



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
YVES BOT IŠVADA,
pateikta 2015 m. birželio 4 d.¹

Byla C-306/14

**Direktor na Agentsia „Mitnitsi“
prieš
Biovet AD**

(Varhoven administrativen sad (Bulgarija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Direktyva 92/83/EEB — Akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimas —
27 straipsnio 1 dalies d punktas — 27 straipsnio 2 dalies d punktas — Atleidimas nuo suderinto
akcizo — Etilo alkoholis — Naudojimas vaistų gamybai — Valymas ir dezinfekcija“

1. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvos 92/83/EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimo² 27 straipsnio 2 dalies d punkto išaiškinimu.

2. Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Direktor na Agentsia „Mitnitsi“* (Muitinės departamento direktorius, toliau – *Direktor*) ir *Biovet AD* (toliau – *Biovet*) ginčą dėl suderinto akcizo taikymo etilo alkoholiui, kurį *Biovet*, vykdydama vaistų gamybos veiklą, naudoja techninei įrangai, gamybos įrenginiams, švariosioms patalpoms ir darbo paviršiams valyti ir dezinfekuoti.

I – Teisinis pagrindas

A – *Sąjungos teisė*

3. Direktyvos 92/83 devyniolikta ir dvidešimta konstatuojamosios dalys išdėstytos taip:

„kadangi Bendrijos lygmeniu būtina nustatyti, kad nuo mokesčių atleidžiamos tos prekės, kurios yra pervežamos iš vienos valstybės narės į kitą;

kadangi vis dėlto yra galimybė leisti valstybėms narėms pasirinkti, ar atleisti nuo mokesčių galutinius vartotojus savo šalies teritorijoje“.

4. Pagal šios direktyvos 19 straipsnio 1 dalį valstybės narės apmokestina etilo alkoholį akcizu.

5. Minėtos direktyvos VII skirsnyje „Atleidimai nuo mokesčių“ numatyta privalomo atleidimo nuo mokesčių tvarka (27 straipsnio 1 dalis) ir fakultatyvaus atleidimo nuo mokesčių tvarka (27 straipsnio 2 dalis).

¹ — Originalo kalba: prancūzų.

² — OL L 316, p. 21; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 206, ir klaidų ištaisymas OL L 60, 2015, p. 70.

6. Dėl privalomo atleidimo nuo mokesčių Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies d punkte nustatyta:

„Valstybės narės atleidžia nuo mokesčių produktus, kuriems taikoma ši direktyva, nuo suderintų akcizų [Valstybės narės atleidžia produktus, kuriems taikoma ši direktyva, nuo suderintų akcizų] tokiomis sąlygomis, kurias jos nustato, siekdamos užtikrinti, kad tais atleidimais būtų galima teisingai ir tiesiogiai pasinaudoti ir išvengti bet kokių išsisukinėjimų, vengimo ar piktnaudžiavimo:

<...>

d) kai jie yra naudojami Direktyvoje 65/65/EEB^[3] apibrėžtų vaistų gamybai“.

7. Dėl fakultatyvaus atleidimo nuo mokesčių Direktyvos 92/83 27 straipsnio 2 dalies d punkte nurodyta:

„Valstybės narės produktus, kuriems taikoma ši direktyva, [gali] atleisti nuo suderinto akcizo mokesčio tokiomis sąlygomis, kurias jos nustato siekdamos užtikrinti, kad tuo atleidimu būtų galima teisingai ir tiesiogiai pasinaudoti bei išvengti bet kokių išsisukinėjimų, vengimų ar piktnaudžiavimo tais atvejais, kai jie vartojami:

<...>

d) gamybos procesuose, su sąlyga, kad galutiniame produkte nėra alkoholio“.

B – Bulgarijos teisė

8. Pagal Akcizų ir akcizais apmokestinamų prekių sandėlių įstatymo (*Zakon za aktsizite i danachnite skladove*⁴; redakcija, galiojusi klostantis pagrindinės bylos aplinkybėms⁵) 22 straipsnio 4 dalies 4 punktą akcizas, sumokėtas už alkoholį ir alkoholinius gėrimus, grąžinamas, jei jie panaudoti gamybos procese, su sąlyga, kad galutiniame produkte nėra alkoholio.

9. ZADS 22 straipsnio 7 dalyje patikslinama, kad, taikant to paties straipsnio 3 dalį ir 4 dalies 4 punktą, įtrauktais į gamybos procesą ir panaudotais jame nelaikomi alkoholis ir alkoholiniai gėrimai, panaudoti kaip valymo priemonės.

II – Ginčas pagrindinėje byloje ir prejudiciniai klausimai

10. *Biovet* gamina vaistines medžiagas ir prekiauja veterinariniais vaistais, žemės ūkio produktais ir žmonėms skirtais vaistais.

11. Vykdydama savo veiklą, *Biovet* naudoja etilo alkoholį, būtent 70 % etanolio ir vandens tirpalą, techninei įrangai ir gamybos įrenginiams, taip pat patalpoms ir darbo paviršiams valyti ir dezinfekuoti.

12. 2012 m. rugsėjo 14 d. *Biovet* pateikė prašymą grąžinti akcizą už 271 litrą etilo alkoholio, naudoto šiais tikslais laikotarpiu nuo 2012 m. rugpjūčio 1 d. iki rugpjūčio 31 d.

13. *Nachalnik na Mitnitsa „Plovdiv“* (Plovdivo miesto muitinės viršininkas) sprendimu buvo atsisakyta grąžinti akcizą. Šis sprendimas buvo apskūstas administracine tvarka ir patvirtintas *Direktor* sprendimu.

3 — 1965 m. sausio 26 d. Tarybos direktyva dėl įstatymų ir kitų teisės aktų, susijusių su vaistais, nuostatų suderinimo (OL L 22, p. 369).

4 — DV, Nr. 91, 2005 m. lapkričio 15 d.

5 — DV, Nr. 54, 2012 m. liepos 17 d., toliau – ZADS.

14. Dėl pastarojo sprendimo *Biovet* pateikė skundą *Administrativen sad Sofia-grad* (Sofijos miesto administracinis teismas, Bulgarija).

15. Šis teismas skyrė ekspertą, kuris nustatė, kad *Biovet* naudoja, be kita ko, 70 % etanolio ir vandens tirpalą savo patalpoms, staklėms ir įrenginiams dezinfekuoti. Šio eksperto teigimu, dezinfekcijos tikslas yra sunaikinti po plovimo likusius mikroorganizmus, visų pirma ligų sukeliančius mikroorganizmus, nes pagal mikrobų vaistų sudėtyje normas jų privalo nebūti. Minėtas ekspertas nurodė, kad *Biovet* veiksmai atitiko geros vaistų gamybos praktikos reikalavimus. Be to, dezinfekcijai geriau naudoti 70 % etilo alkoholio tirpalą, o ne kitus produktus, nes, be kita ko, toksikologiškai jis mažiausiai kenksmingas ir juo galima greičiau dezinfekuoti.

16. *Administrativen sad Sofia-grad* nusprendė, kad valymas ir dezinfekcija yra skirtingi procesai ar veikla, jie sudaro galutinio produkto, kurio sudėtyje nėra alkoholio, gamybos proceso dalį, todėl akcizas, sumokėtas už dezinfekcijai panaudotą alkoholį, pagal ZADS 22 straipsnio 4 dalį turi būti grąžintas, o šio straipsnio 7 dalis jam netaikytina.

17. *Direktor* apskundė *Administrativen sad Sofia-grad* sprendimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

18. Šiomis aplinkybėmis *Varhoven administrativen sad* (Vyriausiasis administracinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

- „1. Kokia yra Direktyvos 92/83 27 straipsnio 2 dalies d punkte vartojamos sąvokos „gamybos procesas“ prasmė ir ar ši sąvoka apima valymą ir (arba) dezinfekciją, kaip procesus, kuriais siekiama tam tikro švarumo laipsnio, numatytus pagal gerą vaistų gamybos praktiką?
2. Ar pagal Direktyvos 92/83 27 straipsnio 2 dalies d punktą tuo atveju, kai valstybių narių teisės aktuose numatytas gamybos procese panaudoto alkoholio atleidimas nuo suderinto akcizo su sąlyga, kad galutiniame produkte nėra alkoholio, leidžiama nustatyti taisyklę, pagal kurią taikant šį atleidimą panaudotu gamybos procese nelaikomas alkoholis, naudotas kaip valymo priemonė?
3. Ar, atsižvelgiant į teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principus, leidžiama įtvirtinti nedelsiant taikomą (t. y. nesuteikiant ūkio subjektams protingo termino, kad suderintų savo elgesį) fikciją, kaip antai numatytą ZADS 22 straipsnio 7 dalyje, apribojančią valstybės narės savo nuožiūra taikant grąžinimo procedūrą nustatytą atleidimą nuo akcizo už alkoholį, kuris naudotas kaip valymo priemonė?“

III – Mano vertinimas

19. Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės Teisingumo Teismo prašo nuspręsti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamam atleidimui nuo mokesčių taikytina Direktyvos 92/83 27 straipsnio 2 dalies d punkte numatyta fakultatyvus atleidimo nuo mokesčių tvarka, susijusi su etilo alkoholiu, naudojamu gamybos procesuose, su sąlyga, kad galutiniame produkte nėra alkoholio.

20. Kaip savo rašytinėse pastabose pažymi Europos Komisija, nei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nei šalys pagrindinėje byloje neginčija to, kad nedematūruotam alkoholiui, naudojamam vaistų gamybos įrangai valyti ir dezinfekuoti, netaikytina Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies d punkte, kuris į nacionalinę teisę buvo perkeltas ZADS 22 straipsnio 3 dalies 2 punktu, numatyta privalomo atleidimo nuo mokesčių tvarka.

21. Primintina, kad šios direktyvos 27 straipsnio 1 dalies d punkte numatytas privalomas etilo alkoholio, naudojamo „Direktyvoje 65/65 <...> apibrėžtų vaistų gamybai“, atleidimas nuo mokesčių.

22. Kaip pažymi Komisija, klausimo dėl fakultatyvaus atleidimo nuo mokesčių nekiltų, jei pagrindinėje byloje nagrinėjamas atleidimas nuo mokesčių pagal Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies d punktą būtų privalomas.

23. Šiuo klausimu Komisija mano, kad šioje nuostatoje numatytas privalomas atleidimas nuo mokesčių turi būti aiškinamas siaurai. Minėta nuostata turi apimti atvejus, kai alkoholis yra tiesiogiai naudojamas „vaistų gamybai“ kaip sudedamoji dalis gaminant vaistus, o taip nėra kalbant apie alkoholį, naudojamą staklėms valyti.

24. Šiam aiškinimui pagrįsti Komisija remiasi savo parengtu darbinio dokumentu⁶. Komisija taip pat remiasi Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies bendra struktūra ir pažymi, kad šios nuostatos d punktas turėtų būti siejamas su tos pačios nuostatos c ir e punktais. Šiuo atžvilgiu Komisija, remdamasi šios direktyvos 27 straipsnio 1 dalies c punktu, kuriame numatytas alkoholio, naudojamo „acto, priskirto KN 2209 kodui, gamybai“, atleidimas nuo mokesčių, pažymi, kad alkoholis, įskaitant vyną, tiesiogiai naudojamas gaminant actą. Be to, dėl minėtos direktyvos 27 straipsnio 1 dalies e punkto, kuriame numatytas alkoholio, naudojamo „kvapiųjų medžiagų, vartojamų ruošiant maisto produktų ir nealkoholinių gėrimų gamybai [gaminant kvapiąsias medžiagas, skirtas maisto produktų ir nealkoholinių gėrimų gamybai], kai turinė alkoholio koncentracija neviršija 1,2 %“, atleidimas nuo mokesčių, Komisija nurodo, kad alkoholis iš esmės yra naudojamas kaip tirpiklis.

25. Galiausiai, Komisijos teigimu, šis aiškinimas atitinka Direktyvoje 92/83 numatytų atleidimų nuo mokesčių, kuriais, kaip matyti iš Teisingumo Teismo praktikos, „be kita ko, siekiama neutralizuoti akcizų poveikį alkoholiui kaip tarpiniam produktui, esančiam kitų komercinių ar pramoninių produktų sudėtyje“, ⁷ tikslą.

26. Manęs neįtikina Komisijos ginamas aiškinimas. Manau, kad ši byla turi būti nagrinėjama atsižvelgiant į Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies d punktą dėl tokių priežasčių.

27. Pirma, ši nuostata suformuluota bendrais žodžiais. Pasakymas, kad alkoholis naudojamas „vaistų gamybai“, pats savaime neišreiškia minties, kad naudoto alkoholio turi būti vaistų sudėtyje. Jei Sąjungos teisės aktų leidėjas būtų norėjęs išreikšti šią mintį, jis būtų patikslinęs, kad šis atleidimo nuo mokesčių atvejis taikytinas alkoholiui, esančiam „vaistų sudėtyje“ arba panaudotam „kaip sudedamoji dalis gaminant vaistus“.

28. Antra, Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies bendra struktūra grindžiamas argumentas manęs neįtikina. Iš tiesų, nors šios nuostatos c, e ir f punktai yra susiję su atvejais, kai alkoholio yra galutinio produkto sudėtyje, taip nėra tos pačios nuostatos a ir b punktų atvejais. Kad ir kaip būtų, Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies d punktas visiškai galėtų būti vienintelis, kuriame numatytas atvejis, kai alkoholis naudojamas produkto gamybai, bet jo nebūtinai yra to produkto sudėtyje.

29. Be to, man atrodo klaidinga manyti, kad pagal Sąjungos teisės aktų leidėjo sukurtą sistemą aiškiai atskiriama, pirma, privalomų atleidimų nuo mokesčių tvarka, taikoma tik alkoholiui, kuris įeina į galutinio produkto sudėtį, ir, antra, fakultatyvių atleidimų nuo mokesčių tvarka, skirta tik atvejams, kai alkoholis nėra galutinių produktų sudėtyje. Šiuo atžvilgiu pakanka padaryti nuorodą, pavyzdžiui, į Direktyvos 92/83 27 straipsnio 2 dalies c punktą, kuriame numatytas fakultatyvus atleidimas nuo mokesčių alkoholiui, naudojamam „medicinos tikslams ligoninėse ir vaistinėse“. Toks atvejis gali būti susijęs ne tik su alkoholiu, kuris naudojamas vaistinėje įrankių dezinfekcijai arba bendrai jos patalpų priežiūrai, bet ir su alkoholiu, kuris naudojamas kaip vaistinėse arba pagal receptą gaminamų produktų sudedamoji dalis.

6 — Dokumentas CED Nr. 283 (XXI/1968/98).

7 — Žr., be kita ko, Sprendimą *Repertoire Culinaire* (C-163/09, EU:C:2010:752, 48 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

30. Trečia, Direktyvoje 92/83 numatytų atleidimų nuo mokesčių tikslas, kaip jį suformulavo Teisingumo Teismas⁸, mano nuomone, patvirtina, kad šioje direktyvoje numatyti atleidimai nuo mokesčių yra skirti ne tik alkoholiui kaip tarpiniam produktui, esančiam kitų komercinių ar pramoninių produktų sudėtyje. Šiuo atžvilgiu tai rodo įterpinio „be kita ko“ vartojimas. Juo išreiškiama mintis, Teisingumo Teismo suformuluota Sprendime *Italija / Komisija*⁹, kad „Direktyvoje 92/83 numatyti tam tikri atleidimo nuo mokesčių atvejai, kurie *dažniausiai grindžiami* tikslu neutralizuoti akcizų poveikį alkoholiui kaip tarpiniam produktui, esančiam kitų komercinių ar pramoninių produktų sudėtyje“¹⁰.

31. Man atrodo, jog iš šios teismo praktikos matyti, kad atleidimai nuo mokesčių, numatyti Direktyvoje 92/83 – tiek jos 27 straipsnio 1 dalyje, tiek 27 straipsnio 2 dalyje, – skirti akcizų poveikiui ne tik alkoholiui kaip tarpiniam produktui, esančiam kitų komercinių ar pramoninių produktų sudėtyje, bet ir alkoholiui, naudojamam kitais tikslais, kurie išvardyti šiose dviejose nuostatose, neutralizuoti.

32. Taigi, man atrodo tinkama Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies d punktą aiškinti taip, kad juo siekiama neutralizuoti suderinto akcizo poveikį alkoholiui, naudojamam vaistų gamybai, ir nesvarbu, ar šis alkoholis įeity į vaistų sudėtį, ar būtų reikalingas vaistų gamybai.

33. Tiesa, kad atleidimai nuo mokesčių, kaip suderinto akcizo principo išimtys, turi būti aiškinami siaurai. Tačiau šioje byloje, atrodo, kyla kita problema. Reikia nuspręsti, ar prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nurodytam atvejui taikytina privalomų atleidimų nuo mokesčių tvarka, ar fakultatyvių atleidimų nuo mokesčių tvarka. Kilus abejonų, manau, kad dėl reikalavimo vienodai taikyti Sąjungos teisę Teisingumo Teismas turėtų suteikti pirmenybę Sąjungos lygiu apibrėžtų privalomų atleidimų nuo mokesčių tvarkai, juo labiau kad šie privalomi atleidimai nuo mokesčių aiškiai skirti pagrindinėje byloje nagrinėjamai produktų kategorijai, t. y. vaistams. Taigi Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies d punktas yra *lex specialis* tos pačios direktyvos 27 straipsnio 2 dalies d punkto atžvilgiu. Taip pat reikia atsižvelgti į tai, kad Teisingumo Teismas kelis kartus turėjo progą pabrėžti, jog „Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalyje išvardytų produktų atleidimas nuo mokesčių yra bendrasis principas, o atsisakymas atleisti – išimtis“¹¹.

34. Atsižvelgdamas į visus šiuos dalykus, manau, kad faktinės aplinkybės pagrindinėje byloje patenka į Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies d punkto, o ne tos pačios direktyvos 27 straipsnio 2 dalies d punkto taikymo sritį.

35. Siekiant prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui suteikti pagrindinei bylai išspręsti naudingą atsakymą, primintina, jog tai, kad nacionalinis teismas formaliai pateikė klausimą remdamasis tam tikromis Sąjungos teisės nuostatomis, netrukdo Teisingumo Teismui pateikti nacionaliniam teismui išsamaus aiškinimo, kuris gali būti naudingas sprendimui šio teismo nagrinėjamoje byloje priimti, neatsižvelgiant į tai, ar jis apie tai užsimena savo pateiktuose klausimuose. Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas, atsižvelgdamas į bylos dalyką, turi iš visos nacionalinio teismo pateiktos informacijos, ypač iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvų, išrinkti aiškinamus Sąjungos teisės klausimus¹².

36. Siūlau Teisingumo Teismui nuspręsti, kad Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies d punktas turi būti aiškinamas taip, kad etilo alkoholis, naudojamas įrenginių ir įrangos, kuriais įmonė gali naudotis gamindama vaistus, dezinfekcijai, turi būti laikomas naudojamu „vaistų gamybai“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.

8 — Žr. šios išvados 25 punktą.

9 — C-482/98, EU:C:2000:672.

10 — 4 punktas. Kursyvu išskirta mano.

11 — Sprendimas *Repertoire Culinaire* (C-163/09, EU:C:2010:752, 51 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

12 — Žr., be kita ko, Sprendimą *Essent Energie Productie* (C-91/13, EU:C:2014:2206, 36 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

37. Skaitant prašymą priimti prejudicinį sprendimą aišku, kad būtent remdamasi savo vaistų gamybos veikla *Biovet* reikalauja grąžinti akcizą, sumokėtą už etilo alkoholį, naudojamą jos įrenginių ir įrangos dezinfekcijai.

38. Šiuo atžvilgiu iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad dezinfekcijos procesas vyksta naudojant cheminius produktus, įskaitant etilo alkoholį, siekiant maksimaliai sumažinti mikroorganizmų kiekį, kad jie nebekeltų pavojaus gaminamų vaistų kokybei ir nekenksmingumui.

39. Taigi darbo patalpų ir paviršių dezinfekcija naudojant etilo alkoholį yra būtinas etapas vaistų gamybos procese, be kurio būtų neįmanoma užtikrinti, kad vaistuose nebus nepageidautinų ligų sukeliančių mikroorganizmų.

40. Kitaip tariant, neįmanoma įsivaizduoti, kad vaistų gamybos veiksmas galėtų būti atliktas be šiai gamybai naudojamų įrenginių ir įrangos dezinfekcijos. Dezinfekcija yra neatsiejama nuo vaistų gamybos proceso, todėl šiuo tikslu naudojamas etilo alkoholis neišvengiamai turi būti laikomas naudojamu „vaistų gamybai“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies d punktą.

41. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi taikyti nacionalinę nuostatą, kuria perkeliama Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies d punktas, ir ją aiškinti taip, kad būtų užtikrinta, jog privalomas atleidimas nuo mokesčių bus veiksmingai taikomas etilo alkoholiui, kurį *Biovet*, vykdydama vaistų gamybos veiklą, naudoja savo įrenginių ir įrangos dezinfekcijai.

42. Per posėdį buvo nurodytas kitas atvejis, mano nuomone, patvirtinantis sprendimą, kurį Teisingumo Teismui siūlau priimti. Tai yra atvejis, kai etilo alkoholis naudojamas veikliajai medžiagai išskirti. Šiuo atveju, kaip pripažino pati Komisija, nėra abejonių, kad šis alkoholis naudojamas vaisto, kuriame yra šios veikliosios medžiagos, gamybai. Šis alkoholis taip pat turi būti laikomas naudojamu „vaistų gamybai“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies d punktą, net jei atitinkamo vaisto sudėtyje jo nėra.

IV – Išvada

43. Atsižvelgdamas į išdėstytus argumentus, siūlau Teisingumo Teismui *Varhoven administrativen sad* atsakyti taip: 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvos 92/83/EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimo 27 straipsnio 1 dalies d punktas turi būti aiškinamas taip, kad etilo alkoholis, naudojamas įrenginių ir įrangos, kuriais įmonė gali naudotis gamindama vaistus, dezinfekcijai, turi būti laikomas naudojamu „vaistų gamybai“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.