un piemērojot minētajam dzērienam alum paredzēto akcīzes nodokļa likmi.

Muitas iestādes vadītājs apstrīdēja šīs deklarācijas, jo uzskatīja, ka ražotais dzēriens bija jāklasificē KN pozīcijā 2206 kā dzēriens uz cita raudzētā dzēriena (kas nav alus) un bezalkoholiskā dzēriena bāzes un ka tam jāpiemēro augstāka akcīzes nodokļa likme. Muitas iestādes vadītājs šo iebildumu pamatoja tādējādi, ka starpprodukta ražošanā galvenā izmantotā sastāvdaļa bija glikozes sīrups, nevis iesals un tādēļ to nevarēja klasificēt KN pozīcijā 2203, kas attiecas uz “iesala alu”.

Šajā lietā prasītājs tika notiesāts par noziedzīgu nodarījumu, proti, Polijas nodokļu administrācijas maldināšanu attiecībā uz viņa ražotā dzēriena veidu, samazinot tādējādi viņam maksājamā akcīzes nodokļa apmēru. Vēlāk prasītājs iesniedza apelācijas sūdzību iesniedzējtiesā.

Šīs tiesas ieskatā, lai noteiktu, vai prasītājs ir vainīgs noziedzīga nodarījuma izdarīšanā, būtisks ir jautājums par to, vai viņš savu ražoto dzērienu ir pamatoti klasificējis kā “maisījumu no alus” KN pozīcijā 2203 un bezalkoholiskiem dzērieniem, vai arī runa ir par dzērienu uz cita raudzētā dzēriena (kas nav alus) un bezalkoholiskā dzēriena bāzes.

Šādos apstākļos iesniedzējtiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai jautājumu, lai būtībā noskaidrotu, vai Direktīvas 92/83 2. pants jāinterpretē tādējādi, ka starpprodukts, kas domāts, lai to samaisītu ar bezalkoholiskiem dzērieniem, un kas iegūts no misas, kurā ir mazāk iesalinātu sastāvdaļu nekā neiesalinātu sastāvdaļu un kurā pirms raudzēšanas procesa ir pievienots glikozes sīrups, var tikt klasificēts KN pozīcijā 2203 kā “iesala alus”.

Tiesa norāda, ka Direktīvas 92/83 2. pantā ar apzīmējumu “alus” ir ietverts ne vien jebkurš produkts, kas ietilpst KN pozīcijā 2203 (“iesala alus”), bet arī jebkurš produkts, kuru veido alus, kas sajaukts ar bezalkoholiskiem dzērieniem, kuri ietilpst KN pozīcijā 2206 (“Citi raudzēti dzērieni: piemēram, sidrs, bumbieru vīns, medalus; raudzēto dzērienu maisījumi un raudzēto dzērienu un bezalkoholisko dzērienu maisījumi, kas nav norādīti vai iekļauti citur”), ja spirta tilpumkoncentrācija abos gadījumos pārsniedz 0,5 tilp. %. Nav šaubu, ka strīdīgo produktu – maisījumu no alkoholiska starpprodukta, kurš iegūts raudzējot, un bezalkoholiskiem dzērieniem – nevar klasificēt KN pozīcijā 2203. To var klasificēt kā “alu” tikai tad, ja pašu alkoholisko starpproduktu var klasificēt kā “iesala alu” KN pozīcijas 2203 nozīmē, saprotot, ka, šķiet, netiek apšaubīts, ka šī galaprodukta spirta tilpumkoncentrācija pārsniedz 0,5 tilp. %.

Šajā ziņā Tiesa piemēro savu pastāvīgo judikatūru, saskaņā ar kuru izšķirošais kritērijs preču tarifu klasifikācijas ziņā ir rodams attiecīgās preces objektīvajās pazīmēs un īpašībās, kas definētas KN pozīcijas formulējumā un skaidrojošajās piezīmēs, kuras attiecībā uz KN izstrādājusi Komisija, bet attiecībā uz harmonizēto sistēmu (HS) – Pasaules Muitas organizācija. Lai šajā lietā uz starpproduktu varētu attiecināt iespējamo “iesala alus” kvalifikāciju, Tiesa konstatē, ka, protams, iesals jāiekļauj produkta sastāvā, taču ne KN, ne HS skaidrojumā nav noteikta tā procentuālā daļa. Skaidrojošajā piezīmē ir nepārprotami paredzēts, ka misas pagatavošanai var izmantot noteiktu daudzumu neiesalinātu graudu, nepieprasot, lai šo neiesalināto sastāvdaļu īpatsvars būtu mazāks par iesala sastāvdaļu īpatsvaru, un glikozes sīrupa pievienošana nav aizliegta. Turklāt skaidrojošajā piezīmē, kuras valodu versijas atšķiras, *expressis verbis* ir atzīta iespēja raudzēšanas procesā pievienot aromatizētājus, kas *ipso facto* neizslēdz iespēju strīdīgo izstrādājumu klasificēt kā “iesala alu”. Produkta objektīvajām pazīmēm un īpašībām, it īpaši organoleptiskajām īpašībām, joprojām jāatbilst alus īpašībām. Tā kā tas ir fakts jautājums, valsts tiesai jānosaka, vai alkoholiskais starpprodukts, kas sajaukts ar bezalkoholiskajiem dzērieniem, lai iegūtu galaproduktu, atbilst alum (it īpaši vizuālās līdzības vai specifiskās garšas dēļ). Tikai tad, ja šie nosacījumi ir izpildīti, produktu var iekļaut KN pozīcijā 2203 un aplikot to ar alum piemērojamo akcīzes nodokli.

Spriedums, 2010. gada 9. decembris, *Répertoire Culinaire* (C-163/09, [EU:C:2010:752](#))

Direktīva 92/83/EEK – Akcīzes nodokļa spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem saskaņošana – 20. panta pirmais ievilkums un 27. panta 1. punkta e) un f) apakšpunkts – Kulinārijā izmantojams vīns, portvīns un konjaks

Londonas pārtikas produktu vairumtirgotājs *Répertoire Culinaire* importēja no Francijas kulinārijā izmantojamo vīnu, portvīnu un konjaku, kuriem ražotājs pievienojis sāli un piparus, lai tādējādi tos varētu lietot tikai ēdienu gatavošanai un lai tie būtu nebaudāmi kā dzērieni.

Tomēr Apvienotās Karalistes nodokļu iestādes uzskatīja, ka šiem produktiem jāuzliek akcīzes nodoklis, ko piemēro alkoholam, un tādēļ to ieviešanas brīdī tos konfiscēja.

Répertoire Culinaire strīdas ar Apvienotās Karalistes iestādēm par šo preču izdošanu.

Lai arī Tiesai jau ir bijusi iespēja 2008. gada 12. jūnija spriedumā *Gourmet Classic* (C-458/06, EU:C:2008:338) apstiprināt, ka kulinārijā izmantojamais vīns ir apliekams ar akcīzes nodokli, iesniedzējtiesa ar savu pirmo jautājumu tomēr lūdza Tiesu precizēt, vai Direktīvas 92/83 20. panta pirmais ievilkums jāinterpretē tādējādi, ka šajā tiesību normā minētā “etilspirta” definīcija attiecas uz kulinārijā izmantojamo vīnu un portvīnu, kā arī pārskatīt savu juridisko vērtējumu šajā lietā.

Trešais jautājums bija par to, kāds ir juridiskais pamatojums kulinārijā izmantojamā alkohola atbrīvošanai no akcīzes nodokļa.

Ar ceturto jautājumu iesniedzējtiesa vēlējās noskaidrot, kādi pienākumi rodas importa dalībvalstij no tā, ka kulinārijā izmantojamais alkohols pirms tā laišanas apgrozībā Savienībā tā ražotājvalstī jau ir bijis atbrīvots no akcīzes nodokļa.

Visbeidzot otrais jautājums bija par to, kādi ir atbrīvojuma piemērošanas noteikumi, ja dalībvalsts izvēlētos akcīzes nodokļa atmaksāšanas sistēmu. Faktiski Apvienotā Karaliste šo atmaksāšanu piešķir tikai saskaņā ar ļoti ierobežojošiem nosacījumiem.

Pirmkārt, Tiesa nosprieda, ka Direktīvas 92/83 20. panta pirmais ievilkums jāinterpretē tādējādi, ka šajā normā minētā “etilspirta” definīcija attiecas arī uz kulinārijā izmantojamo vīnu un portvīnu.

Tas, ka kulinārijā izmantojamais vīns un portvīns paši par sevi ir uzskatāmi par sastāvdaļām kādiem citiem pārtikas produktiem, kuri ietilpst Kombinētās nomenklatūras, kas pievienota Regulai Nr. 2658/87, kurā grozījumi izdarīti ar Regulu Nr. 2587/91, 21. nodaļā, un tas, ka tie nav lietojami pārtikā kā dzērieni, neietekmē minētā noteikuma piemērojamību tajos ietvertajam etilspirtam.

Otrkārt, Tiesa precizē, ka kulinārijā izmantojamā vīna, portvīna un konjaka, ko lieto pārtikas produktu ražošanā, atbrīvojumam no saskaņotā akcīzes nodokļa ir piemērojams Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta f) apakšpunkts.

Minētās direktīvas 27. panta 1. punkta e) apakšpunkts uz šiem produktiem ir attiecināms tikai tad, ja tos izmantoto pārtikas produktiem un bezalkoholiskiem dzērieniem paredzētu garšvielu ražošanai.

Treškārt, Direktīvas 92/83 normu vienota piemērošana nozīmē, ka citām dalībvalstīm principā ir jāatzīst apstāklis, ka konkrētā dalībvalstī kāda prece tiek aplikta ar akcīzes nodokli vai no tā atbrīvota. Pretēja interpretācija apdraudētu ar minēto direktīvu sasniedzamā mērķa īstenošanu un varētu apgrūtināt preču brīvu apriti.

Gadījumā, ja tādas preces kā kulinārijā izmantojamais vīns, portvīns un konjaks, kas dalībvalstī, kurā tie tiek ražoti, nav uzskatīti par apliekamiem ar akcīzes nodokli vai no tā atbrīvoti atbilstoši Direktīvai 92/83 un laisti tirgū, ir paredzēti laišanai tirgū citā dalībvalstī, pēdējai minētajai dalībvalstij savā teritorijā šīm precēm jāpiemēro tāds pats režīms, ja vien nepastāv konkrēti, objektīvi un pārbaudāmi pierādījumi, ka pirmā minētā

dalībvalsts nav pareizi piemērojusi šīs direktīvas normas vai ka saskaņā ar tās 27. panta 1. punktu ir pamatoti veikt pasākumus, lai novērstu krāpšanu, nemaksāšanu vai atbrīvojumu ļaunprātīgu izmantošanu, kā arī nodrošinātu šo atbrīvojumu pareizu un tūlītēju piemērošanu.

Visbeidzot, ceturtkārt, Tiesa nosprieda, ka Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta f) apakšpunkts jāinterpretē tādējādi, ka šajā normā paredzētajam atbrīvojumam tādus nosacījumus, kādi ir noteikti valsts tiesiskajā regulējumā, proti, personu, kuras var iesniegt atmaksāšanas pieprasījumu, loka ierobežojumu, četru mēnešu termiņu šī pieprasījuma iesniegšanai un minimālās atmaksājamās summas noteikšanu, var piemērot tikai tad, ja konkrēti, objektīvi un pārbaudāmi pierādījumi liecina par to, ka šie nosacījumi ir nepieciešami minētā atbrīvojuma pareizai un nekavējošai piemērošanai, kā arī nodokļu nemaksāšanas, apiešanas vai ļaunprātīgas izmantošanas novēršanai. Iesniedzējtiesai jāpārbauda, vai tas tā ir saistībā ar minētajā tiesiskajā regulējumā paredzētajiem nosacījumiem.

Pirmkārt, minētās direktīvas 27. panta 1. punktā minēto produktu atbrīvojums ir princips, bet atteikums piemērot atbrīvojumu ir izņēmums, un, otrkārt, ar šajā tiesību normā dalībvalstīm paredzēto iespēju noteikt nosacījumus, lai panāktu pareizu un tūlītēju šādu atbrīvojumu piemērošanu un novērstu jebkādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu, nevar apšaubīt minētajā noteikumā paredzētā pienākuma noteikt atbrīvojumu beznosacījuma raksturu.

Spridums, 2007. gada 19. aprīlis, Profisa (C-63/06, [EU:C:2007:233](#))

Direktīva 92/83/EEK – Akcīzes nodokļa spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem saskaņošana – 27. panta 1. punkta f) apakšpunkts – Spirts, ko satur šokolādes produkti – Atbrīvojums no saskaņotā akcīzes nodokļa

UAB Profisa, kas ieved Lietuvā šokolādes produktus, kuri satur etilspirtu, lūdza piemērot Direktīvā 92/83 paredzēto atbrīvojumu.

Lietuvas Muitas administrācija atteicās piešķirt *Profisa* minēto atbrīvojumu, pamatojoties uz to, ka Lietuvas likums par akcīzes nodokli, lai arī no akcīzes nodokļa ar to ir atbrīvots etilspirts, kas paredzēts šokolādes produktu ražošanai, liedz piemērot šādu atbrīvojumu ieviesti etilspirtu saturošiem šokolādes galaproduktiem.

Profisa apstrīdēja šo lēmumu pirmās instances administratīvajā tiesā, kas noraidīja tās pieteikumu. Pēc tam *Profisa* iesniedza apelācijas sūdzību *Vyriausiasis administracinis teismas* (Augstākā administratīvā tiesa, Lietuva), kam radās šaubas par Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta f) apakšpunkta, uz kura pamata tika izstrādāts Lietuvas likums, lietuviešu valodas versijas un citu šī tiesību akta versiju neatbilstību, un tā ierosināja Tiesā prejudiciāla nolēmuma tiesvedību.

Tiesa atgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Kopienų tiesību normu vienveidīgas piemērošanas un līdz ar to vienveidīgas interpretācijas nepieciešamība izslēdz iespēju šaubu gadījumā aplūkot tiesību normas tekstu izolēti tikai vienā no tās versijām, bet gluži pretēji – prasa, lai tas tiktu interpretēts un piemērots, ievērojot tekstus citās oficiālajās valodās.

Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta f) apakšpunktā dalībvalstīm ir noteikts pienākums atbrīvot no saskaņotā akcīzes nodokļa alkoholu un alkoholiskos dzērienus, ko tieši vai netieši izmanto pārtikas produktu ražošanā, tomēr ar nosacījumu, ka šajos produktos spirta saturs nepārsniedz 8,5 litrus 100 kilogramos – šokolādē un 5 litrus 100 kilogramos – citos produktos. Nekas šajā tekstā, izņemot lietuviešu valodas versiju, neattiecas uz alkohola izmantošanu attiecīgā produkta ražošanā.

Gadījumā, ja Kopienų tiesību akta teksts dažādu valodu versijās atšķiras, attiecīgā tiesību norma jāinterpretē atkarībā no tā tiesiskā regulējuma vispārējās struktūras un mērķa, kurā šī tiesību norma ietilpst.

Šajā gadījumā Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta f) apakšpunkts jāinterpretē tādējādi, ka tas liek dalībvalstīm atbrīvot no saskaņotā akcīzes nodokļa etilspirtu, kas ievests Savienības muitas teritorijā un ko satur tūlītējam patēriņam paredzēti šokolādes produkti, ja spirta saturs šajos produktos nepārsniedz 8,5 litrus 100 kilogramos produkta.

Šajā ziņā nav nozīmes vietai, kurā etilspirts tiek izmantots attiecīgo produktu ražošanai.

Spriedums, 2000. gada 29. jūnijs, Salumets u.c. (C-455/98, [EU:C:2000:352](#))

Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Sestā direktīva – Ievedmuita – Piemērošanas joma – Kontrabandas etilspirta ievēšana

Strīds pamatlietā radās starp Somijas muitas iestādēm un fiziskām personām, kuras tika sauktas pie atbildības par etilspirta kontrabandu.

Atbildētāji apgalvoja, ka uz tiem neattiecas akcīzes nodokļa direktīvu piemērošanas joma, atsaucoties uz judikatūru attiecībā uz narkotisko vielu importu, saskaņā ar kuru muitas vai apgrozījuma nodokļu parāds nevar rasties no narkotisko vielu nelikumīgas ievēšanas vai piegādes, izņemot produktus, kuri ietilpst Kopienų tiesību piemērošanas jomā, jo tie ir daļa no likumīgas un kontrolētas ekonomiskās aprites, lai tos izmantotu medicīniskiem vai zinātniskiem mērķiem ¹.

¹ Atbildētāji pamatlietā atsaucas uz spriedumiem, 1981. gada 5. februāris, *Horvath* (50/80, [EU:C:1981:34](#)); 1982. gada 26. oktobris, *Wolf* (221/81, [EU:C:1982:363](#)); 1984. gada 28. februāris, *Einberger* (294/82, [EU:C:1984:81](#)); 1988. gada 5. jūlija spriedums *Mol* (269/86, [EU:C:1988:359](#)); 1988. gada 5. jūlijs, *Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat* (289/86, [EU:C:1988:360](#)). Šī judikatūra esot apstiprināta un paplašināta lietās par viltotas naudas ievēšanu (1990. gada 6. decembra spriedums *Witzemann*, C-343/89, [EU:C:1990:445](#)).

Somijas valdība, kā arī dalībvalstu valdības, kas iesniedza apsvērumus, atsaucās uz spriedumiem, kuros Tiesa atzinusi, ka PVN parasti jāmaksā, ja krāpnieciski tirgotas preces konkurē ar precēm, kas tiek tirgotas likumīgā aprītē, piemēram, viltotas smaržas ², nelikumīga azartspēļu rīkošana ³ vai nelikumīgs IT sistēmu eksports ⁴.

Somijas tiesa, kas izskatīja šo lietu, uzdeva Tiesai jautājumu par to, vai Direktīvas 92/12 un Direktīvas 92/83 tiesību normas ir piemērojamas etilspirtam, kas kontrabandas ceļā ievests no trešām valstīm. Tā it īpaši vēlējās noskaidrot, vai krāpnieciskais etilspirta imports nebūtu jāpielīdzina narkotisku vielu nelikumīgai piegādei un viltotas naudas ievēšanai.

Tiesa vispirms norāda, ka gadījumā, ja tādu preču kā narkotikas vai viltota nauda nelikumīga ievēšana vai piegāde, kuras to būtības vai specifisko īpašību dēļ nedrīkst nedz likumīgi tirgot, nedz arī integrēt ekonomiskajā aprītē, netiek aplikta ar muitas nodokļiem vai nodevām, kas parasti jāmaksā saskaņā ar Kopienas tiesisko regulējumu, nodokļu neitralitātes principam, izņemot gadījumus, kad ir izslēgta konkurence starp likumīgu un nelikumīgu ekonomikas nozari, ir pretrunā vispārēja likumīgu un nelikumīgu darījumu nošķiršana.

Ja etilspirts tiek ievests kontrabandas ceļā no trešās valsts, šīs preces tirdzniecība nav aizliegta tās būtības vai specifisko īpašību dēļ. Etilspirtu arī nevar uzskatīt par produktu, kas izslēgts no ekonomiskās aprites, jo starp kontrabandas ceļā ievesto preci un likumīgā aprītē tirgotu preci var pastāvēt konkurence, ciktāl pastāv likumīgs alkohola tirgus, kurā tieši ir pieejamas kontrabandas preces.

Līdz ar to Direktīva 92/12 un Direktīva 92/83 jāinterpretē tādējādi, ka to noteikumi par nodokļu uzlikšanu un nodokļu parādu ir piemērojami arī kontrabandas etilspirtam, kas no trešām valstīm ievests Kopienas muitas teritorijā.

2.2. Alkoholiskajiem dzērieniem piemērojamo akcīzes nodokļu struktūra

Spriedums, 1999. gada 17. jūnijs, Socridis (C-166/98, [EU:C:1999:316](#))

Iekšējie nodokļi – EK līguma 95. pants (jaunajā redakcijā pēc grozījumiem – EKL 90. pants) – Direktīva 92/83/EEK un Direktīva 92/84/EEK – Vīna un alus atšķirīga aplikšana ar nodokli

Société critouridienne de distribution (Socridis) lūdza samazināt akcīzes nodokli, kas tai bija jāmaksā par alu laikposmā no 1993. gada maija līdz decembrim. Šajā ziņā tā apgalvoja, ka Direktīva 92/83 un Direktīva 92/84 ir pretrunā EK līguma 95. panta otrajai daļai (jaunajā redakcijā pēc grozījumiem – EKL 90. pants), jo pēc tās domām ar šīm direktīvām

² Spriedums, 1998. gada 28. maijs, *Goodwin un Unstead* (C-3/97, [EU:C:1998:263](#)).

³ Spriedums, 1998. gada 11. jūnijs, *Fischer* (C-283/95, [EU:C:1998:276](#)).

⁴ Spriedums, 1993. gada 2. augusts, *Lange* (C-111/92, [EU:C:1993:345](#)).

ir izveidota aplikšanas ar nodokli sistēma, kas pieļauj diskriminējošu un pret konkurenci vērstu praksi, netieši veicinot vīna ražošanu un kaitējot alus ražošanai.

Šajā ziņā tā apgalvoja, ka pirms akcīzes nodokļa saskaņošanas ar Direktīvu 92/83 un Direktīvu 92/84 vīna un alus aplikšana ar nodokli Francijā bija balstīta uz vienotu bāzi (tilpums) un līdzīgām likmēm (19,50 Francijas franki (FRF)/hl jeb aptuveni 3 EUR/hl alum un 22 FRF/hl jeb aptuveni 3,35 EUR/hl) vīnam). Tā uzskata, ka iepriekš minētajās direktīvās bija noteikta minimālā akcīzes nodokļa likme, pamatojoties uz 1,87 EUR par spirta tilpumkoncentrācijas vienību un hl alum, bet vīnam nodoklis bija jānosaka, pamatojoties tikai uz tilpumu un minimālo likmi 0.

Tā kā minētajās direktīvās vīnam un alum noteikta atšķirīga akcīzes nodokļa struktūra un likmes, valsts līmenī tika noteikta atšķirīga aplikšana ar nodokļiem, un tas izraisīja diskrimināciju. Šajās direktīvās paredzētās saskaņošanas dēļ attiecīgajā dalībvalstī, pirmkārt, tika mainīta alus aplikšanas ar nodokli metode, ieviešot spirta tilpumkoncentrācijas kritēriju, un, otrkārt, alum tika uzlikts ievērojami augstāks nodoklis nekā vīnam.

Tāpēc jautājums bija par to, vai šāda direktīvās atļautā diskriminācija nav pretrunā EK līguma 95. pantam (jaunajā redakcijā pēc grozījumiem – EKL 90. pants), un, ja tā ir, vai šis konstatējums neskar direktīvu spēkā esamību. Tādējādi iesniedzējtiesa lūdza Tiesu izvērtēt šo divu direktīvu spēkā esamību, ņemot vērā EK līguma 95. pantu (jaunajā redakcijā pēc grozījumiem – EKL 90. pants).

Tiesa uzskatīja, ka ar Direktīvu 92/83 un Direktīvu 92/84 dalībvalstīm ir tikai uzlikts pienākums piemērot minimālo akcīzes nodokli alum. Līdz ar to tām ir pietiekami plaša rīcības brīvība, lai noteiktu saikni starp vīna un alus aplikšanu ar nodokļiem, un tas izslēdz jebkādu iekšzemes ražojumu aizsardzību EK līguma 95. panta (jaunajā redakcijā pēc grozījumiem – EKL 90. pants) izpratnē.

Pieņemot Direktīvu 92/83 un Direktīvu 92/84, Kopienas likumdevēja mērķis nebija tuvināt nodokļa uzlikšanu vīnam alus aplikšanai ar nodokli. Ievērojot EK līguma 99. pantā (tagad EKL 93. pants) skaidri uzticētās pilnvaras un lai nodrošinātu iekšējā tirgus izveidi un darbību, Padome ir centusies tuvināt valstu tiesību aktus par akcīzes nodokli vīnam, no vienas puses, un tiesību aktus par akcīzes nodokli alum, no otras puses. Turklāt Kopienas iestādes var brīvi veikt tikai progresīvu jomas saskaņošanu vai valsts tiesību aktu pakāpenisku tuvināšanu. Tādēļ tādu minēto direktīvu pieņemšana Padomē, ar kurām dalībvalstīm ir tikai uzlikts pienākums piemērot alum akcīzes nodokļa minimālo likmi, nav nesaderīga ar EK līguma 99. pantu (tagad EKL 93. pants).

Spriedums, 2009. gada 2. aprīlis, Glückauf Brauerei (C-83/08, [EU:C:2009:228](#))

Akcīzes nodokļa saskaņošana – Direktīva 92/83/EEK – 4. pants 2. punkts – Maza alus darītava, kas ir juridiski un saimnieciski neatkarīga no citām alus darītavām – Juridiskas neatkarības un saimnieciskas neatkarības kritēriji – Iespēja tikt netieši ietekmētam

Glückauf ir uzņēmums, kas pārvalda alus darītavu. *Glückauf* kapitāla daļas pieder *Menz GmbH* – 3 % un *Innstadt* – 48 %. *Menz GmbH* pieder 30,7 % un *Ottakringer* 49 % minētā uzņēmuma akciju. *Ottakringer* ir *Getränke Holding AG* meitasuzņēmums, kura 65 % kapitāla daļu pieder *Wenckheim* ģimenei un 16 % – *Menz* ģimenei.

Hauptzollamt (Galvenā muitas pārvalde, Vācija) vispirms kvalificēja *Glückauf* kā alus darītavu, kas ir neatkarīga no *Innstadt*, kā arī no *Ottakringer*, un atbilstoši valsts tiesiskajam regulējumam piemēroja tai pazeminātu akcīzes nodokļa likmi alum. Tomēr *Hauptzollamt* (Galvenā muitas pārvalde) pēc tam uzskatīja, ka *Glückauf* ir saimnieciski atkarīga no *Ottakringer*, un, nosūtot paziņojumu par nodokļa apmēra precizēšanu, tai pieprasīja atmaksāt starpību starp summu, kas maksājama, piemērojot akcīzes nodokļa samazināto likmi, un summu, kas noteikta atbilstoši parastajai akcīzes nodokļa likmei.

Tā kā sūdzība par minēto paziņojumu par nodokļa apmēra precizēšanu netika izskatīta, *Glückauf* cēla prasību *Thüringer Finanzgericht* (Tīringenes Finanšu tiesa, Vācija), kas ir iesniedzējtiesa. Tā norādīja, ka saimnieciskās neatkarības kritērijs, lai to kvalificētu kā “mazu alus darītavu” Direktīvas 92/83 4. panta 2. punkta izpratnē, būtu jāinterpretē, ņemot vērā šīs direktīvas mērķi un attiecīgo sabiedrību rīcību tirgū. To, ka pastāv saimnieciska atkarība, šajā gadījumā varētu konstatēt tikai tad, ja uzņēmumi, kas ir saistīti ar kādai trešai personai piederošām kopīgām kapitāla daļām, iesaistās un darbojas tirgū kā vienots uzņēmums.

Iesniedzējtiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai jautājumu, lai būtībā noskaidrotu, vai pazeminātas akcīzes nodokļa likmes alum piemērošanas nolūkā Direktīvas 92/83 4. panta 2. punktā paredzētais nosacījums, ka alus darītavai ir jābūt juridiski un saimnieciski neatkarīgai no citām alus darītavām, jāinterpretē tādējādi, ka juridiski neatkarīgu alus darītavu saimnieciskās neatkarības kritērijs attiecas vienīgi uz šo alus darītavu rīcību tirgū, vai arī šāds kritērijs nav izpildīts, ja kādai personai ir iespēja faktiski ietekmēt minēto alus darītavu komercdarbību.

Tiesa atbild, ka Direktīvas 92/83 4. panta 2. punkts jāinterpretē tādējādi, ka situācija, kurai raksturīgs tas, ka pastāv strukturāla saikne kapitāla daļu un balsošanas tiesību formā, kālab viena un tā pati persona, kura veic vadītāja funkcijas vairākās attiecīgās alus darītavās, var neatkarīgi no tās faktiskās rīcības ietekmēt ar komercdarbību saistītu lēmumu pieņemšanu tajās, liedz šīs alus darītavas uzskatīt par saimnieciski vienu no otras neatkarīgām.

Direktīvas 92/83 mērķis ir novērst to, ka šāds akcīzes nodokļa samazinājums par alu varētu tikt piešķirts alus darītavām, kuru izmērs un ražošanas apjoms varētu izraisīt traucējumus iekšējā tirgū. Šajos apstākļos jānorāda, ka šīs direktīvas 4. panta 2. punktā paredzēto juridiskās neatkarības un saimnieciskās neatkarības kritēriju mērķis ir nodrošināt, ka ikviena alus darītavu saimnieciskās vai juridiskās atkarības forma liedz iespēju saņemt nodokļu priekšrocības, ko veido samazināta akcīzes nodokļa likme alum.

Šajos apstākļos saistībā ar jēdzienu “alus darītava, kas ir juridiski un saimnieciski neatkarīga no citām alus darītavām” šīs direktīvas 4. panta 2. punkta nozīmē ir

jāpārbauda, vai starp attiecīgajām alus darītavām ir juridiskas atkarības attiecības no to vadības viedokļa vai kapitāla daļu piederības, vai balsošanas tiesību viedokļa, vai arī saimnieciskas atkarības attiecības, kas var ietekmēt minēto alus darītavu spēju patstāvīgi pieņemt ar komercdarbību saistītus lēmumus.

Turklāt neatkarības kritērija mērķis ir nodrošināt to, ka šī samazinātā akcīzes nodokļa likme patiesi tiek piemērota tikai tām alus darītavām, kurām izmērs ir šķērslis, nevis tām, kas pieder kādai grupai. Šajos apstākļos, lai Direktīvas 92/83 4. panta 2. punktu piemērotu tikai tām alus darītavām, kas faktiski juridiski un saimnieciski ir neatkarīgas, jānodrošina, lai neatkarības nosacījums netiktu apiets tīri formālu iemeslu dēļ un it īpaši izveidojot juridiskus veidojumus starp dažādām it kā patstāvīgam mazām alus darītavām, kas patiesībā veido ekonomisku grupu, kuras ražošanas apjoms pārsniedz Direktīvas 92/83 4. pantā noteiktās robežas.

Runājot par iespējamām attiecīgo alus darītavu rīcības sekām tirgū, lai noteiktu to saimniecisko neatkarību, Direktīvas 92/83 4. panta 2. punkts attiecas uz alus darītavu juridisko un saimniecisko struktūru, tieši neatsaucoties uz to rīcību tirgū. Turklāt tas, ka alus darītavas darbojas atšķirīgos tirgos un piedāvā atšķirīgu preču klāstu, nevar ļaut secināt, ka starp minētajām alus darītavām ir saimnieciska neatkarība, jo šāds apstāklis var tieši pretēji norādīt uz to, ka pastāv apzināta stratēģija, ko grupa izstrādājusi, lai izvairītos no iekšējas konkurences tās iekšienē vai mazinātu to.

Spridums, 2015. gada 4. jūnijs, Brasserie Bouquet (C-285/14, [EU:C:2015:353](#))

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Direktīva 92/83/EEK – Akcīzes nodoklis – Alus – 4. pants – Patstāvīgas mazās alus darītavas – Pazemināta akcīzes nodokļa likme – Nosacījumi – Ražošanas ar darbības licenci neesamība – Ražošana atbilstoši trešajai personai piederošam ražošanas procesam un ar tās atļauju – Atļauja izmantot šīs trešās personas preču zīmes

Francijas uzņēmums *Brasserie Bouquet* pārdeva pašražotu alu. Tas ražoja alu atbilstoši nolīgumam ar nosaukumu “Pievienošanās “Trīs alus ražotāju apvienībai” līgums”, kas noslēgts ar [sabiedrību] *ICO 3B SARL*, kura tai atļāva izmantot savas preču zīmes un firmas zīmi “Les 3 brasseurs”, kā arī šīs sabiedrības zinātību.

Izskatot lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, kas iesniegts saistībā ar strīdu par muitas iestāžu atteikumu piemērot valsts tiesību aktos paredzēto pazemināto akcīzes nodokļa likmi mazām neatkarīgām alus darītavām, Tiesai bija jānosaka, vai Direktīvas 92/83 4. panta 2. punktā paredzētais nosacījums par pazeminātas akcīzes nodokļa likmes piemērošanu alum, atbilstoši kuram alus darītava nedrīkst ražot ar darbības licenci, nav izpildīts, ja attiecīgā alus darītava ražo alu saskaņā ar šādu līgumu par pievienošanos.

Lai atbildētu uz šo jautājumu, Tiesa norāda, ka pazeminātas akcīzes nodokļa likmes piemērošanai alum Direktīvas 92/83 4. panta 2. punktā paredzētais nosacījums, atbilstoši kuram alus darītava nedrīkst ražot ar darbības licenci, nav izpildīts, ja attiecīgā

alus darītava ražo alu saskaņā ar līgumu, atbilstoši kuram tai ir atļauts izmantot trešās personas preču zīmes un ražošanas procesu.

Direktīvas 92/83 mērķis ir novērst to, ka šāds akcīzes nodokļa samazinājums alum varētu tikt piešķirts alus darītavām, kuru izmērs un ražošanas apjoms var izraisīt traucējumus iekšējā tirgū.

Tādēļ Direktīvas 92/83 4. panta 2. punktā ir noteikts, ka mazajām alus darītavām, kuru saražotais alus apjoms gadā ir mazāks nekā 200 000 hektolitru, patiešām ir jābūt neatkarīgām no citām alus darītavām gan to juridiskās un saimnieciskās struktūras ziņā, gan to ražošanas struktūras ziņā, jo tās izmanto telpas, kuras atrodas atsevišķi no citu alus darītavu telpām, un tām nav darbības licences.

Ražošanas ar darbības licenci neesamība tādējādi ir viens no nosacījumiem, kuru mērķis ir garantēt, ka attiecīgā mazā alus darītava patiešām ir neatkarīga no jebkuras citas alus darītavas. Tātad ražošanas "ar darbības licenci" jēdziens jāinterpretē tādējādi, ka tajā ietilpst alus ražošana, saņemot jebkāda veida atļauju, no kuras izriet, ka minētā mazā alus darītava nav pilnībā neatkarīga no trešās personas, kura tai ir devusi šādu atļauju. Tas tā ir saistībā ar atļauju izmantot patentu, preču zīmi vai ražošanas procesu, kas pieder trešai personai.

Spriedums, 2014. gada 10. aprīlis, Komisija/Ungārija (C-115/13, [EU:C:2014:253](#))

Valsts pienākumu neizpilde – Akcīzes nodoklis spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem – Direktīva 92/83/EEK – Akcīzes nodokļa likmju noteikšana – Ar akcīzes nodokļa likmi 0 apmērā aplikta etilspirta ražošana pēc pasūtījuma spirta dedzinātavā – Privātpersonu veiktas etilspirta ražošanas atbrīvojums no akcīzes nodokļa

Savienības tiesībās, proti, Direktīvā 92/83, kurā grozījumi izdarīti ar Aktu par Bulgārijas un Rumānijas pievienošanās nosacījumiem [Eiropas Savienībai] (OV 2005, L 157, 203. lpp.), un Direktīvā 92/84, dalībvalstīm ir noteikts pienākums piemērot etilspirtam akcīzes nodokli vismaz 550 EUR apmērā par hektolitru tīra spirta alkoholiskajiem dzērieniem, kas nav vīns un alus. Tomēr Ungārija drīkst piemērot pazeminātu akcīzes nodokļa likmi spirtam, kas spirta dedzinātavās tiek ražots no augļu audzētāju piegādātajiem augļiem un ir paredzēts pašu patēriņam. Tomēr preferenciālā akcīzes nodokļa likme nedrīkst būt mazāka par 50 % no valsts standarta akcīzes nodokļa likmes spirtam. Turklāt [šo] likmi piemēro tikai 50 litriem spirta gadā katrai augļu audzētāju saimniecībai.

Ungārijas tiesību aktos bija paredzēts, ka akcīzes nodoklis spirtam, kas ražots spirta dedzinātavā augļu audzētāja uzdevumā (destilācija pēc pasūtījuma), ir 0 Ungārijas forintu (HUF) un šī spirta daudzums nedrīkst pārsniegt 50 litrus gadā; tas nozīmēja tā pilnīgu atbrīvojumu no nodokļa. Turklāt no akcīzes nodokļa tika atbrīvots spirts, ko privātpersona saražoja savā spirta dedzinātavā, ja šī spirta daudzums nepārsniedza 50 litrus gadā un tas bija paredzēts pašu patēriņam māsaimniecībā.

Šo izdevīgo režīmu būtībā pamatoja "pálinka" (no augļiem ražots degvīns) ražošanas tradicionālais raksturs.

Uzskatīdama, ka Ungārija nav ievērojusi Savienības noteikumus par akcīzes nodokli alkoholiskajiem dzērieniem, Komisija cēla Tiesā prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi. Komisija uzskata, ka Savienības tiesību normas neparedz nekādus atbrīvojumus privātai destilācijai un neļauj noteikt nulles likmi destilācijai pēc pasūtījuma.

Tiesa norāda, ka Direktīvā 92/83 par akcīzes nodokli alkoholiskajiem dzērieniem ir precizēti gadījumi, kuros šos dzērienus var atbrīvot no akcīzes nodokļa vai piemērot pazeminātas akcīzes nodokļa likmes. Tādējādi direktīva neļauj dalībvalstīm ieviest preferenciālus noteikumus, kuru piemērošanas joma pārsniedz to, ko atļāvis Savienības likumdevējs. Tiesa konstatē, ka Ungārijas tiesību akti, kuros paredzēts pilnīgs atbrīvojums no nodokļa spirtam, kas ražots no augļu audzētāju piegādātajiem augļiem, ja tā daudzums nav lielāks par 50 litriem gadā, pārsniedz direktīvā Ungārijai atļauto maksimālo 50 % samazinājumu. Tāpat direktīvai ir pretrunā valsts noteikumi, kas atbrīvo no akcīzes nodokļa privātpersonu ražoto spirtu, jo direktīvā nav paredzēts šāds izņēmums no parastās nodokļa likmes.

Turklāt Tiesa atbild uz atbildētājas valdības divkāršo argumentu, ka spirta ražošana ir gadsimtiem ilga tradīcija un ka šādas tradīcijas saglabāšana tiek uzskatīta par Ungārijas valdības pamatmērķi, kā arī uz argumentu, ka arī citās dalībvalstīs pastāv šāda prakse atbrīvot no akcīzes nodokļa nelielu daudzumu spirta. Šajā ziņā valsts tradīciju nevar vispārīgi pieņemt, lai pamatotu diskrecionāru atkāpi no direktīvā noteiktā pienākuma.

Tādējādi Tiesa konstatē, ka Ungārija nav izpildījusi pienākumus, kas tai noteikti Savienības tiesību aktos par akcīzes nodokli alkoholiskajiem dzērieniem.

Spriedums, 2004. gada 5. oktobris (plēnums), Komisija/Grieķija (C-475/01, [EU:C:2004:585](#))

Valsts pienākumu neizpilde – EKL 90. panta pirmās daļas pārkāpums – Akcīzes nodoklis spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem – Zemāka nodokļa piemērošana ouzo nekā citiem alkoholiskajiem dzērieniem – Šī nodokļa saderība ar direktīvu, kas nav apstrīdēta EKL 230. pantā paredzētajā termiņā

Direktīvā 92/83 bija paredzēta samazināta akcīzes nodokļa likme dažiem produktu veidiem, tostarp ouzo (23. panta 2. punkts). Likumā, ar kuru direktīva tika transponēta Grieķijas tiesību sistēmā, bāzes akcīzes nodoklis tika noteikts aptuveni 294 000 Grieķijas drahamu (GRD) (aptuveni 860 EUR) par simts litriem tīra spirta. Bāzes likme (aptuveni 147 000 GRD jeb aptuveni 430 EUR par simts litriem tīra spirta) tika samazināta par 50 % attiecībā uz ouzo.

Komisija uzskatīja, ka šī starpība nav saderīga ar EK līguma 90. pantā noteikto aizliegumu precēm no citām dalībvalstīm piemērot lielākus nodokļus nekā līdzīgām vietējām precēm un uzsāka pienākuma neizpildes procedūru.

Ar šo spriedumu Tiesa noraida Komisijas prasību. Tā vispirms atgādina, ka, nosakot zemāku likmi ouzo, Grieķija balstījās uz Direktīvas 92/83 23. panta 2. punktu un to atbilstīgi piemēroja. Komisijas prasība, lai apstrīdētu tās akcīzes nodokļa likmes pamatotību, ko Grieķija uz šī pamata drīkstēja piemērot ouzo, netieši, bet noteikti attiecas uz šīs tiesību normas tiesiskuma apstrīdēšanu. Šajā ziņā Tiesa atgādina, ka principā ir jāpieņem, ka Kopienu iestāžu tiesību akti ir tiesiski un rada tiesiskas sekas tik ilgi, kamēr tie netiek atsaukti, prasības atcelt tiesību aktu ietvaros atcelti vai atzīti par spēkā neesošiem lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu vai iebildi par prettiesiskumu dēļ.

Izņēmums no šī principa ir tiesību akti, kuru prettiesiskuma smagums ir tik acīmredzams, ka to Kopienu tiesiskajā kārtībā nevar pieļaut, un kuri tāpēc ir atzīstami par tādiem, kam nav juridiskas iedarbības, pat provizorisks, un kā tādi ir uzskatāmi par juridiski neeksistējošiem. Šī izņēmuma nolūks ir nodrošināt līdzsvaru starp divām pamata, bet tajā pašā laikā pretēja rakstura prasībām, kam vajadzētu atbilst tiesiskajai kārtībai, proti, starp tiesisko attiecību stabilitāti un tiesiskuma ievērošanu.

Seku smagums, kas saistīts ar konstatējumu par Kopienu iestāžu akta neesamību, prasa, lai tiesiskās drošības nolūkā šis konstatējums tiktu izmantots tikai īpašos izņēmuma gadījumos.

Taču Direktīva 92/83 ne kopumā, ne arī attiecībā uz 23. panta 2. punktu nav atzīstama par neeksistējošu aktu. Padome minēto direktīvu nav atsaukusi, un arī Tiesa tās 23. panta 2. punktu nav nedz atcēlusi, nedz atzinusi par spēkā neesošu. Šādos apstākļos Direktīvas 92/83 23. panta 2. punktam ir tāda juridiska ietekme, uz ko attiecas tiesiskuma prezumpcija.

Tiesa secina, ka dalībvalsts, kura ir tikai saglabājusi uz Direktīvas 92/83 23. panta pamata pieņemto valsts tiesisko regulējumu, kas ļauj piemērot samazinātas akcīzes nodokļa likmes noteiktiem produktu veidiem, ir izpildījusi Kopienu tiesībās noteiktos pienākumus un ir ievērojusi šo pantu.

3. Akcīzes nodokļa saskaņošana energoproduktiem

3.1. Akcīzes nodokļa energoproduktiem piemērošanas joma

Spriedums, 2015. gada 4. jūnijs, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, [EU:C:2015:354](#))

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – LESD 267. pants – Blakusprocess par atbilstības konstitūcijai pārbaudi – Valsts likuma atbilstības pārbaude gan Savienības tiesībām, gan

attiecīgās dalībvalsts konstitūcijai – Valsts tiesas iespēja vērsties Tiesā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu – Valsts tiesiskais regulējums, kurā paredzēts iekasēt nodokli par kodoldegvielas izmantošanu – Direktīvas 2003/96/EK un 2008/118/EK – LESD 107. pants – EAEKL 93., 191. un 192. pants

Vācija 2010. gadā pieņēma Likumu par kodoldegvielas nodokli (*Kernbrennstoffsteuergesetz*). Šis likums laikposmam no 2011. gada 1. janvāra līdz 2016. gada 31. decembrim ievieš nodokli par kodoldegvielas izmantošanu rūpnieciskā elektroenerģijas ražošanā, kas jāmaksā atomelektrostaciju apsaimniekotājiem.

Kernkraftwerke Lippe-Ems, kas apsaimnieko Emslandes atomelektrostaciju Lingenā (Vācijā) un kas 2011. gada jūnijā savas spēkstacijas kodolreaktorā izmantoja degvielas kasetes, ir jāmaksā nodoklis vairāk nekā 154 miljonu EUR apmērā.

Kernkraftwerke Lippe-Ems apstrīd šo nodokli *Finanzgericht Hamburg* (Hamburgas Finanšu tiesa, Vācija). Tā uzskata, ka Vācijas nodoklis kodoldegvielai nav saderīgs ar Savienības tiesībām.

Finanzgericht Hamburg (Hamburgas Finanšu tiesa) nolēma uzdot Tiesai jautājumu, vai Direktīva 2003/96 par nodokļu uzlikšanu energoproduktiem un elektroenerģijai un Direktīva 2008/118, kā arī LESD 107. pants vai *Euratom* līguma noteikumi liedz dalībvalstij ieviest nodokli par kodoldegvielas izmantošanu rūpnieciskā elektroenerģijas ražošanā.

Tiesa atbild, ka šis nodoklis nav pretrunā Savienības tiesībām. Attiecībā it īpaši uz šī nodokļa saderību ar Eiropas akcīzes nodokļu sistēmu Tiesa norāda, ka Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta a) apakšpunkts un Direktīvas 2008/118 1. panta 1. un 2. punkts jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēts iekasēt nodokli par kodoldegvielas izmantošanu rūpnieciskā elektroenerģijas ražošanā. Minētās direktīvas 14. pantā ierobežojošā veidā ir uzskaitīti obligātie atbrīvojumi, kas dalībvalstīm jāparedz nodokļu uzlikšanas energoproduktiem un elektroenerģijai ietvaros, un ir skaidri noteikti produkti, kuriem piemērojams atbrīvojums.

Attiecībā uz pirmo minēto tiesību normu Direktīvas 2003/96 2. panta 1. punktā lietotais jēdziens “energoprodukti” šajā direktīvā ir definēts, izveidojot izsmeļošu to produktu sarakstu, kas ietilpst šī jēdziena definīcijā, atsaucoties uz kombinētās nomenklatūras kodiem. Tomēr, tā kā kodoldegviela nav iekļauta minētajā sarakstā, tā nav energoprodukts Direktīvas 2003/96 izpratnē, un tādēļ uz to neattiecas šīs direktīvas 14. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums (atbrīvojums energoproduktiem, kuriem piemēro saskaņoto akcīzes nodokli un kurus izmanto elektroenerģijas ražošanā). Attiecīgo atbrīvojumu nedrīkst piemērot arī pēc analogijas. Turklāt ar iespējamo valsts tiesību aktu nesaderību ar Savienības politiku CO₂ emisiju samazināšanas jomā nevar pamatot – ja vien pretēji skaidrajai Savienības likumdevēja gribai radikāli netiktu mainīta Direktīvas 2003/96 2. panta 1. punkta un 14. panta 1. punkta a) apakšpunkta piemērojamība – to, ka šīs tiesību normas ir jāinterpretē

tādējādi, ka tās ir piemērojamas citiem produktiem, kas nav energoprodukti un elektroenerģija šīs direktīvas izpratnē.

Tāpēc Tiesa būtībā atzīst, ka vienlaikus var iekasēt nodokli par elektroenerģijas izmantošanu un nodokli par šīs enerģijas ražošanas avotiem, kas nav energoprodukti Direktīvas 2003/96 izpratnē.

Runājot par Direktīvas 2008/118 1. panta 1. un 2. punktu, ar valsts likumu ieviestais nodoklis, ko tieši vai netieši neuzliek Direktīvā 2003/96 paredzētajam elektroenerģijas patēriņam vai kādai citai akcīzes precei, neietilpst Direktīvas 2008/118 1. panta 1. vai 2. punkta piemērošanas jomā un tādējādi nevar būt nedz akcīzes nodoklis par elektroenerģiju, nedz papildu netiešais nodoklis par šo produktu šīs direktīvas izpratnē.

Tā tas ir tāda nodokļa gadījumā, kas, pirmkārt, jāmaksā, kad degvielas kasetes vai degvielas stieņi kodolreaktorā tiek izmantoti pirmo reizi, uzsākot pašpietiekamu ķēdes reakciju, lai rūpnieciski ražotu elektroenerģiju, un kas tiek iekasēts no elektroenerģijas ražotāja, un, otrkārt, tiek aprēķināts no izmantotā kodoldegvielas daudzuma, piemērojot visiem degvielas veidiem paredzēto vienoto likmi, lai gan elektroenerģijas daudzums, kas tiek saražots vienā atomelektrostacijas reaktorā, nav tieši atkarīgs no izmantotā kodoldegvielas daudzuma, bet var atšķirties atkarībā no izmantotās kodoldegvielas veida un īpašībām, kā arī attiecīgā reaktora kapacitātes līmeņa, un minētais nodoklis varētu tikt iekasēts arī tādēļ, ka ir uzsākta pašpietiekama ķēdes reakcija, pat obligāti nesaražojot noteiktu elektroenerģijas daudzumu un tātad arī to nepatērējot.

Tāpēc Tiesa norāda, ka nešķiet, ka starp kodoldegvielas izmantošanu un atomelektrostacijas reaktorā saražotās elektroenerģijas patēriņu pastāv tieša un nesaraucama saikne.

Spriedums, 2017. gada 20. septembris, Elecdey Carcelen u.c. (C-215/16, C-216/16, C-220/16 un C-221/16, [EU:C:2017:705](#))

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Vide – Vēja elektroenerģija – Direktīva 2009/28/EK – Atjaunojamo energoresursu izmantošanas veicināšana – 2. panta otrās daļas k) punkts – Atbalsta shēma – 13. panta 1. punkta otrās daļas e) apakšpunkts – Administratīvie maksājumi – Direktīva 2008/118/EK – Akcīzes nodokļa piemērošanas vispārējais režīms – 1. panta 2. punkts – Īpašos nolūkos piemēroti papildu netiešie nodokļi – Direktīva 2003/96/EK – Nodokļu uzlikšana energoproduktiem un elektroenerģijai – 4. pants – Minimāla nodokļu uzlikšana enerģijai – Elektroenerģijas ražošanai paredzētiem vēja ģeneratoriem piemērojama nodeva

Prasītājas – sabiedrības – apsaimnieko elektroenerģijas ražošanai paredzētus vēja ģeneratorus Kastīlijas-Lamančas autonomajā kopienā (Spānija). 2011. un 2012. gada taksācijas periodā tās bija samaksājušas ar valsts likumu ieviesto nodevu, ko veido ceturksnī veicams noteiktas summas maksājums, kura lielums ir diferencēts, ņemot vērā vējparka lielumu un vējģeneratora jaudu, neatkarīgi no tajā saražotās elektroenerģijas daudzuma.

Uzskatīdamas, ka šī nodeva neatbilst konstitūcijai un nav saderīga ar Savienības tiesībām, šīs prasītājas lūdza valsts kompetentās iestādes korigēt šajā ziņā iesniegtos apgrieztās maksāšanas aprēķinus, kā arī pieprasīja atmaksāt samaksātās summas.

Šādos apstākļos *Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha* (Kastīlijas-Lamančas autonomās kopienas Augstākā tiesa, Spānija) uzdeva Tiesai jautājumus saistībā ar tiesisko regulējumu, kurā paredzēta attiecīgā nodeva.

Tiesa šajā spriedumā attiecībā uz akcīzes nodokļa režīma piemērošanu nolēma, ka Direktīvas 2003/96 4. pants jāinterpretē tādējādi, ka tas pieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā aplūkots, kurā ir paredzēts iekasēt nodevu par elektroenerģijas ražošanai paredzētajiem vējģeneratoriem, jo ar šo nodevu netiek uzlikti nodokļi energoproduktiem vai elektroenerģijai šīs direktīvas 1. panta un 2. panta 1. un 2. punkta izpratnē, un līdz ar to tā neietilpst šīs direktīvas piemērošanas jomā.

Proti, nepastāv nekāda saikne starp, pirmkārt, pamatlietā aplūkotās nodevas iekasējamību un, otrkārt, vējģeneratoru faktiski saražoto elektroenerģiju.

Ņemot vērā pieņemto kvalifikāciju, Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punkts jāinterpretē tādējādi, ka tas pieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā aplūkots, kurā ir paredzēts iekasēt nodevu par elektroenerģijas ražošanai paredzētajiem vējģeneratoriem, jo šī nodeva nav nodoklis, kas ir piemērojams energoproduktu vai elektroenerģijas patēriņam, un līdz ar to tā neietilpst šīs direktīvas piemērošanas jomā.

Spriedums, 1999. gada 10. jūnijs, Braathens (C-346/97, [EU:C:1999:291](#))

Direktīva 92/81/EEK – Akcīzes nodokļa par minerāleļļām struktūru saskaņošana – Minerāleļļas, kuras izmanto kā dzinēju degvielu lidojumos, izņemot privātus, nekomerciālus lidojumus – Atbrīvojums no saskaņotā akcīzes nodokļa

Zviedrijas nodokļu administrācija pieprasīja aviosabiedrībai *Braathens* samaksāt valsts tiesību aktos paredzēto vides aizsardzības nodokli, ko piemēro iekšzemes gaisa komercpārvadājumiem un ko aprēķina, ņemot vērā degvielas patēriņu un ogļūdeņraža un slāpekļa oksīda emisijas.

Tā kā nodokļu iestādēm iesniegtā sūdzība tika noraidīta, *Braathens* cēla prasību iesniedzējtiesā. Iesniedzējtiesa vērsās Tiesā, lai noskaidrotu, pirmkārt, vai apstrīdētais nodoklis ir pretrunā Direktīvas 92/81 8. panta 1. punkta b) apakšpunktam, otrkārt, vai var uzskatīt, ka šai tiesību normai ir tieša iedarbība, un, treškārt, vai minēto nodokli var sadalīt Kopienas tiesībām atbilstošā un neatbilstošā daļā.

Pirmkārt, Tiesa apgalvo, ka Direktīvas 92/81 8. panta 1. punkts nepieļauj iekasēt vides aizsardzības nodokli par iekšzemes gaisa komercpārvadājumiem, ko aprēķina, ņemot vērā datus par degvielas patēriņu un ogļūdeņraža un slāpekļa oksīda emisijām vidējā lidojuma laikā atkarībā no izmantotās lidmašīnas tipa.

Šāds valsts nodoklis degvielas patēriņam, ciktāl pastāv tieša saikne un nesaraujama saikne starp degvielas patēriņu un šī patēriņa laikā izmestajām piesārņojošajām vielām, nav saderīga ar Direktīvā 92/12 un Direktīvā 92/81 paredzēto saskaņoto akcīzes nodokļa sistēmu. Ja dalībvalstīm atļautu piemērot citu netiešo nodokli produktiem, kuri, kā tas ir šajā gadījumā, būtu jāatbrīvo no saskaņotā akcīzes nodokļa atbilstoši Direktīvas 92/81 8. panta 1. punkta b) apakšpunktam, šai tiesību normai būtu liegta jebkāda lietderīgā iedarbība.

Otrkārt, Tiesa uzskata, ka Direktīvas 92/81 8. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētais pienākums atbrīvot no saskaņotā akcīzes nodokļa minerāleļļas, kuras izmanto kā dzinēju degvielu lidojumos, izņemot privātus, nekomerciālus lidojumus, ir pietiekami nepārprotams, precīzs un beznosacījuma, un uz to indivīdi valsts tiesā var atsaukties, lai iestātos pret valsts tiesisko regulējumu, kas ir pretrunā šim pienākumam.

Spridums, 2017. gada 13. jūlijs, Vakarų Baltijos laivų statykla (C-151/16, [EU:C:2017:537](#))

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Direktīva 2003/96/EK – Nodokļu uzlikšana energoproduktiem un elektroenerģijai – 14. panta 1. punkta c) apakšpunkts – Energoproduktu, kas tiek lietoti par degvielu kuģošanai Eiropas Savienības ūdeņos un elektroenerģijas ražošanai uz kuģiem, atbrīvojums no nodokļa – Kuģa izmantotā degviela kuģošanai no vietas, kurā tas ir uzbūvēts, uz citas dalībvalsts ostu, lai tur uzņemtu pirmo komerckravu

Lietuvas jūras kuģu būvniecības uzņēmums *Vakarų Baltijos laivų statykla* (turpmāk tekstā – “Lietuvas uzņēmums”) noslēdza līgumu par kravas kuģa būvniecību Igaunijas uzņēmēj sabiedrībai. Tas ietvēra arī degvielas iegādi un tiešu iepildīšanu cisternās, kā arī akcīzes nodokļa par šo degvielu samaksu. Pēc kuģa saņemšanas klients to bez kravas nosūtīja pa ūdensceļu no Klaipēdas ostas (Lietuva) uz Štrālzundes ostu (Vācija), kurā tas uzņēma pirmo komerckravu, kas pēc tam par atlīdzību tika nogādāta Santanderas ostā (Spānija).

Lietuvas uzņēmums pieprasīja Valsts nodokļu inspekcijai atmaksāt akcīzes nodokli par degvielu, ko tas bija samaksājis par degvielas piegādi Igaunijas klienta kuģim. Valsts nodokļu inspekcija šo pieprasījumu noraidīja tāpēc, ka Lietuvas uzņēmums attiecīgās degvielas piegādes klientam brīdī neesot izpildījis valsts tiesībās paredzētos formālos un materiālos nosacījumus un tam neesot bijis nepieciešamās licences, kas tam ļautu apgādāt kuģus ar degvielu.

Lēmumu, ar kuru atteikta atmaksa, atcēla *Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės* (Lietuvas Republikas valdības Nodokļu strīdu komisija). Valsts nodokļu inspekcija cēla prasību atcelt šo lēmumu, ko *Vilniaus apygardos administracinis teismas* (Viļņas Administratīvā apgabaltiesa, Lietuva) apmierināja. Vēlāk Lietuvas uzņēmums iesniedza kasācijas sūdzību *Lietuvos vyriausiojo administracinis teismas* (Lietuvas Augstākā administratīvā tiesa), kas ir iesniedzējtiesa, kura apšaubā

Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta c) apakšpunkta interpretāciju un iespēju atteikt šajā tiesību normā paredzēto atbrīvojumu tikai formālu apsvērumu dēļ.

Vispirms Tiesa uzskata, ka Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta c) apakšpunkts jāinterpretē tādējādi, ka šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums no nodokļa ir piemērojams degvielai, kura tiek izmantota kuģa kuģošanai bez kravas no ostas vienā dalībvalstī, kas šajā gadījumā ir tā, kurā šis kuģis ir uzbūvēts, uz ostu citā dalībvalstī, lai tur kuģī iekrautu preces, kuras pēc tam ir jānogādā trešās dalībvalsts ostā.

Turpinājumā tā interpretē Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta c) apakšpunktu tādējādi, ka tam pretrunā ir tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkotais, ar kuru šajā tiesību normā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa tiek liegts piemērot tāpēc, ka energoproduktu piegāde kuģim ir tikusi veikta, neievērojot šajā tiesiskajā regulējumā paredzētās formālās prasības, lai gan šī piegāde atbilst visiem minētajā tiesību normā paredzētajiem piemērošanas nosacījumiem.

3.2. Energoproduktiem piemērojamā akcīzes nodokļa struktūra

Spridums, 2016. gada 2. jūnijs, ROZ-ŚWIT (C-418/14, [EU:C:2016:400](#))

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Akcīzes nodoklis – Direktīva 2003/96/EK – Dažādas akcīzes nodokļa likmes motordegvielai un kurināmajam – Nosacījums kurināmajam paredzētas likmes piemērošanai – Tādu deklarāciju ikmēneša pārskata iesniegšana, saskaņā ar kurām nopirktie produkti ir paredzēti apkurei – Tādas akcīzes nodokļa likmes piemērošana, kas ir paredzēta kurināmajam, ja nav iesniegts šis pārskats – Samērīguma princips

Polijas uzņēmums ROZ-ŚWIT laikposmā no 2009. gada 1. marta līdz 31. decembrim veica virkni pārdošanas darījumu ar tādu kurināmo, ko veidoja vieglās degvielas. Tika konstatēts, ka šie pārdošanas darījumi bija pārbaudīti un nebija šaubu, ka pircēji bija apstiprinājuši pirkumu un šī kurināmā patēriņu apkures nolūkos. Tomēr ROZ-ŚWIT noteiktajos termiņos nebija iesniedzis pircēju deklarāciju pārskatu, kas paredzēts Polijas tiesību aktos par akcīzes nodokli.

Tā kā šie tiesību akti paredz, ka tad, ja nav izpildīts pienākums noteiktos termiņos iesniegt pircēju deklarāciju pārskatu, produktam, kas tiek izmantots kā kurināmais, piemēro degvielai paredzēto akcīzes nodokļa likmi; šī akcīzes nodokļa likme tika piemērota ROZ-ŚWIT veiktajiem pārdevumiem, kā norādīts *Naczelnik Urzędu Celnego we Wrocławiu* (Vroclavas muitas iestādes vadītājs, Polija) izdotajā paziņojumā par nodokļa maksājuma apmēra precizēšanu.

ROZ-ŚWIT iesniedza sūdzību saistībā ar paziņojumu par nodokļa maksājuma apmēra precizēšanu Vroclavas Muitas palātas direktoram, norādot, ka pircēju deklarāciju pārskatu neiesniegšana ir tikai formāls pārkāpums, jo par attiecīgā kurināmā reālo izmantošanu apkurei nebija šaubu.

Tā kā šī sūdzība tika noraidīta, *ROZ-ŚWIT* cēla prasību *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vojevodistes administratīvā tiesa Vroclavā, Polija).

Tā būtībā vaicā, vai Direktīva 2003/96, kā arī samērīguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru, pirmkārt, kurināmā pārdevējiem ir pienākums noteiktajā termiņā iesniegt to pircēju deklarāciju ikmēneša pārskatu, atbilstoši kurām nopirktie produkti ir paredzēti izmantošanai apkurei, un, otrkārt, ja šāds pārskats nav iesniegts noteiktajā termiņā, pārdotajam kurināmajam tiek piemērota degvielai paredzētā akcīzes nodokļa likme, lai gan ir ticis konstatēts, ka nav šaubu, ka šo produktu ir paredzēts izmantot apkurei.

Tiesa lēma, ka Direktīva 2003/96, kā arī samērīguma princips jāinterpretē tādējādi, ka tie pieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru kurināmā pārdevējiem ir pienākums noteiktā termiņā iesniegt to pircēju deklarāciju ikmēneša pārskatu, atbilstoši kurām nopirktās preces ir paredzētas apkurei. Tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru, ja šāds pārskats nav iesniegts noteiktajā termiņā, pārdotajam kurināmajam tiek piemērota degvielai paredzētā akcīzes nodokļa likme, lai gan ir ticis konstatēts, ka nav šaubu, ka šo produktu ir paredzēts izmantot apkurei.

Pirmkārt, ņemot vērā rīcības brīvību, kas dalībvalstīm ir attiecībā uz pasākumiem un mehānismiem, kuri jāievieš, lai novērstu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un krāpšanos ar nodokļiem, kas saistīta ar kurināmā pārdošanu, un tā kā pienākums kompetentajām iestādēm iesniegt pircēju deklarāciju pārskatu nav acīmredzami nesamērīgs, jāuzskata, ka šāds pienākums ir piemērots pasākums, lai sasniegtu šādu mērķi, un nepārsniedz to, kas vajadzīgs tā sasniegšanai.

Otrkārt, savukārt valsts tiesību norma, saskaņā ar kuru, ja noteiktajos termiņos nav iesniegts pircēju deklarāciju pārskats, degvielai paredzētā akcīzes nodokļa likme automātiski tiek piemērota kurināmajam, pat ja tas tiek izmantots kā kurināmais, ir pretrunā Direktīvas 2003/96 vispārējai uzbūvei un mērķim, kas ir balstīti uz principu, ka energoproduktiem nodokļi tiek noteikti atkarībā no to reālā izmantošanas mērķa. Turklāt šāda automātiska degvielai paredzētās akcīzes nodokļa likmes piemērošana gadījumā, ja nav izpildīts pienākums iesniegt šādu pārskatu, ir pretrunā samērīguma principam. Tas, ka kurināmajam tika piemērota degvielai paredzētā akcīzes nodokļa likme, jo nav izpildīts šis pienākums, ja nav šaubu, ka šos produktus ir paredzēts izmantot apkurei, pārsniedz to, kas vajadzīgs, lai novērstu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un krāpšanos nodokļu jomā.

Spriedums, 2003. gada 27. novembris, Komisija/Somija (C-185/00, [EU:C:2003:639](#))

Valsts pienākumu neizpilde – Direktīva 92/81/EEK un Direktīva 92/82/EEK – Akcīzes nodoklis minerāleļļām – Fiskālā kontrole – Dīzeļdegvielas izmantošana par degvielu

Šajā lietā, kas attiecas uz prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi pret Somijas Republiku, Komisija lūdza Tiesu atzīt, ka, paturot spēkā tās valsts tiesību aktus, kas

paredz iespēju par degvielu mehāniskajiem transportlīdzekļiem izmantot dīzeļdegvielu (degvielu), kurai piemēro zemāku nodokli, Somijas Republika nav izpildījusi Direktīvas 92/81 8. panta 2. un 3. punktā un Direktīvas 92/82 5. panta 1. punktā paredzētos pienākumus.

Komisija apgalvo, pirmkārt, ka, lai gan Somijas tiesiskajā regulējumā dīzeļdegvielai, ko izmanto par degvielu, ir noteikta akcīzes nodokļa likme, kas ir augstāka par Direktīvas 92/82 5. panta 1. punktā paredzēto minimālo likmi, tomēr nevar uzskatīt, ka tā ir saderīga ar šo tiesību normu, jo katrā ziņā tas negarantē minētās dīzeļdegvielas faktisku aplikšanu ar nodokli, piemērojot tajā paredzēto likmi.

Somijas sistēmā ir atļauts par degvielu izmantot dīzeļdegvielu, kurai piemēro zemāku nodokļa likmi, un tās pamatā ir mehānisko transportlīdzekļu īpašniekiem vai turētājiem noteiktais pienākums iepriekš paziņot nodokļu iestādēm par nodomu izmantot dīzeļdegvielu kā degvielu, samaksājot papildu nodevu un/vai degvielas nodevu, ko iekasē atkarībā no izmantotās dīzeļdegvielas daudzuma, un tādējādi minētās nodevas nav akcīzes nodoklis.

Komisija apgalvo, otrkārt, ka attiecībā uz dīzeļdegvielas izplatīšanu un izmantošanu Somijas Republika nav īstenojusi Direktīvas 92/81 8. panta 2. un 3. punktā minētos mērķus – tādus kā, piemēram, izmantošana lauksaimniecībā un mežsaimniecībā, kā arī būvniecībā, efektīva un atbilstīga uzraudzība, kā to prasa šīs tiesību normas, lai nodrošinātu, ka dīzeļdegviela tiek izmantota tikai tam mērķim, kuram tā tiek aplikta ar nodokli.

Šajā spriedumā Tiesa nosprieda, ka nav uzskatāms par saderīgu ar Direktīvas 92/82 5. panta 1. punktu, kurā noteikts, ka dīzeļdegvielai, ko izmanto par degvielu, ir jāpiemēro tajā noteiktā minimālā akcīzes nodokļa likme, valsts tiesiskais regulējums, kurā, ieviešot degvielai piemērojamo papildu nodevu un/vai nodevu, ko iekasē, pamatojoties uz iepriekš iesniegtu deklarāciju, un kas nav akcīzes nodoklis, ir paredzēta iespēja par degvielu izmantot dīzeļdegvielu, kas ir aplikama ar mazāku nodokli.

Lai gan Direktīvas 92/82 5. panta 1. punkts uzliek dalībvalstīm pienākumu nodrošināt, ka minerāļlājm, ko izmanto par degvielu, uzliek nodokli vismaz ar minētajā tiesību normā paredzēto akcīzes nodokļa likmi, Direktīvas 92/81 8. panta 2. un 3. punktā ir uzskaitītas dažas nozares, kurās minerāļļu izmantošanu par degvielu var atbrīvot no akcīzes nodokļa vai arī samazināt akcīzes nodokļa likmi, ar nosacījumu, ka tā ir pakļauta fiskālai kontrolei.

Tomēr dalībvalsts, kas atstāj spēkā tiesisko regulējumu par dīzeļdegvielas izmantošanu, paredzot fiskālās kontroles mehānismu, kas neļauj sasniegt šajās tiesību normās izvirzīto mērķi, jo šis mehānisms nevar efektīvi novērst minerāļļu kā degvielas izmantošanu citiem mērķiem un tādējādi tām tiek piemērota zemāka nodokļa likme, un līdz ar to nodrošināt, ka dīzeļdegvielai, ko izmanto par degvielu, faktiski piemēro šajās tiesību normās paredzēto minimālo akcīzes nodokļa likmi, nav izpildījusi šajās tiesību normās paredzētos pienākumus.

II. Akcīzes nodokļu iekasējamības un samaksas noteikumu saskaņošana

1. Akcīzes nodokļa iekasējamība

Spriedums, 2017. gada 29. jūnijs, Komisija/Portugāle (C-126/15, [EU:C:2017:504](#))

Valsts pienākumu neizpilde – Akcīzes nodoklis cigaretēm – Direktīva 2008/118/EK – Iekasējamība – Iekasējamības laiks un vieta – Nodokļa markas – Akcīzes preču brīva aprīte – Cigarešu paciņu izplatīšanas un tirdzniecības ierobežojums laikā – Samērīguma princips

Šajā lietā Tiesai bija jāizskata prasība sakarā ar valsts pienākumu neizpildi, kuras mērķis bija konstatēt, ka Portugāles Republika, kas piemēroja aizliegumu laist cigarešu paciņas tirdzniecībā un pārdot tās sabiedrībai pēc trešā mēneša beigām, kas seko gadam, kurš norādīts uz nodokļa markas, nebija izpildījusi pienākumus atbilstoši Direktīvas 2008/118 9. panta pirmajai daļai, kā arī samērīguma principam.

Tiesa uzskata, ka dalībvalsts nav izpildījusi Direktīvas 2008/118/EK 9. panta pirmajā daļā paredzētos pienākumus un ir pārkāpusi samērīguma principu, paredzot, ka cigaretes, kas nodotas patēriņam noteiktā gadā, vairs nedrīkst tirgot vai izplatīt arī pēc nākamā gada trešā mēneša beigām, ja šajā nākamajā gadā attiecīgajiem izstrādājumiem akcīzes nodokļa likme nav palielināta.

Proti, krāpšanas nodokļu jomā, izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un iespējamās ļaunprātīgās izmantošanas apkarošana ir Direktīvas 2008/118 mērķis, kā izriet no tās 31. apsvēruma, 11. panta un 39. panta 3. punkta pirmās daļas. Cigarešu paciņu nodošana patēriņam pārmērīgos daudzumos gada beigās, sagaidot akcīzes nodokļa palielināšanos nākotnē, ir ļaunprātīgas izmantošanas veids, kas dalībvalstīm jānovērš, veicot atbilstošus pasākumus. Tā kā Direktīvas 2008/118 9. panta pirmajā daļā ir atsauce uz valsts tiesisko regulējumu, kas piemērojams nodokļa iekasējamības rašanās brīdī, lai noteiktu iekasējamības kārtību un akcīzes nodokļa likmi, šādas dalībvalstu tiesības noteikti ietver iespēju veikt šādus pasākumus.

Tomēr dalībvalstīm, īstenojot Savienības tiesībās tām paredzētās pilnvaras, jāievēro vispārējie tiesību principi, tostarp īpaši samērīguma princips. Tas nozīmē, ka dalībvalstīm ir jāizmanto līdzekļi, kas, no vienas puses, ļauj efektīvi sasniegt valsts tiesībās paredzētos mērķus, bet, no otras puses, nepārsniedz to, kas nepieciešams, un vismazāk apdraud attiecīgos Savienības tiesību aktos paredzētos mērķus un principus. Pasākums, kura mērķis ir novērst pārmērīgu cigarešu paciņu daudzuma nodošanu patēriņam gada beigās, paredzot akcīzes nodokļa palielināšanos, ir piemērots tādu leģitīmo mērķu īstenošanai kā krāpšanas nodokļu jomā un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas

apkarošana, kā arī sabiedrības veselības aizsardzība. Turklāt tas palīdz uzturēt veselīgu konkurenci. Tā kā šis pasākums ir piemērojams visiem gadījumiem, tostarp arī tad, kad akcīzes nodokļa likme samazinās vai paliek nemainīga, tas nav nepieciešams šo mērķu sasniegšanai. Tos var sasniegt arī mazāk ierobežojošā un tikpat piemērotā veidā, ja pasākums būtu piemērojams tikai cigarešu akcīzes paaugstināšanās gadījumā.

1.1. Iekasējamība, ja akcīzes prece tiek izvesta no atliktās nodokļa maksāšanas režīma

Spriedums, 2016. gada 2. jūnijs, Polihim SS (C-355/14, [EU:C:2016:403](#))

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Netiešie nodokļi – Akcīzes nodoklis – Direktīva 2008/118/EK – Akcīzes nodokļa iekasējamība – 7. pants 2. punkts – “Akcīzes preču, kas atrodas atliktās nodokļa maksāšanas režīmā, novirzīšanas” jēdziens – Nodokļu uzlikšana energoproduktiem un elektroenerģijai – Direktīva 2003/96/EK – 14. panta 1. punkta a) apakšpunkts – Energoproduktu izmantošana elektroenerģijas ražošanai – Pircēja starpnieka izdarīts energoproduktu, kuri atrodas akcīzes preču noliktavā, pirkums un tālāka pārdošana – Energoproduktu tieša piegāde komersantam elektroenerģijas ražošanai – Pircēja starpnieka kā preces “saņēmēja” norādīšana nodokļu dokumentos – Valsts tiesībās noteikto prasību atbrīvojumam no akcīzes nodokļa pārkāpums – Atteikums atbrīvot no nodokļa – Pierādījums, ka preces tiek lietotas apstākļos, kas ļauj atbrīvot no akcīzes nodokļa – Samērīgums

Polihim ir apstiprināts noliktavas turētājs, kas pārvalda akcīzes preču noliktavu Lukovitā [*Lukovit*] (Bulgārija), kurā tam ir atļauts ražot energoproduktus un uzglabāt tos atbilstoši atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmam.

Polihim atbilstoši trīspusējam līgumam starp *Polihim*, *Petros Oyl OOD* un *TETS Bobov dol EAD* pārdeva smago dīzeļdegvielu *Petros Oyl*, kas to tālāk pārdeva *TETS Bobov dol* – no akcīzes nodokļa atbrīvotam galapatērētājam Bulgārijas tiesību aktu izpratnē. *Polihim* šo smago dīzeļdegvielu no savas akcīzes preču noliktavas tieši piegādāja *TETS Bobov dol*. Pēdējā minētā izmantoja smago dīzeļdegvielu elektroenerģijas ražošanai Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē.

Nodokļu revīzijā, kas tika veikta *Polihim*, Bulgārijas muitas iestādes konstatēja, ka šī sabiedrība akcīzes nodokļa deklarācijās ir deklarējusi, ka tā par labu *Petros Oyl* astoņas reizes ir veikusi smagās dīzeļdegvielas, kas atbilst kodam KN 2710 19 64, nodošanu patēriņam, bet norādīja, ka tai šajā ziņā nebija jāmaksā akcīzes nodoklis, jo šie produkti bija paredzēti izmantošanai elektroenerģijas ražošanai Bulgārijas Likuma par akcīzes nodokli izpratnē.

Uzskatīdamas, ka *Petros Oyl*, ko *Polihim* deklarēja kā pamatlietā aplūkoto produktu adresātu, nebija no akcīzes nodokļa atbrīvota galapatērētāja statusa valsts tiesību aktu izpratnē un ka tādēļ šo produktu novirzīšana no *Polihim* akcīzes preču noliktavas radīja jaunu akcīzes parādu pēdējai minētajai, Bulgārijas muitas iestādes izdeva aktu, kurā tika konstatēts administratīvs pārkāpums.

Polihim iesniedza rakstveida iebildumus par šo aktu, apgalvojot, ka tā minētās preces pēc to novirzīšanas no tās akcīzes preču noliktavas tieši piegādāja *TETS Bobov dol*, sabiedrībai, kas ražo elektroenerģiju un kam ir no akcīzes nodokļa atbrīvota galapatērētāja statuss.

Ar 2013. gada 27. maija lēmumu Svištovas (Bulgārija) muitas direktors noraidīja šos iebildumus un uzlika *Polihim* naudas sodus, kas atbilst par katru nodošanu patēriņam nesamaksātā akcīzes nodokļa dubultam apmēram, piemērojot valsts Likumu par akcīzes nodokli. Šo naudas sodu aprēķinā tika ņemta vērā akcīzes nodokļa likme, kas piemērojama energoproduktiem, kuri paredzēti lietošanai, kas nav lietošana par motordegvielu vai kurināmo.

Polihim iesniedza prasību par šī lēmuma atcelšanu *Rayonen sad de Lukovit* (Lukovitas reģiona tiesa, Bulgārija), kas grozīja 2013. gada 27. maija lēmumu, samazinot noteikto naudas sodu apmēru.

Polihim par šo spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību *Administrativen sad Pleven* (Plevenas Administratīvā tiesa, Bulgārija), kas ir iesniedzējtiesa. Tā it īpaši jautā, pirmkārt, vai Direktīvas 2008/118 7. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka akcīzes preces pārdošana akcīzes preču noliktavā, šai precei fiziski netiekot izvestai no šīs akcīzes preču noliktavas, ir šīs preces nodošana patēriņam. Otrkārt, šī tiesa jautā, vai Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta a) apakšpunkts, skatīts kopā ar Direktīvas 2008/118 7. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas liedz valsts iestādēm atteikties atbrīvot no akcīzes nodokļa energoproduktus, kurus pēc tam, kad apstiprināts noliktavas turētājs tos ir pārdevis pircējam starpniekam, tas no jauna pārdod galapatērētājam, kas atbilst visām valsts tiesībās noteiktajām prasībām, lai saņemtu šo preču atbrīvojumu no akcīzes nodokļa, un kam šīs noliktavas turētājs preces tieši piegādā no akcīzes preču noliktavas, tikai tādēļ, ka pircējs starpnieks, ko šīs noliktavas turētājs ir deklarējis kā minēto preču saņēmēju, neatbilst šīm prasībām.

Tiesa atbild, pirmkārt, ka Direktīvas 2008/118 7. panta 2. punkts jāinterpretē tādējādi, ka tad, ja tiek pārdota akcīzes prece, kura atrodas apstiprināta noliktavas turētāja turējumā akcīzes preču noliktavā, tā tiek nodota patēriņā tikai brīdī, kad šī prece fiziski atstāj šo akcīzes preču noliktavu. Tā kā akcīzes nodoklis ir nodoklis, kas attiecas uz patēriņu, nevis uz pārdošanu, kā atgādināts Direktīvas 2008/118 9. apsvērumā, nodokļa iekasējamības brīdim ir jāatrodas, cik tuvu vien iespējams patērētājam.

Šajā ziņā šīs tiesību normas 1. punktā ir definēts, ka brīdis, kad nodoklis kļūst iekasējams, ir brīdis, kad akcīzes prece tiek nodota patēriņam. Turklāt no minētās direktīvas 7. panta 2. punkta a) apakšpunkta izriet, ka šajā direktīvā ar “nodošanu patēriņam” ir jāsaprot it īpaši akcīzes preču izvešana, arī nelikumīga izvešana, no atliktās nodokļa maksāšanas režīma. Tādējādi akcīzes preču izvešana no atliktās nodokļa maksāšanas režīma nozīmē šo preču fizisku izvešanu no akcīzes preču noliktavas, nevis to pārdošanu.

Šāda interpretācija atbilst šīs direktīvas mērķiem. Tādēļ, tā kā akcīzes nodoklis ir nodoklis, kas attiecas uz patēriņu, nevis uz pārdošanu, nodokļa iekasējamības brīdim ir jāatrodas, cik tuvu vien iespējams patērētājam. Tādējādi tik ilgi, cik ilgi attiecīgās preces paliek apstiprināta noliktavas turētāja akcīzes preču noliktavā, tās netiek patērētas, pat ja šis apstiprinātais noliktavas turētājs šīs preces pārdod.

Atsaucot it īpaši uz iespēju, ka akcīzes prece tiek nelikumīgi novirzīta no nodokļa atlikšanas režīma, var tikt saprasta tikai tā, ka tas apzīmē preces fizisku izvešanu no šāda režīma.

Visbeidzot, tā kā apstiprinātais noliktavas turētājs tur akcīzes preču noliktavā akcīzes preces, akcīzes nodoklis nav iekasējams tik ilgi, kamēr šis turētājs tur attiecīgās preces šādā noliktavā.

Otrkārt, Tiesa precīzē, ka Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta a) apakšpunkts, lasot to kopsakarā ar Direktīvas 2008/118 7. pantu, jāinterpretē tādējādi, ka tas liedz valsts iestādēm atteikties atbrīvot no akcīzes nodokļa energoproduktus, kurus pēc tam, kad apstiprinātais noliktavas turētājs tos ir pārdevis pircējam starpniekam, tas no jauna pārdod galapatērētājam, kas atbilst visām valsts tiesībās noteiktajām prasībām, lai saņemtu atbrīvojumu no akcīzes nodokļa, un kam šis noliktavas turētājs preces tieši piegādā no akcīzes preču noliktavas, tikai tādēļ, ka pircējs starpnieks, ko šis noliktavas turētājs ir deklarējis kā minēto produktu saņēmēju, nav galapatērētājs, kam valsts tiesībās ir atļauts saņemt no akcīzes nodokļa atbrīvotus energoproduktus.

Ja ir jāuzskata – tas, ka atbrīvojums no akcīzes nodokļa ir atkarīgs no tā, ka nodokļu dokumentos tiek norādīts saņēmējs, kas atbilst valsts tiesībās paredzētajiem nosacījumiem atbrīvotu energoproduktu saņemšanai, ļauj sasniegt mērķi atvieglot atbrīvojumu no akcīzes nodokļa piemērošanas kontroli, samazinot risku, ka tiek izmantoti produkti, kas nesniedz tiesības uz atbrīvojumu, šāds atteikums, kas izdarīts, nepārbaudot, vai pamatprasības, kas tiek prasītas, lai šīs preces tiktu izmantotas mērķiem, kas sniedz tiesības uz atbrīvojumu, ir izpildītas brīdī, kad minētie produkti tiek izvesti no akcīzes preču noliktavas, pārsniedz to, kas ir vajadzīgs, lai nodrošinātu šo atbrīvojumu pareizu un skaidru piemērošanu un novērstu krāpšanu, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas vai ļaunprātīgu nemaksāšanu.

Spriedums, 2021. gada 24. februāris, *Silcompa* (C-95/19, [EU:C:2021:128](#))

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Direktīva 76/308/EEK – 6. un 8. pants, kā arī 12. panta 1.–3. punkts – Savstarpēja palīdzība konkrētu prasījumu piedziņā – Akcīzes nodoklis, ko divās dalībvalstīs uzliek par vieniem un tiem pašiem darījumiem – Direktīva 92/12/EK – 6. un 20. pants – Preču laišana apgrozībā – Administratīvā pavaddokumenta viltošana – Akcīzes preču aprites atliktās nodokļa maksāšanas režīmā pieļauta nelikumība vai pārkāpums – Nelikumīga preču novirze no atliktās nodokļa maksāšanas režīma – “Nodokļu piedziņas prasību dublēšanās” saistībā ar akcīzes nodokli – Lūguma saņēmējas iestādes dalībvalsts tiesu veikta kontrole – Citas dalībvalsts kompetento iestāžu lūguma sniegt palīdzību noraidījums – Nosacījumi

Laikposmā no 1995. līdz 1996. gadam *Silcompa SpA*, Itālijā reģistrēta sabiedrība, kas ražo etilspirtu, pārdeva to Grieķijai, piemērojot akcīzes nodokļa atlikšanas režīmu ⁵.

2000. gadā pēc pārbaudes tika konstatēts, ka Grieķijas muitas iestādes nekad nav saņēmušas *Silcompa* nosūtīto spirta partiju administratīvos pavaddokumentus (turpmāk tekstā – “APD”) oficiālu dokumentu sagatavošanai un ka pie APD piestiprinātās muitas iestādes akcīzes nodokļa markas bija viltotas. Līdz ar to Itālijas muitas dienests (turpmāk tekstā – “muitas dienests”) izdeva trīs paziņojumus par samaksu, lai piedzītu nesamaksāto akcīzes nodokli.

2004. gadā Grieķijas muitas iestādes informēja muitas dienestu, ka preču piegādes, ko *Silcompa* nosūtīja kādam Grieķijas uzņēmumam, ir jāuzskata par nelikumīgām. Tādējādi tika izdots paziņojums par nodokļa maksājuma apmēra precizēšanu, kas attiecās gan uz Itālijas nodokļu prasījumiem, gan uz papildu nodokļa uzrēķinu. Pret šo paziņojumu uzsāktā tiesvedība 2017. gadā noslēdzās ar vienošanos par izlīgumu starp muitas dienestu un *Silcompa*.

2005. gadā Grieķijas muitas iestādes attiecībā uz tiem pašiem piegādes Savienībā darījumiem izdeva divus paziņojumus par akcīzes nodokļa samaksu, jo *Silcompa* nosūtītais spirts tika nelikumīgi laists apgrozībā Grieķijas teritorijā. Turklāt Grieķijas nodokļu administrācija nosūtīja muitas dienestam lūgumu palīdzēt piedzīt attiecīgos akcīzes nodokļa parādus. Muitas dienests kā kompetentā lūguma saņēmēja iestāde tādējādi nosūtīja *Silcompa* divus izlīguma samaksas paziņojumus.

Pēc tam, kad *Silcompa* celtā prasība par šiem paziņojumiem par samaksu tika noraidīta, šī sabiedrība iesniedza apelācijas sūdzību *Commissione tributaria regionale del Lazio* (Lacio reģiona Nodokļu tiesa, Itālija), kura to apmierināja. Izskatot muitas dienesta iesniegto kasācijas sūdzību, *Corte suprema di cassazione* (Augstākā kasācijas tiesa, Itālija) nolēma ierosināt Tiesā prejudiciāla nolēmuma tiesvedību.

Tādējādi Tiesa nospriež, ka, ceļot prasību par iebildumiem attiecībā uz piedziņas lūguma saņēmējas iestādes dalībvalstī veiktajiem izpildes pasākumiem, šīs dalībvalsts kompetentā iestāde var atteikties apmierināt akcīzes nodokļa piedziņas lūgumu, ko otrās dalībvalsts kompetentās iestādes ir iesniegušas par preču nelikumīgu novirzi no atlikšanas režīma, ja šis lūgums ir balstīts uz faktiem par tiem pašiem eksporta darījumiem, kuri jau ir to pašu akcīzes nodokļa piedziņas pamatā pieprasījuma saņēmējas iestādes dalībvalstī ⁶.

Tiesa atzīmē, ka *Silcompa* nosūtītā spirta nelikumīga tirdzniecība Grieķijas teritorijā var būt, pirmkārt, saistībā ar attiecīgajām precēm veikta nelikumība vai pārkāpums un, otrkārt, tādas nelikumības vai pārkāpuma sekas, kas iepriekš ir izdarīti Itālijā. Atkarībā no

⁵ Atbilstoši šim režīmam akcīzes nodoklis par precēm, uz kurām tas attiecas, vēl nav iekasējams, kaut gan nodokļa iekasējamības gadījums jau ir iestājies. Proti, ar šo režīmu akcīzes nodokļa iekasējamība tiek atlikta līdz brīdim, kad ir izpildīts iekasējamības nosacījums.

⁶ Direktīvas 92/12 6. panta 2. punkts un 20. pants.

tā, kā tas tiek noteikts – un to pārbaudīt ir iesniedzējtiesas ziņā –, ir iespējami divi gadījumi.

Pirmajā gadījumā, kad vairāki pārkāpumi vai nelikumības ir izdarīti vairāku dalībvalstu teritorijās, par kompetentām iekasēt akcīzes nodokli ir uzskatāmas divas vai pat vairākas no šīm valstīm. Tādējādi, ja dalībvalstī ir notikusi nelikumīga novirze no atliktās nodokļa maksāšanas režīma, izraisot akcīzes preču faktisku laišanu apgrozībā citā dalībvalstī, pēdējā minētā dalībvalsts nevar iekasēt akcīzes nodokli par tām pašām eksporta darbībām. Šī laišana apgrozībā var notikt tikai vienu reizi. No tā izriet, ka, pat ja dažādās dalībvalstīs var notikt vairāki secīgi pārkāpumi vai secīgas nelikumības, šo nodokļu piedziņas nolūkos jāņem vērā tikai tas pārkāpums vai nelikumība, kura rezultātā pārvadāšanas laikā preces tiek novirzītas no akcīzes nodokļa atlikšanas režīma, jo šāda pārkāpuma vai šādas nelikumības rezultātā preces tiek laistas apgrozībā ⁷.

Otrais gadījums ir tāds, ka dalībvalsts iestādes ir balstījušās uz vienu no pieņēmumiem, kas paredzēti, lai noteiktu vietu, kur izdarīts pārkāpums vai nelikumība ⁸, un ka citas dalībvalsts iestādes konstatē, ka pārkāpums vai nelikumība faktiski ir izdarīti šajā valstī ⁹. Šādā gadījumā pēdējās minētās iestādes piemēro korektīvo mehānismu, kas pēdējai minētajai dalībvalstij ļauj veikt akcīzes nodokļa piedziņu triju gadu laikā, skaitot no APD izdošanas dienas ¹⁰. Tiklīdz šis termiņš ir beidzies, tikai tā dalībvalsts, kura ir balstījies uz vienu no šiem pieņēmumiem, var likumīgi veikt akcīzes nodokļa piedziņu.

Attiecībā uz noteikumiem par savstarpējo palīdzību akcīzes nodokļa piedziņas jomā Tiesa vispirms uzsver kompetenču sadalījumu starp lūguma iesniedzējas dalībvalsts iestādi, kura piedziņai un dokumentam, kas atļauj prasījuma izpildi, piemēro savas valsts tiesības, un lūguma saņēmējas dalībvalsts iestādi, kas izpildes pasākumiem piemēro savas valsts tiesības ¹¹. Piemērojot šo savstarpējas uzticēšanās principu, dokuments, kas atļauj prasījuma izpildi, tiek nekavējoties atzīts par pamatotu un automātiski apstrādāts kā dokuments, kurš atļauj prasījuma izpildi lūguma saņēmējas iestādes dalībvalstī. No tā izriet, ka pēdējās minētās dalībvalsts iestādes nevar apstrīdēt lūguma iesniedzējas dalībvalsts iestāžu vērtējumu par vietu, kurā izdarīts pārkāpums vai nelikumība, jo šāds vērtējums ietilpst vienīgi tās kompetencē. Turpinājumā Tiesa konstatē, ka dokuments, kas atļauj prasījuma piedziņas izpildi, nevar tikt izpildīts lūguma saņēmējas iestādes dalībvalstī, ja šī izpilde rada divkāršu akcīzes nodokļa iekasēšanu par tiem pašiem darījumiem attiecībā uz tām pašām precēm. Līdz ar to ir jāļauj šīs pašas dalībvalsts kompetentajai iestādei atteikt šī dokumenta izpildi, lai izvairītos no divu galīgo lēmumu par vienu un to pašu preču aplikšanu ar nodokli līdzāspastāvēšanas, no kuriem viens ir balstīts uz to nelikumīgu novirzi no atlikšanas režīma, bet otrs – uz to vēlāku laišanu

⁷ Direktīvas 92/12 6. un 20. pants.

⁸ Direktīvas 92/12 20. panta 2. un 3. punkts.

⁹ Saskaņā ar Direktīvas 92/12 20. panta 2. un 3. punktu šie pieņēmumi ir paredzēti divos gadījumos: pirmais attiecas uz gadījumu, kad nav iespējams konstatēt, kur pārkāpums vai nelikumība ir pastrādāta, un otrs – uz gadījumu, kurā akcīzes preces nenonāk paredzētajā galamērķa vietā un nav iespējams konstatēt, kur nelikumība vai pārkāpums izdarīts.

¹⁰ Direktīvas 92/12 18. panta 1. punkts un 19. panta 1. punkts.

¹¹ Direktīvas 76/308 12. panta 1. un 3. punkts.

apgrozībā. Visbeidzot Tiesa secina, ka šo interpretāciju nevar atspēkot tās judikatūra, saskaņā ar kuru nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu Savienības likumdevējs nav noteicis kā absolūtu principu ¹², jo tā iekļaujas īpašajā faktiskajā kontekstā, kas attiecas uz gadījumu, kad nelikumīgā novirze no atliktās nodokļa maksāšanas režīma bija tādu preču zādzības dēļ, uz kurām “sākumpunkta dalībvalstī” bija izvietotas akcīzes nodokļa markas, kurām ir raksturīga vērtība, kas tās nošķir no vienkāršas kvīts, kura apliecina naudas summas samaksu šo marku izsniedzējas dalībvalsts nodokļu iestādēm.

Spridums, 2010. gada 29. aprīlis, Dansk Transport og Logistik (C-230/08, [EU:C:2010:231](#))

Kopienas Muitas kodekss – 202. pants, 215. panta 1. un 3. punkts, 217. panta 1. punkts un 233. panta pirmās daļas d) punkts – Aizturētu un vienlaicīgi vai vēlāk konfiscētu” preču jēdziens – Muitas kodeksa īstenošanas regula – 867.a pants – Direktīva 92/12/EEK – 5. panta 1. un 2. punkts, 6. pants, 7. panta 1. punkts, 8. un 9. pants – Sestā PVN direktīva – 7. pants, 10. panta 3. punkts un 16. panta 1. punkts – Preču pretlikumīga ieviešana – Preču pārvadājumi, kas veikti, izmantojot TIR karneti – Konfiskācija un iznīcināšana – Dalībvalsts, kurā ir radies muitas parāds un akcīzes nodokļa un PVN parādi, noteikšana – Muitas un nodokļu parādu dzēšana

Dānijas tiesa iesniedza Tiesai lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu saistībā ar strīdu par muitas nodokļu, akcīzes nodokļu un PVN iekasēšanu par cigaretēm, kas kontrabandas ceļā tika ievestas ar TIR karneti. Aizturētās cigaretes nekavējoties tika iznīcinātas. Jautājums tika uzdots, lai būtībā noskaidrotu, vai muitas un nodokļu parāds par kontrabandas ceļā ievestām precēm pastāv un vai to var piedzīt, lai gan preces tika aizturētas, konfiscētas vai iznīcinātas.

Tiesa uzskata, ka Direktīvas 92/12, kas grozīta ar Direktīvu 96/99, 5. panta 1. punkta trešā daļa un 6. panta 1. punkts jāinterpretē tādējādi, ka preces, kuras vietējās muitas un nodokļu iestādes aizturējušas to ieviešanas Savienības teritorijā brīdī un kuras šīs iestādes vienlaicīgi vai vēlāk ir iznīcinājušas, turklāt [minētās preces] vienmēr ir palikušas [šo iestāžu] valdījumā, ir uzskatāmas par tādām, kuras nekad nav tikušas ievestas Savienībā, un līdz ar to darbība, par kuru saistībā ar šīm precēm ir jāmaksā akcīzes nodoklis, nav notikusi. Precēm, kuras ir aizturētas pēc to pretlikumīgas ieviešanas šajā teritorijā, proti, no brīža, kad tās ir šķērsojušas zonu, kurā atrodas minētajā teritorijā esošā pirmā muitas iestāde, un kuras minētās iestādes vienlaicīgi vai vēlāk ir iznīcinājušas, turklāt [minētās preces] vienmēr ir palikušas [šo iestāžu] valdījumā, nevar piemērot “akcīzes nodokļa atlikšanas procedūru” atbilstoši minētās direktīvas 5. panta 2. punkta pirmajai daļai un 6. panta 1. punkta c) apakšpunktam, kā arī Regulas Nr. 2913/92, kas grozīta ar Regulu Nr. 955/1999, 84. panta 1. punkta a) apakšpunktam un 98. pantam, un Regulas Nr. 2454/93, kas grozīta ar Regulu Nr. 1662/1999, 867.a pantu, līdz ar to akcīzes nodokli šīm precēm var uzlikt, un tādējādi akcīzes nodoklis par tām kļūst iekasējams.

¹² Tiesas spriedums, 2007. gada 13. decembris, BATIG (C-374/06, [EU:C:2007:788](#), 55. punkts).

Turklāt Tiesa precizē, ka Direktīvas 92/12, kas grozīta ar Direktīvu 96/99, 6. panta 1. punkts un 7. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tās dalībvalsts iestādes, kurā Savienībā pretlikumīgi ievestās preces ir atklātas un aizturētas, ir kompetentas uzlikt akcīzes nodokli, ja vien šīs preces tiek glabātas komerciāliem nolūkiem. Iesniedzējtiesai ir jānoskaidro, vai lietā, kuru tā izskata, šis nosacījums ir izpildīts.

Spriedums, 2016. gada 28. janvāris, BP Europa (C-64/15, [EU:C:2016:62](#))

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Akcīzes nodokļa piemērošanas vispārējais režīms – Direktīva 2008/118/EK – Akcīzes preču pārvietošanas laikā izdarīts pārkāpums – Preču pārvietošana atliktās nodokļa maksāšanas režīmā – Piegādes brīdī iztrūkstošās preces – Akcīzes nodokļa iekasēšana, ja nav pierādīta preču iznīcināšana vai zudums

BP Europa 2011. gada janvārī nosūtīja ar kuģi 2,4 miljonus litru dīzeļdegvielas no akcīzes preču noliktavas Nīderlandē uz akcīzes preču noliktavu Vācijā. Pārvadāšana notika, pārvietojot akcīzes preces atliktās nodokļa maksāšanas režīmā. Pēc piegādes pabeigšanas nodokļu noliktavas turētājs Vācijā konstatēja, ka saņemtais dīzeļdegvielas daudzums ir par 4854 litriem mazāks, un informēja par to muitas iestādes. Pēc tam Vācijas nodokļu administrācija trūkstošo dīzeļdegvielas daudzumu aplika ar enerģijas nodokli. BP Europa apstrīd šo lēmumu.

Bundesfinanzhof (Federālā finanšu tiesa, Vācija), kas izskata lietu, būtībā jautā Tiesai, kuri iekasējamības noteikumi, piemērojot Direktīvu 2008/118, būtu jāattiecinā uz precēm, kas tiek pārvietotas atlikšanas režīmā, ja piegādes brīdī tiek konstatēts preču iztrūkums attiecībā pret preču daudzumu izbraukšanas vietā. It īpaši tā jautā, vai saskaņā ar Direktīvas 2008/118 20. panta 2. punktu gadījumā, ja preču piegādes brīdī tiek atklāts iztrūkums tādā situācijā kā pamatlietā aplūkotā, izbeidzas akcīzes precēm paredzētais atliktās nodokļa maksāšanas režīms. Turklāt Vācijas tiesa jautā Tiesai, vai Direktīvas 2008/118 noteikumi nepieļauj tādu transponējošu valsts tiesību normu, kurā netiek tieši norādīts, ka Direktīvas 2008/118 10. panta 2. punktā reglamentētā pārkāpuma sekām ir jābūt attiecīgo preču nodošanai patēriņam.

Tiesa nosprieda, ka Direktīvas 2008/118 20. panta 2. punkts jāinterpretē tādējādi, ka šīs normas izpratnē akcīzes preču pārvietošana atliktās nodokļa maksāšanas režīmā beidzas brīdī, kad šo preču saņēmējs pēc transportlīdzekļa, kurā ir attiecīgās preces, pilnīgas izkraušanas konstatē šo preču iztrūkumu attiecībā pret to daudzumu, kas bija jāpiegādā.

Direktīvas 2008/118 20. panta 2. punkta formulējumā ir minētas pašas preces un tajā nav nekādas atsauces uz transportlīdzekļiem, ar kādiem tās tiek pārvadātas. Tāpēc, lai noteiktu preču piegādes brīdi, jāņem vērā brīdis, kurā saņēmējs ir faktiski saņēmis preces, nevis tikai kāda šīs preces ietveroša konteinera piegāde saņēmējam.

Šīs direktīvas 20. pants ietilpst šīs direktīvas IV nodaļā "Akcīzes preču pārvietošana, piemērojot atliktās nodokļa maksāšanas režīmu". Šīs nodaļas noteikumu vidū ir minētās

direktīvas 19. panta 2. punkta c) apakšpunkts, saskaņā ar kuru saņēmējs piekrīt jebkurai pārbaudei, ko galamērķa dalībvalsts kompetentās iestādes veic, lai pārliecinātos, ka attiecīgās preces ir faktiski saņemtas. Šādi Savienības likumdevējs ir iecerējis preču faktisku saņemšanu noteikt kā izšķirošo elementu attiecībā uz nosacījumiem, ar kādiem šo preču pārvietošana atliktās nodokļa maksāšanas režīmā ir jānovērtē to piegādes brīdī. Ne no viena cita minētās nodaļas noteikuma citāda interpretācija neizriet.

Direktīvas 2008/118 20. panta 2. punkta noteikumi, precizējot, kad beidzas akcīzes preču pārvietošana atliktās nodokļa maksāšanas režīmā, ir paredzēti, lai noteiktu brīdi, kurā var tikt uzskatīts, ka šādas preces ir nodotas patēriņam, un līdz ar to noteiktu brīdi, kurā nodoklis par šīm precēm kļūst iekasējams.

Turklāt, tā kā akcīzes nodoklis, kā norādīts Direktīvas 2008/118 9. apsvērumā, ir patēriņa nodoklis, kas tiek aprēķināts atkarībā no patēriņam piedāvāto preču daudzuma, šī nodokļa iekasējamības brīdis ir jānosaka tā, lai attiecīgo preču daudzuma mērījums būtu precīzs.

Tiesa piebilst, ka Direktīvas 2008/118 7. panta 2. punkta a) apakšpunkts, lasot to kopsakarā ar 10. panta 2. punktu, jāinterpretē tādējādi, ka tajos reglamentētās situācijās nav iekļautas šīs direktīvas 7. panta 4. punktā paredzētajā situācijā un apstākļi, ka Direktīvas 2008/118 10. panta 2. punktu transponējošā valsts tiesību normā netiek tieši norādīts, ka šajā direktīvas normā reglamentētā pārkāpuma sekām ir jābūt attiecīgo preču nodošanai patēriņam, nevar būt šķērslis šīs valsts tiesību normas piemērošanai, kad tiek konstatēts iztrūkums, kas noteikti nozīmē tādu nodošanu patēriņam.

Direktīvas 2008/118 10. panta 2. punkts un 7. panta 2. punkta a) apakšpunkts attiecas uz gadījumu, kad pārkāpums, kas konstatēts akcīzes preču pārvietošanas atliktās nodokļa maksāšanas režīmā laikā, ir cēlonis preču nodošanai patēriņam, tās novirzot no šī režīma. Līdz ar to Direktīvas 2008/118 10. panta 2. punktu transponējošā valsts tiesību normā principā nedrīkst tikt paredzēts, ka šāds pārkāpums ir uzskatāms par izdarītu dalībvalstī tā konstatēšanas brīdī, šim pieņemumam nepiemērojot nosacījumu, ka šis pārkāpums ir cēlonis attiecīgo preču nodošanai patēriņam.

Iztrūkuma konstatācija, kad ir piegādātas akcīzes preces atliktās nodokļa maksāšanas režīmā, noteikti ir jau notikusi situācija, kurā trūkstošās preces nav tikušas piegādātas un to pārvietošana līdz ar to saskaņā ar Direktīvas 2008/118 20. panta 2. punktu nav beigusies. Tādējādi šī situācija šīs direktīvas 10. panta 6. punkta izpratnē ir pārkāpums. Šāda veida pārkāpums noteikti nozīmē novirzīšanu no atliktās nodokļa maksāšanas režīma un līdz ar to nodošanu patēriņam, par kuru ir runa minētās direktīvas 7. panta 2. punkta a) apakšpunktā.

Turklāt pārkāpums, kas reglamentēts Direktīvas 2008/118 10. panta 2. punktā, ir situācija, kura atšķiras no šīs direktīvas 7. panta 4. punktā paredzētās situācijas, proti, situācija, kas nav “akcīzes preču [...] pilnīga [...] iznīcināšana vai neatgriezenisks zudums”. Tādējādi, ja tādu akcīzes preču pilnīga iznīcināšana vai neatgriezenisks zudums, kurām piemēro atliktās nodokļa maksāšanas režīmu, ir pierādīti, šādā situācijā nevar notikt

nedz nodošana patēriņam Direktīvas 2008/118 7. panta 2. punkta a) apakšpunkta izpratnē, nedz līdz ar to šīs direktīvas 10. panta 2. punkta piemērošana. Tādēļ šajās normās paredzētās situācijas nav iekļautas minētās direktīvas 7. panta 4. punktā paredzētajā situācijā.

Visbeidzot Tiesa precizē, ka Direktīvas 2008/118 10. panta 4. punkts jāinterpretē tādējādi, ka tas ir piemērojams ne tikai tad, kad galamērķi nav sasniedzis viss to preču daudzums, kuras tiek pārvietotas, piemērojot atliktās nodokļa maksāšanas režīmu, bet arī tad, kad galamērķi nav piegādāta tikai daļa no šīm precēm.

Proti, jau atbilstoši Direktīvas 2008/118 10. panta 4. punkta formulējumam šīs normas piemērošana nav paredzēta tikai gadījumā, kad savu galamērķi nerasniedz viss to preču daudzums, kurām tiek piemērots atliktās nodokļa maksāšanas režīms.

Direktīvas 2008/118 10. panta 4. punkts iekļaujas kontekstā, kurā Savienības likumdevējs ir iecerējis apsvērt visus pārkāpumu gadījumus, tostarp tādus, kas skar tikai daļu no pārvietošanas.

1.2. Iekasējamība gadījumā, ja akcīzes preces iegādājas privātpersona

Spriedums, 1998. gada 2. aprīlis (Tiesas plēnums), EMU Tabac u.c. (C-296/95, [EU:C:1998:152](#))

Padomes Direktīva 92/12/EEK par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību – Dalībvalsts, kurā ir jāmaksā akcīzes nodoklis – legāde ar aģenta starpniecību

EMU Tabac, kas ir tabakas izstrādājumu mazumtirgotājs Luksemburgā, un *The Man in Black Ltd* ir *Enlightened Tobacco Company* meitasuzņēmumi. Šie uzņēmumi izveidoja un izmantoja sistēmu, kas Apvienotās Karalistes rezidentam ļāva, “nepieceļoties no ērtā atzveltnes krēsla”, saņemt tabakas izstrādājumus, kurus viņš bija iegādājies no *EMU* Luksemburgā.

Izmantojot šo sistēmu, pircējs cenšas izvairīties akcīzes nodokļa nomaksas Apvienotajā Karalistē – tas ir ievērojami lielāks par to, kas maksājams Luksemburgā. Klienti ar uzņēmuma *The Man in Black* starpniecību iegādājas ne vairāk kā 800 cigarešu katrā pasūtījumā. Šis pārstāvis ir atbildīgs par preču pārvadāšanu no Luksemburgas uz Apvienoto Karalisti, kā arī par to, ka mazumtirgotājam *EMU Tabac* un pārvadātājam tiek samaksātas naudas summas, kas viņiem pienākas, un par to viņš ietur komisijas maksu.

1995. gadā *Commissioners of Customs and Excise* (Apvienotās Karalistes Muitas iestāde) Doverā aizturēja noteiktu importēto tabakas izstrādājumu daudzumu, kā to atļauj Apvienotās Karalistes tiesību akti, ja ir jāmaksā akcīzes nodoklis.

Pārbaudes tiesā procedūrā pret Apvienotās Karalistes muitu abi uzņēmumi uzskatīja, ka, tā kā attiecīgie izstrādājumi tika ievesti privātpersonu vajadzībām, kuras bija

samaksājušas akcīzes nodokli Luksemburgas Lielhercogistē, Apvienotajā Karalistē tie ir atbrīvoti no šī nodokļa un tādējādi muitas veiktā aizturēšana ir nelikumīga.

Court of Appeal (Apelācijas tiesa, Apvienotā Karaliste) uzdeva Tiesai jautājumus par to, kā interpretēt Kopienas direktīvu par akcīzes precēm piemērojamo režīmu.

Tiesa atbildēja, ka Direktīva 92/12 ir jāinterpretē tādējādi, ka tai nav pretrunā akcīzes nodokļa iekasēšana dalībvalstī A par precēm, kuras laistas apgrozībā dalībvalstī B, ja preces iegādātas no sabiedrības X privātpersonu izmantošanai dalībvalstī A, izmantojot sabiedrību Y, kura darbojas kā šo privātpersonu pārstāvis un saņem par to atlīdzību, un ja preču transportēšanu no dalībvalsts B uz dalībvalsti A arī ir organizējusi sabiedrība Y šo privātpersonu uzdevumā, un to ir veicis profesionāls pārvadātājs, kas par saviem pakalpojumiem saņem atlīdzību.

Lai izdarītu šo secinājumu, Tiesa norāda, ka direktīvā ir nošķirtas, no vienas puses, preces komerciāliem nolūkiem un, no otras puses, preces savām vajadzībām. Atbilstoši direktīvai, lai konstatētu 8. pantā minēto akcīzes preču glabāšanas stingri personisko raksturu, šīm precēm jābūt “privātpersonu” iegādātām un “pašām” privātpersonām tās ir jātransportē. Turklāt Tiesa konstatē, ka tad, kad Kopienas likumdevējs direktīvā ir vēlējis atsaukties uz pārstāvja starpniecību, tas to ir darījis skaidri. Tomēr šajā gadījumā nevienā no valodu versijām šāda iesaistīšanās nav tieši paredzēta.

Šajā ziņā Tiesa precizē, ka nepieciešamība vienveidīgi interpretēt Kopienas iestāžu pieņemtos aktus nepieļauj, ka šābu gadījumā noteikums tiek aplūkots izolēti, gluži otrādi – tā prasa interpretēt un piemērot šo noteikumu, ņemot vērā citas oficiālās valodu versijas. Visām valodu versijām principā jāpiešķir vienāda nozīme, un tā nevar būt atkarīga no katras dalībvalsts iedzīvotāju skaita, kas lieto attiecīgo valodu.

Tiesa secina, ka Direktīvas 92/12 8. pants, kurā paredzēts, ka gadījumos, kad privātpersonas preces iegādājas savām vajadzībām un pašas tās pārvadā, akcīzes nodokli iekasē dalībvalstī, kurā preces ir iegādātas, nav piemērojams, ja ar akcīzes nodokli apliekamās preces iegāde un/vai to transportēšana ir veikta ar pārstāvja starpniecību. Tādējādi, ja preces no vienas dalībvalsts tiek transportētas uz citu dalībvalsti, iesaistoties uzņēmējam, kurš par saviem pakalpojumiem saņem atlīdzību, kurš ir iepriekš sazinājies ar klientiem pēdējā minētajā valstī un organizējis šo preču importu, akcīzes nodoklis ir iekasējams pēdējā minētajā dalībvalstī.

Visbeidzot Tiesa norāda, ka direktīvā ir skaidri paredzēts, ka šādos apstākļos akcīzes nodoklis, kas samaksāts dalībvalstī, kurā preces ir iegādātas, ir jāatmaksā, lai novērstu nodokļu dubulto uzlikšanu.

Spriedums, 2006. gada 23. novembris, Joustra (C-5/05, [EU:C:2006:733](#))

Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Direktīva 92/12/EEK – Akcīzes nodoklis – Vīns – 7.–10. pants – Dalībvalsts, kurā iekasējams nodoklis, noteikšana – Iegāde, ko veic

privātpersona savām un citu privātpersonu vajadzībām – Transportēšana uz citu dalībvalsti, ko veic transporta uzņēmums – Galamērķa dalībvalstī piemērojamais režīms

B. F. Joustra katru gadu no Francijas pasūtīja vīnu savām un citu kādas grupas dalībnieku vajadzībām. *B. F. Joustra* pasūtītais vīns bija laists apgrozībā Francijā, un šajā dalībvalstī akcīzes nodoklis bija samaksāts. Pēc viņa lūguma šo vīnu no Francijas uz Nīderlandi izveda Nīderlandes transporta uzņēmums, lai to piegādātu *B. F. Joustra* dzīvesvietā, kur vīns tika uzglabāts dažas dienas un pēc tam tika piegādāts citiem grupas dalībniekiem. *B. F. Joustra* samaksāja vīna cenu un transporta izdevumus, vēlāk katrs grupas dalībnieks viņam atlīdzināja cenu atbilstoši šim dalībniekam piegādātā vīna daudzumam un daļu no transporta izdevumiem, kas tika aprēķināti proporcionāli minētajam daudzumam. Katram grupas dalībniekam piegādātais vīna daudzums nepārsniedza Direktīvā 92/12, kas grozīta ar Direktīvu 92/108, paredzēto orientējošo maksimālo daudzumu, lai noteiktu, vai produkti ir paredzēti komerciāliem nolūkiem, proti, 90 litrus vīna, tai skaitā ne vairāk kā 60 litrus dzirkstošā vīna. *B. F. Joustra* šīs darbības neveica profesionālā vai peļņas gūšanas nolūkā.

Nīderlandes nodokļu iestādes šo vīnu aplika ar akcīzes nodokli 906,20 EUR apmērā.

B. F. Joustra apstrīd, ka viņam jāmaksā šis akcīzes nodoklis. Direktīva 92/12 atbrīvo no akcīzes nodokļa importētājā dalībvalstī produktus, kurus privātpersonas iegādājas savām vajadzībām un pašas tos transportē. Tomēr viņš uzskata, ka direktīvā ietvertie vārdi “ko ved privātpersonas” neliedz to interpretēt tādējādi, ka aplikšana ar nodokli galamērķa dalībvalstī ir izslēgta, ja privātpersona pati citā dalībvalstī iegādājas ar akcīzes nodokli apliekamās preces un trešā persona tās uzdevumā un vārdā šīs preces transportē uz galamērķa dalībvalsti.

Hoge Raad der Nederlanden (Nīderlandes Augstākā tiesa), kura izskatīja šo lietu, uzdeva Tiesai jautājumu par šī jēdziena interpretāciju.

Tiesa uzskata, ka Direktīva 92/12 jāinterpretē tādējādi, ka tad, ja privātpersona, kas nedarbojas profesionāli un nolūkā gūt peļņu, vienā dalībvalstī savām un citu privātpersonu vajadzībām iegādājas preces, kas laistas apgrozībā šajā dalībvalstī un ir apliekamas ar akcīzes nodokli, un tās uz otru dalībvalsti šīs privātpersonas uzdevumā transportē šīs otras valsts transporta uzņēmums, ir piemērojams šīs direktīvas 7. pants, nevis tās 8. pants, tālab akcīzes nodoklis arī ir iekasējams šajā pašā valstī.

Lai būtu piemērojama Direktīva 92/12, preces, kuras netiek glabātas privātām vajadzībām un uz kurām tādējādi neattiecas direktīvas 8. pants, ir obligāti uzskatāmas par precēm, kas tiek glabātas komerciālām vajadzībām, un tādēļ uz tām attiecas tās 7. pants. Lai būtu piemērojams minētais 8. pants, ir nepieciešams, lai attiecīgās preces būtu transportējusi tā pati privātpersona, kura tās ir iegādājusies. Saskaņā ar minētās direktīvas 7. panta 6. punktu pirmajā valstī samaksātais akcīzes nodoklis šādā gadījumā tiek atmaksāts atbilstoši tās 22. panta 3. punktam.

Spriedums, 2013. gada 14. marts, Komisija/Francija (C-216/11, [EU:C:2013:162](#))

Valsts pienākumu neizpilde – Direktīva 92/12/EEK – Akcīzes nodoklis – Tabakas izstrādājumi, kas iegādāti vienā dalībvalstī un pārvesti uz citu dalībvalsti – Tikai un vienīgi kvantitatīvi vērtēšanas kritēriji – LESD 34. pants – Importa kvantitatīvie ierobežojumi

Tiesā ir celta prasība sakarā ar valsts pienākumu neizpildi pret Franciju, lai konstatētu, ka tikai un vienīgi kvantitatīva kritērija izmantošana, lai izvērtētu, vai privātpersonu veikts no citas dalībvalsts ievestu tabakas izstrādājumu turējums ir komerciālas dabas, kā arī šī kritērija attiecināšana uz katru personisko transportlīdzekli (nevis personu) atsevišķi un visiem tabakas izstrādājumiem kopumā (proti, 2 kilogrami uz katru personisko transportlīdzekli), ir pretrunā Direktīvai 92/12 un LESD 34. pantam.

Vispirms Tiesa nosprieda, ka dalībvalsts, kas šādu kritēriju piemēro visiem tabakas izstrādājumiem kopumā, nav izpildījusi Direktīvā 92/12 un it īpaši tās 8. un 9. pantā paredzētos pienākumus.

Šīs direktīvas 9. panta 2. punktā ir noteikti vairāki kritēriji, lai konstatētu, vai preces tiek turētas komerciālām vajadzībām. Proti, no 9. panta 2. punkta pirmās daļas formulējuma izriet, ka dalībvalstīm, lai konstatētu, ka preces tiek turētas komerciālām vajadzībām, tostarp ir jāņem vērā vairāki faktori un turēto preču daudzums esot norādīts tikai kā viens no faktoriem. Turklāt jautājumā par šo faktoru 9. panta 2. punkta otrajā daļā ir paredzēts, ka dalībvalstis var noteikt orientējošus apjomus, kam ir tikai indikatīva nozīme. No tā izriet, ka 9. panta 2. punktā dalībvalstīm nav ļauts konstatēt, ka preces tiek turētas komerciālām vajadzībām, balstoties tikai uz kādu turējumā esošo preču tikai un vienīgi kvantitatīvu robežvērtību.

Tomēr Tiesa apgalvo, ka, skaidri nosakot robežvērtību minimumus vairākām dažādām tabakas izstrādājumu kategorijām, noteikt svara robežvērtības attiecībā uz visiem glabājumā esošajiem tabakas izstrādājumiem kopumā Direktīvā 92/12 dalībvalstīm ir ļauts tikai ar nosacījumu, ka tiek ievērots katrs šo robežvērtību minimums.

Visbeidzot tā norāda, ka, tā kā Direktīvas 92/12 9. panta 2. punkta mērķis ir precizēt nosacījumus, ar kādiem akcīzes nodoklis kļūst iekasējams no preču turētāja 9. panta 1. punkta otrās daļas izpratnē, 9. panta 2. punkta otrajā daļā paredzētās minimālās indikatīvās robežvērtības ir attiecināmas uz minēto turētāju un tātad – uz katru personu.

Spriedums, 2013. gada 18. jūlijs, Metro Cash & Carry Danmark (C-315/12, [EU:C:2013:503](#))

Akcīzes nodoklis – Direktīva 92/12/EEK – 7.–9. pants – Direktīva 2008/118/EK – 32.–34. pants – Akcīzes preču pārvadāšana Kopienas iekšienē – Regula (EEK) Nr. 3649/92 – 1. un 4. pants – Vienkāršotais pavaddokuments – 1. eksemplārs – “Cash & carry” darbības – Preces, kas laistas apgrozībā vienā dalībvalstī un komerciāliem nolūkiem tiek glabātas citā dalībvalstī vai preces, ko savām vajadzībām iegādājušās un pārvadājušās privātpersonas – Stiprie alkoholiskie dzērieni – Piegādātāja pārbaudes pienākuma neesamība

Dānijas uzņēmumam *Metro* ir vairumtirdzniecības veikali, kas paredzēti profesionāliem, kuri darbojas tā sauktajā “*cash and carry*” sistēmā. Saskaņā ar šo izplatīšanas metodi klienti, kas kartes īpašnieki, ierodas tirdzniecības vietā, lai iegādātos preces, par kurām viņi samaksā skaidrā naudā un paši nodrošina to piegādi.

Pamatlieta attiecas uz akcīzes nodokli stiprajiem alkoholiskajiem dzērieniem, kas Zviedrijā ir daudz augstāks nekā Dānijā. Šāda situācija rada finansiālu pamudinājumu iegādāties stipros alkoholiskos dzērienus, kas ir aplikti ar Dānijas akcīzes nodokli, un tos ievest Zviedrijā. Stiprie alkoholiskie dzērieni nav aplikti ar Zviedrijas akcīzes nodokli, ja privātpersonas tos savām vajadzībām iegādājas Dānijā un pašas tos pārvadā. Turpretī, ja tos ir paredzēts izmantot komerciāliem mērķiem, ir jāmaksā Zviedrijas akcīzes nodoklis.

Pēc tam, kad Zviedrijas profesionāli Dānijā iegādājās dzērienus, Zviedrijas nodokļu administrācija lika *Metro* pieprasīt no saviem Zviedrijas klientiem vienkāršoto pavaddokumentu akcīzes precēm, kuras tiek pārvietotas starp valstīm.

Metro celto prasību par šo lēmumu *Østre Landsret* (Austrumu reģiona apelācijas tiesa, Dānija) noraidīja. Pēc tam *Metro* iesniedza apelācijas sūdzību par šo spriedumu *Højesteret* (Augstākā tiesa, Dānija), kas ir iesniedzējtiesa, kura uzdeva Tiesai jautājumu, lai citastarp noskaidrotu, vai Direktīvas 92/12 7.–9. pants, kā arī Regulas Nr. 3649/92 1. un 4. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka saimnieciskās darbības subjektam ir jāpārbauda, vai pircēju no citām dalībvalstīm nolūks ir ievest akcīzes preces citā dalībvalstī un, vajadzības gadījumā, vai šāda ievēšana tiek veikta privātiem vai komerciāliem mērķiem.

Tiesa atbild, ka Direktīvas 92/12, kas grozīta ar Direktīvu 92/108, 7.–9. pants, kā arī Regulas Nr. 3649/92 1. un 4. pants jāinterpretē tādējādi, ka saimnieciskās darbības subjektam nav jāpārbauda, vai pircēju no citām dalībvalstīm nolūks ir ievest akcīzes preces citā dalībvalstī un, vajadzības gadījumā, vai šāda ievēšana tiek veikta privātiem vai komerciāliem mērķiem.

Saskaņā ar Regulas Nr. 3649/92 1. pantu, ja akcīzes preces, kas jau ir laistas apgrozībā kādā dalībvalstī, citā dalībvalstī ir plānots izmantot mērķiem, kas paredzēti Direktīvas 92/12 7. pantā, tad personai, kas atbild par Kopienas iekšējiem pārvadājumiem, jā sagatavo vienkāršotais pavaddokuments. Tomēr šajās tiesību normās nekas neļauj secināt, ka piegādātājam, ciktāl tas pats nav “persona, kas atbild par Kopienas iekšējiem pārvadājumiem” Regulas Nr. 3649/92 1. panta izpratnē, būtu jāpārbauda, vai ir izpildīti nosacījumi, lai atbildīgā persona sagatavotu un tam saglabāšanai nodotu minēto vienkāršoto pavaddokumentu.

Atbilstoši Direktīvas 92/12 7. panta 3. punktam, atkarībā no situācijas, akcīzes nodoklis ir jāmaksā personai, kas veic piegādi, glabā piegādei paredzētās preces, vai personai, kas saņem preces lietošanai dalībvalstī, kura nav tā, kurā preces jau ir laistas apgrozībā, vai attiecīgajam tirgotājam vai publisko tiesību subjektam. No tā vispirms izriet, ka tirgotājs kā piegādātājs, kurš nenodrošina pārdoto preču piegādi, nevar tikt uzskatīts par “personu, kas veic piegādi” minētā 7. panta 3. punkta izpratnē. Šādu tirgotāju nevarētu uzskatīt par personu, “kas glabā piegādei paredzētās preces” minētā 7. panta 3. punkta

izpratnē, ciktāl tā darbības kā pašapkalpošanās vairumtirdzniecībai neļauj garantēt ne citas dalībvalsts klientiem pārdoto preču izmantošanu komerciāliem mērķiem, ne faktu, ka šīs preces patiešām tiek piegādātas šajā citā dalībvalstī.

Turklāt Tiesa precizē, ka Direktīvas 2008/118 32.–34. pants jāinterpretē tādējādi, ka tie būtiski negroza Direktīvas 92/12, kas grozīta ar Direktīvu 92/108, 7.–9. pantu, bet ar tiem ir pārņemts šo pantu saturs, tos izskaidrojot.

Visbeidzot Tiesa nosprieda, ka Direktīvas 92/12, kas grozīta ar Direktīvu 92/108, 8. pants, jāinterpretē tādējādi, ka tas var attiekties uz akcīzes preču tirdzniecību, ja šīs preces iegādājas privātpersonas savām vajadzībām un pašas tās piegādā, bet tas katrā atsevišķā gadījumā ir jāpārbauda kompetentajām valsts iestādēm.

2. Akcīzes nodokļa samaksa

Spriedums, 2006. gada 15. jūnijs, Heintz van Landewijck (C-494/04, [EU:C:2006:407](#))

Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Direktīva 92/12/EEK – Akcīze – Nodokļu markas – Sestā PVN direktīva – 2. un 27. pants – Akcīzes marku pazušana

Landewijck Luksemburgā veic tabakas izstrādājumu vairumtirdzniecību, un tādēļ tai ir apstiprināta noliktavas turētāja licence. Atbilstoši Nīderlandes Likumam par akcīzes nodokli uzņēmums iesniedza divus tabakas izstrādājumu akcīzes marku pieteikumus *Belastingdienst/Douane te Amsterdam* (Amsterdamas Nodokļu un muitas dienests, Nīderlande) un pilnvaroja sabiedrību *Securicor Omega* tai piegādāt šīs markas. Piegādes laikā šīs markas pazuda.

Landewijck informēja nodokļu dienesta inspektoru (turpmāk tekstā – “inspektors”), ka markas vēl nav piegādātas, ka tādēļ tās nevar izmantot un ka *Securicor Omega* noliedz savu atbildību par marku pazaudēšanu. Inspektors noraidīja atmaksas vai kompensācijas maksājuma pieteikumu par maksājāmām vai jau samaksātām summām par pazudušajām markām. Inspektors noraidīja arī par šo lēmumu iesniegto sūdzību. Visbeidzot *Gerechtshof te Amsterdam* (Amsterdamas apelācijas tiesa, Nīderlande) celtā prasība tika atzīta par nepamatotu. Šajā lietā tika iesniegta kasācijas sūdzība *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa), kas ir iesniedzējtiesa.

Tā uzdeva Tiesai vairākus prejudiciālus jautājumus, lai tostarp noskaidrotu, vai dalībvalsts, nepārkāpjot Direktīvu 92/12, var izslēgt akcīzes nodokļa atmaksu, ko sabiedrība prasītāja samaksājusi, iegādājoties markas, ja šīs nodokļu markas ir pazudušas pirms to uzlīmēšanas uz tabakas izstrādājumiem, kas paredzēti patēriņam valsts teritorijā, pat ja nevar izslēgt, ka trešās personas tās ir izmantojušas vai var izmantot, uzlīmējot tās uz tabakas izstrādājumiem, kuri ir laisti tirgū nelikumīgi.

Tiesa paskaidro, ka ne Direktīva 92/12, ne samērīguma princips neliedz dalībvalstīm, kas ir izmantojušas tiesības noteikt, ka precēm, kas paredzētas izmantošanai to teritorijā, ir jābūt nodokļu markām, pieņemt tiesisko regulējumu, kurā nav paredzēta samaksātā akcīzes nodokļa summas atmaksa, ja akcīzes nodokļa markas ir pazaudētas pirms to uzlīmēšanas uz tabakas izstrādājumiem, ja šī pazaudēšana nav izskaidrojama ar nepārvaramas varas izraisītiem apstākļiem vai negadījumu un ja nav pierādīts, ka markas tika iznīcinātas vai kļuvušas par pilnīgi nelietojamām, ar to finansiālo atbildību par nodokļu marku pazaudēšanu uzliekot to pircējam.

Valsts tiesiskais regulējums, kurā akcīzes nodokļa marku pircējam tiek atļauts saņemt atmaksu, vienkārši norādot uz to, ka tās ir pazaudētas, riskē veicināt nelikumību un nodokļu nemaksāšanu. Tomēr tieši šādu nelikumību un nodokļu nemaksāšanas novēršana ir viens no Kopienas tiesību aktos izvirzītajiem mērķiem. Tātad šīs valsts tiesību normas, nodokļu marku pazaudēšanas gadījumā uzliekot pircējam finansiālu atbildību par šo marku pazaudēšanu, palīdz īstenot mērķi novērst šo marku negodīgu izmantošanu.

Spriedums, 2007. gada 13. decembris, BATIG (C-374/06, [EU:C:2007:788](#))

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Direktīva 92/12/EEK – Preces, ko apliek ar akcīzes nodokli – Nodokļu markas – Nelikumīga novirze no atlikšanas režīma – Zādzība – Laišana apgrozībā zādzības dalībvalstī – Citas dalībvalsts nodokļu marku, kas jau uzlīmētas uz nozagtajām precēm, neatmaksāšana

Uzņēmums *Tuxedo GmbH* no *Hauptzollamt* (Galvenā muitas pārvalde, Vācija; turpmāk tekstā – “*Hauptzollamt*”) iegādājās nodokļu markas Īrijā ražotām *P. J. Carroll & Co. Ltd* (turpmāk tekstā – “*Carroll*”) cigaretēm, kas paredzētas Vācijas tirgum. *Tuxedo* šīs markas nosūtīja *Carroll*, kas tās uzlīmēja uz katras cigarešu paciņas. Pēc tam paciņas tika nosūtītas iekšējā Kopienas atlikšanas režīma ietvaros Nīderlandē reģistrētam tirdzniecības partnerim. Dublinas ostā (Īrija) visas cigaretes tika nozagtas.

Tā kā cigaretes tika izņemtas no Īrijas atlikšanas režīma, *Carroll* samaksāja akcīzes nodokli Īrijas muitas administrācijai saskaņā ar Eiropas Savienības tiesisko regulējumu.

Pēc tam *Tuxedo* lūdza *Hauptzollamt* atmaksāt iegādātās nodokļu markas. *Hauptzollamt* šo lūgumu noraidīja un atteikumu apstiprināja. Tādēļ *Finanzgericht Düsseldorf* (Diseldorfas Finanšu tiesa, Vācija), kas ir iesniedzējtiesa, tika celta prasība.

Jautājums tika uzdots par to, vai Direktīvai 92/12 ir pretrunā dalībvalsts tiesiskais regulējums, kas no atmaksas izslēdz summu, kura samaksāta par šīs dalībvalsts nodokļu marku iegādi, ja šīs markas ir uzlīmētas uz akcīzes precēm pirms to laišanas apgrozībā minētajā dalībvalstī un ja šīs preces ir nozagtas citā dalībvalstī, izraisot akcīzes nodokļa maksājumu šajā citā dalībvalstī, un nav iesniegti pierādījumi, ka nozagtās preces nav realizētas dalībvalstī, kas izdevusi minētās markas.

Vispirms Tiesa uzsver, ka tad, ja tabakas izstrādājumi tiek nozagti, kad tie tiek vesti akcīzes nodokļa atlikšanas režīmā, to zādzība Direktīvas 92/12 6. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē ir nelikumīga novirze no atlikšanas režīma, un atbilstoši šīs direktīvas 20. panta 1. punktam akcīzes nodoklis ir maksājams dalībvalstī, kurā zādzība ir notikusi.

Turpinājumā tā secina, ka Direktīvai 92/12, kas grozīta ar Direktīvu Nr. 807/2003¹³, nav pretrunā dalībvalsts tiesību akti, kas no atmaksas izslēdz summu, kura samaksāta par šīs dalībvalsts izdoto nodokļu marku iegādi, ja šīs markas ir uzlīmētas uz akcīzes precēm pirms to laišanas apgrozībā minētajā dalībvalstī un ja šīs preces ir nozagtas citā dalībvalstī, izraisot akcīzes nodokļa maksājumu šajā citā dalībvalstī, un nav iesniegti pierādījumi, ka nozagtās preces nav realizētas dalībvalstī, kas izdevusi minētās markas.

Tiesa uzskata, ka iespēja saņemt atmaksu par nodokļu markām, vienkārši atsaucoties uz preču, uz kurām tās ir uzlīmētas, zudumu, rada risku veicināt ļaunprātīgu izmantošanu un krāpšanu. Tādā situācijā, kāda paredzēta minētajā tiesiskajā regulējumā, pastāv ievērojams risks, ka nozagtās preces ir realizētas dalībvalstī, kura izdevusi nodokļu markas. Ar šīs dalībvalsts nodokļu markām aplīmētās preces var bez grūtībām tikt laistas apgrozībā minētās valsts legālajā tabakas izstrādājumu tirgū, liedzot tai gūt ienākumus no nodokļiem, uz ko tai ir tiesības. Izņemot jebkādu uzņēmēja, kas ir preču īpašnieks, veiktu krāpšanu, apstāklis, ka akcīzes nodoklis ticis samaksāts citā dalībvalstī, šo risku neietekmē.

Atbilstoši Direktīvas 92/12 22. panta 1. un 2. punktam, ja preces, kas laistas apgrozībā vienā dalībvalstī un aplīmētas ar šīs valsts nodokļu markām, domātas patēriņam citā dalībvalstī un turp tiek nosūtītas, ir nepieciešams, lai šīs valsts nodokļu iestādes konstatētu, ka ir iznīcinātas pirmās dalībvalsts nodokļu markas. Ar minēto normu Kopienas likumdevējs priekšplānā ir izvirzījis ļaunprātīgas izmantošanas un krāpšanas novēršanu, nevis principu, ka nodokli uzliek tikai viena dalībvalsts. Tas būtu paradoksāli, ja atmaksa par nodokļu markām, kas uzlīmētas uz akcīzes precēm, būtu atļauta tādā gadījumā, kāds paredzēts attiecīgajā tiesiskajā regulējumā, kad nekāda kontrole par nozagto preču galamērķi nav iespējama, lai gan saskaņā ar Direktīvas 92/12 22. panta 2. punkta d) apakšpunktu, lai notiktu akcīzes nodokļa atmaksa, jākonstatē, ka nodokļu markas, kas apliecina tā samaksu, ir iznīcinātas apstākļos, kuros ļaunprātīga izmantošanas un krāpšanas risks ir vismazākais.

¹³ Padomes Regula (EK) Nr. 807/2003 (2003. gada 14. aprīlis), ar ko Lēmumam 1999/468/EK pielāgo noteikumus par komitejām, kuras palīdz Komisijai īstenot tai piešķirtās ieviešanas pilnvaras, kas noteiktas Padomes dokumentos, kuri pieņemti atbilstīgi konsultēšanās procedūrai (vienprātība) (OV 2003, L 122, 36. lpp.).

Spridums, 2016. gada 2. jūnijs, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, [EU:C:2016:398](#))

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Akcīzes nodokļa piemērošanas vispārējais režīms – Direktīva 92/12/EEK – Tabakas izstrādājumi, kas tiek pārvietoti atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā – Apstiprināta noliktavas saimnieka atbildība – Dalībvalstu iespēja apstiprinātu noliktavas turētāju atzīt par solidāri atbildīgu par kontrabandas nodarījuma veicējiem uzlikto finansiālo sankciju samaksu – Samērīguma un tiesiskās drošības principi

Grieķijas uzņēmumam *Karelia*, kas darbojas tabakas izstrādājumu ražošanas nozarē, bija jāeksportē uz Bulgāriju (pirms tās pievienošanās Savienībai) cigaretes atliktas nodokļa maksāšanas režīmā. Tomēr cigaretes tā arī nenonāca galamērķī, jo tika apšaubīta pati pircēja uzņēmuma pastāvēšana. Tā kā nebija iespējams pierādīt, ka krava tika izvesta no ostas, *Karelia* sniegtā bankas garantija tika atsavināta. Turklāt muitas iestādes izsniedza paziņojumu par nodokļu piedziņu saistībā ar kontrabandas faktu un tādējādi noteica papildu nodokļus un palielināja maksājamo akcīzes nodokli.

Karelia tika atzīts par civiltiesiski solidāri atbildīgu par šo summu samaksu. Tomēr tas uzskata, ka tam nav nekādu tiesisku attiecību ar kontrabandas nodarījuma veicēju. Tā kā Grieķijas tiesību aktos par atbildīgām ir atzītas visas personas, par kurām ir droši zināms, ka tās ir piedalījušās muitas noteikumu pārkāpuma izdarīšanā, fakts, ka civiltiesiski līdzatbildīgajām personām nebija zināms par galvenajiem pārkāpuma izdarītājiem atzīto personu nodoms izdarīt pārkāpumu, neatbrīvo tās no atbildības.

Iesniedzējtiesas uzdotais jautājums attiecas uz noliktavas turētāja atbildības apjomu, kas paredzēts Direktīvā 92/12, kas grozīta ar Direktīvu 92/108, proti, vai šis uzņēmums, kurš var būt atbildīgs par akcīzes nodokļa samaksu, var būt atbildīgs arī par citām finansiālām sekām, it īpaši par kontrabandas nodarījumu veicējiem piemērotajiem naudas sodiem, pat ja tas nav strīdīgo preču īpašnieks un tam nav pilnvarojuma veida līgumattiecību ar pārkāpuma izdarītājiem.

Vispirms Tiesa nospriež, ka no Direktīvas 92/12, kas grozīta ar Direktīvu 92/108, sistēmas, it īpaši no tās 13. panta, 15. panta 3. un 4. punkta, kā arī no tās 20. panta 1. punkta, izriet, ka likumdevējs tādu preču pārvadāšanas procesā, par kurām ir maksājams akcīzes nodoklis un uz kurām attiecas atliktās nodokļa maksāšanas režīms, centrālu lomu ir piešķīris apstiprinātam noliktavas turētājam.

Ar Direktīvu 92/12 ir izveidota atbildības sistēma, kurā apstiprināts noliktavas turētājs ir padarīts atbildīgs par visiem riskiem, kas rodas saistībā ar tādu preču pārvadāšanu, par kurām jāmaksā akcīzes nodoklis un uz kurām tiek attiecināts šāds režīms, un tādēļ šis noliktavas turētājs ir noteikts kā akcīzes nodokļa maksātājs, ja šo preču pārvadāšanas laikā ir notikusi nelikumība vai pārkāpums, kas izraisa tā iekasējamību. Tādējādi šī atbildība ir objektīva un tās pamatā ir nevis pierādīta vai prezumēta noliktavas turētāja vaina, bet viņa dalība saimnieciskajā darbībā.

Tomēr no Direktīvas 92/12 20. panta 3. punkta, kurā paredzēts, ka dalībvalstīm ir jāveic vajadzīgie pasākumi, lai novērstu jebkādu pārkāpumu vai nelikumību un uzliktu

iedarbīgus sodus, neizriet, ka dalībvalstīm ir pienākums paredzēt apstiprināta noliktavas turētāja papildu kriminālatbildību par jebkādu nelikumību, kas pieļauta, laižot apgrozībā akcīzes preces.

Pirmkārt, šajā noteikumā nav precizētas nedz piemērotās sankcijas, nedz to personu kategorijas, kuras jāatzīst par atbildīgām saistībā ar tām.

Otrkārt, Direktīvā 92/12 paredzētajā atbildības par risku sistēmā ir noteikta tikai atbildība par akcīzes nodokļa samaksu. Līdz ar to šajā direktīvā nav paredzēta solidāras atbildības sistēma, kurā apstiprināts noliktavas turētājs tiktu padarīts atbildīgs par to summu samaksu, kas atbilst kontrabandas nodarījuma veicējiem uzlikto finansiālo sankciju apmēram.

Turpinājumā Tiesa precizē, ka Direktīva 92/12, kas grozīta ar Direktīvu 92/108, aplūkojot to no Savienības tiesību vispārējo principu, it īpaši tiesiskās drošības un samērīguma principu, viedokļa, jāinterpretē tādējādi, ka tai ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums – kurā ir atļauts atzīt, ka par to summu samaksu, kas atbilst finansiālajām sankcijām, kuras uzlikta saistībā ar pārkāpumu, kas izdarīts tādu preču pārvadāšanas gaitā, par kurām akcīzes nodokļa samaksa ir atlikta, solidāri tostarp ir atbildīgi šo preču īpašnieki, ja šos īpašniekus ar pārkāpuma izdarītājiem saista līgumattiecības, padarot tos par viņu pilnvarotajiem –, uz kura pamata apstiprinātais noliktavas turētājs tiek atzīts par solidāri atbildīgu par minēto summu samaksu bez iespējas panākt savu atbrīvošanu no šīs atbildības, pierādot, ka viņam nav pilnīgi nekādas saistības ar pārkāpuma izdarītāju rīcību, pat tad, ja saskaņā ar valsts tiesībām šis noliktavas turētājs pārkāpuma izdarīšanas brīdī nav nedz minēto preču īpašnieks, nedz viņu ar pārkāpuma veicējiem saista līgumattiecības, padarot tos par viņa pilnvarotajiem.

Proti, tā kā tāda apstiprināta noliktavas turētāja pastiprināta atbildība, kurš nav saglabājis īpašumtiesības uz precēm, kas ir pārkāpuma priekšmets, un kuru ar šī pārkāpuma izdarītājiem nesaista līgumattiecības, padarot tos par viņa pilnvarotajiem, nav tieši paredzēta nedz Direktīvā 92/12, nedz valsts tiesību normās, sankcijas, kuras šādam apstiprinātam noliktavas turētājam var piemērot, pamatojoties uz šādiem tiesību aktiem, attiecībā uz ieinteresētajām personām nešķiet pietiekami noteiktas un paredzamas, lai varētu uzskatīt, ka tās atbilst tiesiskās drošības prasībām, bet tas tomēr ir jāpārbauda valsts tiesai.

Turklāt, runājot par pasākumiem, kuru mērķis ir krāpšanas nodokļu jomā novēršana, attiecībā uz PVN ir jau ticis nospriests, ka riska sadale trešās personas īstenotas krāpšanas rezultātā nav saderīga ar samērīguma principu, ja nodokļu sistēmā visa atbildība par samaksu tiek uzlikta piegādātājam, neatkarīgi no tā, vai tas ir piedalījies krāpšanā, ko veicis pircējs.

Papildus tam valsts tiesību akti, kas *de facto* rada solidāras atbildības sistēmu neatkarīgi no vainas, pārsniedz to, kas nepieciešams, lai īstenotu Valsts kases tiesību aizsardzību. Tas, ka atbildība par PVN maksāšanu tiek noteikta personai, kurai nav jāmaksā šis nodoklis, lai arī šī persona ir apstiprināts akcīzes preču noliktavas turētājs, kam ir

Direktīvā 92/12 noteiktie īpašie pienākumi, no kuriem viņš nevar izvairīties, sniedzot pierādījumus tam, ka viņam nav pilnīgi nekādas saistības ar attiecīgā nodokļu maksātāja rīcību, ir jāuzskata par neatbilstošu samērīguma principam. Būtu acīmredzami nesamērīgi beznosacījuma kārtībā paredzēt šādai personai pienākumu maksāt nodokļu ieņēmuma zaudējumus, ko radījušas trešās personas nodokļu maksātāja darbības, pār kurām tai nav bijis nekādas ietekmes.

Šīs pašas prasības jāievēro arī attiecībā uz tādu pasākumu, kas skar apstiprināta noliktavas turētāja atbildības noteikšanu par kontrabandas nodarījumu finansiālajām sekām.

III. Netiešie nodokļi, kas nav akcīzes nodokļi par akcīzes precēm

Spriedums, 2000. gada 24. februāris, Komisija/Francija (C-434/97, [EU:C:2000:98](#))

Prasība sakarā ar valsts pienākumu neizpildi – Direktīva 92/12/EEK – Īpaša nodokļa uzlikšana stiprajiem alkoholiskajiem dzērieniem

Francijas tiesību aktos bija paredzēta nodeva par tabaku un alkoholiskajiem dzērieniem, kas tika ieviesta, ņemot vērā to pārmērīgas lietošanas radīto risku veselībai, un kas tika saukta par “sociālā nodrošinājuma iemaksu”. Tā it īpaši tika piemērota dzērieniem, kuru spirta saturs pārsniedz 25 tilp. %. Īpašās iemaksas apmērs alkoholiskajiem dzērieniem tika noteikts 1 franka (aptuveni 0,15 EUR) apmērā par decilitru vai decilitra daļu. Komisija pret Francijas Republiku cēla prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi, uzskatot, ka “sociālā nodrošinājuma iemaksa”, ņemot vērā tās piemērošanas jomu un nodokļa bāzi, nav saderīga ar Direktīvā 92/12 definēto akcīzes nodokļa alkoholam un alkoholiskajiem dzērieniem struktūru.

Tās ieskatā, pirmkārt, “sociālā nodrošinājuma iemaksa” attiecas tikai uz dzērieniem, kuru spirta saturs pārsniedz 25 tilp. %. Direktīvas 92/83 20. pantā ir sniegta “etilspirta” definīcija, kurā tostarp ietilpst visi alkoholiskie dzērieni, kuri iekļauti KN pozīcijās 2204 (vīni), 2205 (vermuti) un 2206 (citi raudzēti dzērieni) un kuru faktiskais spirta saturs pārsniedz 22 %. Otrkārt, Direktīvas 92/83 21. pantā par pamatu akcīzes nodokļa uzlikšanai etilspirtam ir ņemts tīra spirta hektolitru daudzums, savukārt “sociālā nodrošinājuma iemaksu” nosaka, ņemot vērā dzēriena apjomu.

Tiesa nosprieda, ka Direktīvas 92/12 3. panta 2. punkts, kura mērķis ir atļaut dalībvalstīm līdzās Direktīvā 92/83 paredzētajam minimālajam akcīzes nodoklim uzlikt citus netiešos nodokļus īpaša nolūka sasniegšanai, proti, kuru mērķis nav budžeta papildināšana, dalībvalstīm nav paredzēts pienākums ievērot visus noteikumus, kas attiecas uz akcīzes

nodokli vai PVN saistībā ar nodokļa bāzes noteikšanu un nodokļa aprēķināšanu, iekasējamību un pārraudzību. Pietiek, ka īpašiem nolūkiem paredzētie netiešie nodokļi šajos aspektos ir saderīgi ar vienas vai otras iepriekš minētās aplikšanas metodes vispārīgo sistēmu, kā šīs metodes organizētas Savienības tiesiskajā regulējumā.

Spriedums, 2000. gada 9. marts, EKW un Wein & Co (C-437/97, [EU:C:2000:110](#))

Netiešie nodokļi – Pašvaldības nodoklis par dzērieniem – Sestā PVN direktīva – Direktīva 92/12/EEK

Evangelischer Krankenhausverein Wien ("EKW") vada kafejnīcu slimnīcā. Abgabenbehörde Wien (Vīnes nodokļu iekasēšanas iestāde) 1996. gada 6. decembrī saskaņā ar Vīnes nodokļu tiesisko regulējumu pieprasīja tai samaksāt 309 995 Austrijas šiliņu (ATS) (aptuveni 22 500 EUR) nodokli par dzērieniem, kas pārdoti laikposmā no 1992. gada janvāra līdz 1996. gada oktobrim. EKW cēla prasību Austrijas tiesās, apstrīdot šo nodokli.

Wein & Co. ir vīna tirdzniecības uzņēmums Leondingā, Augšaustrijā, kuram pašvaldības iestādes saskaņā ar Augšaustrijas nodokļu tiesisko regulējumu pieprasīja par laikposmu no 1994. gada 1. decembra līdz 1995. gada 31. martam samaksāt 417 628 ATS (aptuveni 30 350 EUR) nodokli par dzērieniem. Wein & Co. arī cēla prasību Austrijas tiesās.

Verwaltungsgerichtshof (Administratīvā tiesa, Austrija) vaicā Tiesai, vai šādas pašvaldību tiesību normas attiecībā uz nodokli par dzērieniem ir saderīgas ar Kopienu tiesībām un it īpaši ar Sesto direktīvu 77/388 un Direktīvu 92/12.

Tiesa atzīst, pirmkārt, ka nodoklis bezalkoholiskajiem dzērieniem un saldējumam ir saderīgs ar Sesto direktīvu 77/388 un Direktīvu 92/12 un, otrkārt, ka Direktīva 92/12 neatļauj saglabāt Austrijas nodokli, kas tiek iekasēts par alkoholiskajiem dzērieniem.

Lai izdarītu šo secinājumu, Tiesa, pirmām kārtām, norāda, ka, lai gan Sestās direktīvas 77/388 33. pants nepieļauj tādu reģistrācijas maksu vai citu nodokļu veidu, nodevu un iemaksu ieviešanu un saglabāšanu vai ieviešanu, kam ir tādas pašas būtiskās pazīmes kā PVN, tas neliedz saglabāt vai ieviest nodokli, kam nav šādu pazīmju. Līdz ar to šī tiesību norma neliedz saglabāt nodokli, kas dalībvalsts tiesību aktos paredzēts par saldējuma, tostarp tajā ietverto pārstrādāto augļu vai tam pievienoto augļu, un dzērienu piegādi par atlīdzību, abos gadījumos iekļaujot kopā ar produktiem pārdodamo iepakojumu un piedevas. Šis nodoklis, ko piemēro tikai ierobežotai preču grupai, nav vispārējs nodoklis, jo tā mērķis nav aptvert visus saimnieciskos darījumus attiecīgajā dalībvalstī.

Otrām kārtām, Direktīvas 92/12 3. panta 2. punkts, saskaņā ar kuru šā panta 1. punktā minētās preces var aplikēt ar netiešajiem nodokļiem, kas nav akcīzes nodoklis, ja, pirmkārt, tiem ir viens vai vairāki īpaši nolūki šīs tiesību normas izpratnē un ja, otrkārt, šie nodokļi atbilst nodokļu noteikumiem, kurus piemēro akcīzes nodoklim vai PVN saistībā ar nodokļu bāzes noteikšanu, nodokļa aprēķināšanu, iekasējamību un pārraudzību, nepieļauj tāda dalībvalsts tiesību aktos paredzētā nodokļa saglabāšanu, ko

uzliek alkoholisko dzērienu piegādei par atlīdzību un kam, pirmkārt, nav cita nolūka kā tikai budžeta papildināšana un, otrkārt, kas neatbilst vispārējai sistēmai vai noteikumiem par akcīzes nodokli alkoholiskajiem dzērieniem, kura apmēru nosaka, pamatojoties uz produkta vērtību, nevis uz produkta svaru, produkta daudzumu vai tajā esošā spirta saturu, ne arī PVN vajadzībām piemērojamiem aprēķināšanas un iekasējamības noteikumiem.

Šajā lietā Tiesa uzskata, ka pašvaldību autonomijas atjaunošana, tām piešķirot tiesības saņemt ienākumus no nodokļiem, pati par sevi ietver tikai budžeta papildināšanas nolūku. Tāpat tā uzskata, ka tam nav nekādas saiknes arī ar tūrisma infrastruktūru vai tūrisma veicināšanu: šis nodoklis, ko piemēro dzērieniem neatkarīgi no tā, kur tie tiek patērēti, tiek iekasēts arī vietās, kuras tūristi nemēdz apmeklēt. Visbeidzot – vīna tiešā pārdošana Austrijā ir atbrīvota no nodokļa par dzērieniem, tāpēc ir apšaubāms, vai attiecīgā nodokļa mērķis ir atturēšana no alkoholisko dzērienu patēriņa un sabiedrības veselības aizsardzība.

Tā kā strīdīgajam alkoholisko dzērienu nodoklim nav konkrēta nolūka, turklāt tas neatbilst to noteikumu vispārējai struktūrai, kas attiecas uz akcīzes nodokli alkoholiskajiem dzērieniem, kā arī noteikumiem par PVN, tas ir atzīts par nesaderīgu ar Savienības tiesībām.

Spriedums, 2005. gada 10. marts, Hermann (C-491/03, [EU:C:2005:157](#))

Netiešie nodokļi – Direktīva 92/12/EEK – Pašvaldības nodoklis par tūlītējam patēriņam uz vietas paredzētu alkoholisko dzērienu izsniegšanu

Uzņēmums *Volkswirst Weinschänken GmbH* pārvaldīja restorānu Frankfurtes pie Mainas (Vācija) pilsētas teritorijā; šis uzņēmums tajā pārdeva arī dzērienus, kas paredzēti tūlītējam patēriņam uz vietas. Tā kā *Satzung über die Erhebung einer Getränkesteuer im Gebiet der Stadt Frankfurt am Main* (Noteikumi par kārtību, kādā iekasējami nodokļi par dzērieniem Frankfurtes pie Mainas pilsētas teritorijā) bija paredzēts, ka nodokli par dzērieniem iekasē pilsēta, restorāns saņēma paziņojumu par nodokļa samaksu, kuru tas apstrīdēja *Verwaltungsgericht Frankfurt am Main* (Frankfurtes pie Mainas Administratīvā tiesā), kas to atcēla. Par šo nolēmumu tika iesniegta apelācijas sūdzība *Hessischer Verwaltungsgerichtshof* (Hesenes federālās zemes Augstākā administratīvā tiesa, Vācija), kas ir iesniedzējtiesa.

Tādējādi bija jā kvalificē paziņojumā par nodokļa samaksu minētā darbība, proti, tūlītējam patēriņam uz vietas paredzētu alkoholisko dzērienu izsniegšana pret atlīdzību sabiedriskās ēdināšanas ietvaros, Direktīvas 92/12 izpratnē. Prejudiciālais jautājums bija tieši par to, vai šai darbībai ir uzliekami Direktīvas 92/12 3. panta 1. un 2. punktā minētie “citi netiešie nodokļi, ko piemēro akcīzes precēm”, vai arī tā ir uzskatāma par ar akcīzes precēm saistītu pakalpojumu sniegšanu, ko apliek ar nodokli, tās pašas direktīvas 3. panta 3. punkta otrās daļas izpratnē.

Ja atbilde uz otro jautājumu būtu apstiprinoša, tika vaicāts, vai nodoklim par pakalpojumu sniegšanu saistībā ar akcīzes precēm ir jāatbilst ne tikai nosacījumam, ka tirdzniecībā starp dalībvalstīm tas nerada robežšķērsošanas formalitātes (Direktīvas 92/12 3. panta 3. punkta pirmā daļa), bet arī nosacījumam, ka tas ir uzliekams "īpašos nolūkos" (šīs direktīvas 3. panta 2. punkts).

Tiesa norāda, ka nodokli, ko uzliek alkoholisko dzērienu izsniegšanai pret atlīdzību to tūlītējam patēriņam uz vietas sabiedriskajā ēdināšanā, jāuzskata par nodokli par tādu pakalpojumu sniegšanu, kas saistīti ar akcīzes precēm, un to nevar raksturot kā apgrozījuma nodokli Direktīvas 92/12 3. panta 3. punkta otrās daļas izpratnē.

Lai noteiktu, vai nodoklis attiecas uz akcīzes precēm Direktīvas 92/12 3. panta 2. punkta izpratnē vai drīzāk uz pakalpojumiem, kas saistīti ar šādām precēm, minētā 3. panta 3. punkta otrās daļas izpratnē, jāņem vērā ar nodokli apliekamā darījuma dominējošais elements. Alkoholisko dzērienu piegādi sabiedriskās ēdināšanas ietvaros raksturo elementu un darbību virkne, kurā pārsvarā ir pakalpojumi un kurā preces piegāde pati par sevi ir tikai viens komponents.

Turklāt Tiesa precizē, ka šīs direktīvas 3. panta 3. punkta otrajā daļā minētajam nodoklim par tādu pakalpojumu sniegšanu, kas saistīti ar akcīzes precēm, ir jāatbilst tikai šī punkta pirmajā daļā paredzētajam nosacījumam, proti, "ka šie nodokļi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada robežšķērsošanas formalitātes". Minētā direktīva līdz ar to neprasa, ka attiecīgajiem nodokļiem ir jāatbilst šī paša panta 2. punktā minētajam nosacījumam, proti, ka tie ir [noteikti] īpašiem nolūkiem.

Spriedums, 2014. gada 27. februāris, Transportes Jordi Besora (C-82/12, [EU:C:2014:108](#))

Netiešie nodokļi – Akcīzes nodoklis – Direktīva 92/12/EEK – 3. pants 2. punkts – Naftas produkti – Nodoklis par mazumtirdzniecību – Jēdziens "īpašs nolūks" – Kompetenču nodošana autonomajām kopienām – Finansējums – Iepriekš noteikts mērķis – Izdevumi par veselības aprūpes un vides aizsardzības pasākumiem

Spānija bija ieviesusi nodokli noteiktu minerāleļļu mazumtirdzniecībai (turpmāk tekstā – "IVMDH"). Šis nodoklis bija paredzēts, lai finansētu Spānijas autonomajām kopienām piešķirtās jaunās kompetences veselības aizsardzības jomā, kā arī vajadzības gadījumā – vides izdevumus. IVMDH Spānijā bija spēkā no 2002. gada 1. janvāra līdz 2013. gada 1. janvārim, kad tas tika iekļauts saskaņotajā akcīzes nodoklī minerāleļļām. Pārvadājumu sabiedrība *Transportes Jordi Besora SL*, kas dibināta Katalonijas autonomajā kopienā, kā galapatērētājs bija samaksājis IVMDH par 2005.–2008. finanšu gadu – 45 632,38 EUR. Uzskatīdama, ka šis nodoklis nav saderīgs ar Direktīvu 92/12, šī sabiedrība pieprasīja atmaksāt samaksāto summu.

Šajos apstākļos *Tribunal Superior de Justicia de Cataluña* (Augstākā tiesa, Katalonija, Spānija) uzdeva Tiesai jautājumu par to, vai īpašs, netiešs nodoklis par noteiktu

minerāleļļu mazumtirdzniecību, kas tiek piemērots šo produktu patēriņam, atbilst Direktīvas 92/12 3. panta 2. punktam.

Tiesa nosprieda, ka Direktīvas 92/12 3. panta 2. punkts jāinterpretē tādējādi, ka tam pretrunā ir tādi valsts tiesību akti, ar kuriem paredz nodokli minerāleļļu mazumtirdzniecībai, jo šādu nodokli nevar uzskatīt par tādu, kuram ir īpašs nolūks šī noteikuma izpratnē, jo šis nodoklis, kurš paredzēts, lai finansētu attiecīgo teritoriālo kopienu kompetenču īstenošanu veselības aizsardzības un vides jomā, pats par sevi nav paredzēts veselības un vides aizsardzības nodrošināšanai.

Īpašs nolūks Direktīvas 92/12 3. panta 2. punkta izpratnē nav tāds, kas attiecināms tikai uz budžetu. Turklāt jau ir lemts, ka pašvaldību autonomijas nostiprināšana, tām piešķirot tiesības saņemt ienākumus no nodokļiem, ietver tikai budžeta papildināšanas nolūku, kas pats par sevi nevar ietvert īpašu nolūku Direktīvas 92/12 3. panta 2. punkta izpratnē.

Tomēr, tā kā visiem nodokļiem noteikti ir budžeta papildināšanas mērķis, tas apstāklis vien, ka šim nodoklim ir budžeta papildināšanas mērķis, pats par sevi nevar būt pietiekams, lai izslēgtu iespēju, ka šo nodokli varētu uzskatīt par tādu, kam ir arī īpašs nolūks minētā noteikuma izpratnē, pretējā gadījumā tiktu atņemta jēga Direktīvas 92/12 3. panta 2. punktam. Saistībā ar minēto iepriekš noteikts šī nodokļa ieņēmumu izlietojums, lai finansētu to, ka reģionālās pašvaldības īsteno kompetences, ko valsts tām nodevusi veselības aizsardzības un vides jomā, varētu būt elements, kas jāņem vērā, lai identificētu īpaša nolūka pastāvēšanu. Tomēr šāds izlietojums, kas ir tikai dalībvalsts budžeta iekšējās organizācijas veids, pats par sevi nevar būt šajā ziņā pietiekams nosacījums, jo katra dalībvalsts var nolemt neatkarīgi no sasniedzamā mērķa noteikt nodokļa ieņēmumu izlietojumu noteiktu izdevumu finansēšanai.

Lai varētu uzskatīt, ka pastāv īpašs nolūks Direktīvas 92/12 3. panta 2. punkta izpratnē, ir būtiski, lai nodoklis pats par sevi būtu paredzēts veselības un vides aizsardzības nodrošināšanai. Tā tas it īpaši būtu tad, ja ieņēmumi no šī nodokļa noteikti būtu jāizlieto, lai samazinātu sociālās un vides izmaksas, kas saistītas ar minerāleļļu, kurām piemēro minēto nodokli, konkrēto izmantošanas veidu tā, lai pastāvētu tieša saikne starp ieņēmumu izmantošanu un aplūkotā nodokļa nolūku.

Spriedums, 2018. gada 25. jūlijs, Messer France (C-103/17, [EU:C:2018:587](#))

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļu tiesību aktu saskaņošana – Direktīva 92/12/EEK – 3. pants 2. punkts – Direktīva 2003/96/EK – 3. un 18. pants – Nodokļu uzlikšana energoproduktiem un elektroenerģijai – Akcīzes nodoklis – Cita netiešā nodokļa pastāvēšana – Nosacījumi – Valsts tiesiskais regulējums, ar ko paredzēts maksājums par elektroenerģijas sabiedrisko pakalpojumu – “Īpašu nolūku” jēdziens – Minimālā nodokļa līmeņa ievērošana

Laikposmā no 2005. līdz 2009. gadam sabiedrība *Messer France*, iepriekš *Praxair*, veica maksājumu par elektroenerģijas sabiedrisko pakalpojumu (turpmāk tekstā – “CSPE”).

CSPE, kas Francijā tika piemērots laikposmā no 2003. līdz 2010. gadam, bija nodoklis, kuru savos rēķinos maksāja galapatērētāji un iekasēja elektroenerģijas piegādātāji un kura summa bija paredzēta, lai atlīdzinātu papildu izmaksas, kas tiem jāuzņemas saskaņā ar tiesību aktiem, un kura izmantošanas mērķi bija dažādi: sākot no atbalsta sniegšanas elektroenerģijas ražošanai no atjaunojamajiem energoresursiem vai to lielāku izmaksu atlīdzināšanas, kas rodas saistībā ar elektroenerģijas ražošanu nemetropoles teritorijās, līdz tādiem sociālajiem mērķiem kā īpaši tarifi šai enerģijai kā pirmās nepieciešamības precei un atbalsts nabadzības skartām personām.

Uzskatīdama, ka šis nodoklis ir pretrunā Direktīvas 92/12 3. panta 2. punktam, jo tas nav domāts īpašam nolūkam šīs tiesību normas izpratnē, sabiedrība iesniedza lūgumu atmaksāt *CSPE* kompetentajā ministrijā, kura to netieši noraidīja. Administratīvā tiesa un *Cour administrative de Paris* (Parīzes Administratīvā tiesa, Francija) arī noraidīja tās prasības.

Tāpēc sabiedrība iesniedza kasācijas sūdzību *Conseil d'État* (Valsts padome, Francija), izvirzot vairākus pamatus par *CSPE* atbilstību Savienības tiesībām, it īpaši Direktīvai 92/12. *Conseil d'État* (Valsts padome) uzdeva Tiesai vairākus jautājumus par Direktīvas 92/12 3. panta 2. punkta, kā arī Direktīvas 2003/96 3. un 18. panta interpretāciju. It īpaši iesniedzējtiesa jautāja, pirmkārt, vai Direktīvas 92/12 3. panta 2. punkts jāinterpretē tādējādi, ka cita netiešā nodokļa saglabāšanas priekšnoteikums ir tas, ka ir ieviests saskaņotais akcīzes nodoklis, un, otrkārt, vai tāds nodoklis kā pamatlietā aplūkotais var tikt uzskatīts par šādu akcīzes nodokli, vai arī tā saderība ar Direktīvām 92/12 un 2003/96 attiecīgā gadījumā ir jāizvērtē atbilstoši kritērijiem, kas Direktīvas 92/12 3. panta 2. punktā ir noteikti attiecībā uz citu netiešo nodokļu, kuri domāti īpašiem nolūkiem, pastāvēšanu. Iesniedzējtiesa vēlējās arī noskaidrot, vai šādu nodokli var kvalificēt kā "citu netiešo nodokli" Direktīvas 92/12 3. panta 2. punkta izpratnē un visbeidzot – kāda ir šāda nodokļa atmaksas kārtība, ja tikai dažus no attiecīgā nodokļa sasniedzamajiem mērķiem var kvalificēt kā īpašus nolūkus šīs pašas tiesību normas izpratnē.

Vispirms Tiesa atbild, ka Direktīvas 92/12 3. panta 2. punkts jāinterpretē tādējādi, ka cita netiešā nodokļa ieviešana elektroenerģijai nav pakļauta nosacījumam par saskaņota akcīzes nodokļa ieviešanu, un, tā kā tāds nodoklis kā pamatlietā aplūkotais nav uzskatāms par šādu akcīzes nodokli, tā atbilstība Direktīvām 92/12 un 2003/96 ir jāizvērtē atbilstoši kritērijiem, kas Direktīvas 92/12 3. panta 2. punktā ir noteikti attiecībā uz citu netiešo nodokļu, kuri domāti īpašiem nolūkiem, pastāvēšanu.

Turklāt Direktīvas 92/12 3. panta 2. punkts jāinterpretē tādējādi, ka tāds nodoklis kā pamatlietā aplūkotais var tikt kvalificēts kā "cits netiešais nodoklis", ņemot vērā tā ar vidi saistīto mērķi finansēt papildu izmaksas saistībā ar zaļās enerģijas iegādes pienākumu, bet izslēdzot tā teritoriālās un sociālās kohēzijas mērķus, tādus kā tarifu ģeogrāfiskā izlīdzināšana un elektroenerģijas cenas samazināšana nabadzības skartām mājāsaimniecībām, un izslēdzot tā tīri administratīva rakstura mērķus, tostarp tādu publisku iestāžu vai struktūru kā Valsts enerģētikas tiesībsargs un *Caisse des dépôts et*

consignations (Noguldījumu un depozītu kase, Francija) administratīvās darbības izdevumu finansēšanu, ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesai ir jāpārbauda atbilstība akcīzes nodokļiem piemērojamajiem aplikšanas noteikumiem.

Lai izdarītu šo secinājumu, Tiesa norāda, ka Direktīvas 92/12 3. panta 2. punkts ļauj dalībvalstīm ieviest vai atstāt spēkā netiešos nodokļus, kas nav ar šo direktīvu izveidotais akcīzes nodoklis, ja, pirmkārt, šis nodoklis ir domāts kādam īpašam nolūkam un, otrkārt, tas atbilst aplikšanas noteikumiem, ko piemēro akcīzes nodoklim vai PVN saistībā ar nodokļu bāzes noteikšanu, nodokļa aprēķināšanu, iekasējamību un pārraudzību.

Tā arī norāda, ka ar šo tiesību normu dalībvalstīm nav prasīts ievērot visus noteikumus, kas attiecas uz akcīzes nodokli vai PVN saistībā ar nodokļu bāzes noteikšanu, nodokļa aprēķināšanu, iekasējamību un pārraudzību. Proti, pietiek, ka īpašiem nolūkiem paredzētie netiešie nodokļi šajos aspektos ir saderīgi ar vienas vai otras iepriekš minētās aplikšanas metodes vispārīgo sistēmu, kā tās organizētas Savienības tiesiskajā regulējumā.

Turklāt, runājot par pirmo no šiem nosacījumiem, Tiesa saskaņā ar savu judikatūru atgādina, ka īpašs nolūks Direktīvas 92/12 3. panta 2. punkta izpratnē nav tāds, kas attiecināms tikai uz budžetu.

Visbeidzot Tiesa apgalvo, ka Savienības tiesības jāinterpretē tādējādi, ka attiecīgie nodokļa maksātāji var pretendēt uz tāda nodokļa kā pamatlietā aplūkotais daļēju atmaksu – proporcionāli no šī nodokļa gūto ieņēmumu daļai, kas izmantota nolūkiem, kuri nav uzskatāmi par īpašiem, ar nosacījumu, ka šie nodokļa maksātāji šo nodokli nav pārnēsuši uz saviem klientiem, bet tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.



EIROPAS SAVIENĪBAS
TIESA

Pētniecības un dokumentācijas direkcija

2024. gada maijs