



## Teismo praktikos rinkinys

### TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. kovo 5 d.\*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Apmokestinimas — Direktyva 92/12/EEB — Bendra tvarka, taikoma akcizais apmokestinamiems produktams — Kontrabandinių prekių apmokestinimas — Prekės, išleistos varžyti vienoje valstybėje narėje ir nugabentos į kitą valstybę narę — Kompetentingos valstybės narės nustatymas — Tranzito valstybės teisė apmokestinti minėtas prekes“

Byloje C-175/14

dėl *Verwaltungsgerichtshof* (Austrija) 2014 m. kovo 28 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2014 m. balandžio 10 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Ralph Prankl**

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kuri sudaro kolegijos pirmininkas S. Rodin, teisėjai M. Berger ir F. Biltgen (pranešėjas),

generalinė advokatė E. Sharpston,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- Austrijos vyriausybės, atstovaujamos C. Pesendorfer,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,
- Europos Komisijos, atstovaujamos M. Wasmeier ir R. Lyal,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

\* Proceso kalba: vokiečių.

## Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyvos 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole [bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, jų laikymo, judėjimo ir kontrolės] (OL L 76, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 179), iš dalies pakeistos 1992 m. gruodžio 14 d. Tarybos direktyva 92/108/EEB (OL L 390, p. 124; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 235, toliau – Direktyva 92/12), 7 straipsnio 1 ir 2 dalių ir 9 straipsnio 1 dalies išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas sprendžiant sunkvežimio vairuotojo R. Prankl ir *Zollamt Wien* (Vienos teritorinė muitinė) ginčą dėl pastarosios sprendimo įpareigoti R. Prankl sumokėti akcizą už tabako produktus.

### Teisinis pagrindas

#### *Sąjungos teisė*

- 3 Direktyvos 92/12 5–7 konstatuojamosios dalys išdėstytos taip:

„kadangi produktų pristatymo, laikymo iki pristatymo arba tiekimo savarankiška ūkine veikla besiverčiančiam prekybininkui arba viešajai įstaigai, jeigu jis įvyksta kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje jie buvo išleisti laisvai cirkuliuoti, atveju atsiranda pagrindas akcizams tiems produktams taikyti toje kitoje valstybėje narėje;

kadangi už akcizais apmokestinamus produktus, kuriuos privatūs asmenys įsigyja ir vežasi savo reikmėms, mokestis turi būti pritaikytas toje šalyje, kurioje produktai buvo įsigyti;

kadangi norėdamos nustatyti, ar akcizais apmokestinti produktai laikomi ne asmeniniais, bet komerciniais tikslais, valstybės narės privalo atsižvelgti į keletą kriterijų.“

- 4 Šios direktyvos 6 straipsnyje nustatyta:

„1. Akcizas tampa mokėtinu, kai produktai išleidžiami vartojimui arba nustačius trūkumus, kuriems esant akcizas turi būti sumokėtas pagal 14 straipsnio 3 dalį.

Akcizais apmokestinamų produktų išleidimas vartojimui – tai:

- a) bet koks šių produktų išgabenimas, įskaitant ir neteisėtą, iš laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimo;
- b) bet kokia šių produktų gamyba, įskaitant ir neteisėtą, kitaip nei taikant šiems produktams laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimą;
- c) šių produktų importas, įskaitant ir neteisėtą, jeigu jiems nebuvo pritaikytas laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimas.

2. Taikomos apmokestinimo momentu valstybėje narėje, kurioje produktai išleidžiami vartojimui arba nustatomi trūkumai, galiojančios apmokestinimo sąlygos ir akcizų tarifai. Akcizai apskaičiuojami ir mokami kiekvienos valstybės narės nustatyta tvarka, laikantis nuostatų, kad visos valstybės narės savo produktams bei kitų valstybių narių produktams privalo taikyti tas pačias mokesčio apskaičiavimo bei mokėjimo procedūras.“

5 Minėtos direktyvos 7 straipsnio 1–6 dalyse numatyta:

„1. Jeigu akcizais apmokestinami produktai, kurie jau buvo išleisti vartojimui vienoje valstybėje narėje, komerciniais tikslais yra laikomi kitoje valstybėje narėje, tuomet akcizas turi būti sumokėtas toje valstybėje narėje, kurioje šie produktai yra laikomi.

2. Šiuo tikslu, nepažeidžiant 6 straipsnio, kai vienoje valstybėje narėje jau išleisti vartojimui, kaip apibrėžta 6 straipsnyje, produktai pristatomi arba skirti pristatyti kitoje valstybėje narėje ar naudojami kitoje valstybėje narėje savarankiška ūkine veikla besiverčiančio prekybininko verslo reikmėms arba viešųjų įstaigų reikmėms, akcizas turi būti sumokėtas toje kitoje valstybėje narėje.

3. Priklausomai nuo aplinkybių, mokestį privalo sumokėti pristatymui skirtus produktus pristatantis ar laikantis asmuo, arba produktus naudojimui kitoje nei ta, kurioje produktai jau buvo išleisti vartojimui, valstybėje narėje gaunantis asmuo, arba atitinkamas prekybininkas ar viešoji įstaiga.

4. 1 dalyje nurodyti produktai gabenami iš vienos valstybės narės teritorijos į kitą su lydinčiuoju dokumentu, kuriame turi būti svarbiausi 18 straipsnio 1 dalyje nurodyto dokumento rekvizitai. Šio dokumento forma ir turinys nustatomi šios direktyvos 24 straipsnyje nurodyta tvarka.

5. 3 dalyje nurodyti asmuo, prekybininkas ar įstaiga turi įvykdyti šiuos reikalavimus:

- a) prieš prekių išsiuntimą pateikti deklaraciją už mokesčius atsakingoms paskirties valstybės narės institucijoms bei garantuoti akcizų sumokėjimą;
- b) sumokėti akcizą paskirties valstybėje narėje jos nustatyta tvarka;
- c) paskirties valstybės narės įgaliotai institucijai leisti atlikti visus būtinus patikrinimus įsitikinant, kad prekės iš tikrųjų buvo gautos ir nustatytas akcizas už jas sumokėtas.

6. 1 dalyje nurodytoje pirmojoje valstybėje narėje sumokėtas akcizas gražinamas remiantis 22 straipsnio 3 dalimi.“

6 Tos pačios direktyvos 8 straipsnyje numatyta:

„Laikantis vidaus rinkos reguliavimo principų, akcizai privačių asmenų individualiam naudojimui įsigyjamiems bei jų gabenamiems produktams turi būti pritaikyti toje valstybėje narėje, kurioje šie produktai įsigijami.“

7 Direktyvos 92/12 9 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. Nepažeidžiant 6, 7 ir 8 straipsnių, akcizas tampa mokėtiniu, kai vartojimui vienoje valstybėje narėje skirti produktai komerciniais tikslais yra laikomi kitoje valstybėje narėje.

Tokiu atveju mokestį toje valstybėje narėje, kurios teritorijoje yra produktai, moka juos laikantis asmuo.

2. Norėdamos nustatyti, ar 8 straipsnyje nurodytų produktų paskirtis yra komercinė, valstybės narės privalo, *inter alia*, atsižvelgti į:

- produktus laikančio asmens komercinį statusą bei jų laikymo priežastis,
- produktų laikymo vietą arba, jeigu reikia, gabenimo būdą,
- visus su produktais susijusius dokumentus,

- produktų pobūdį,
- produktų kieki.

<...>“

8 Pagal šios direktyvos 10 straipsnį:

„1. Mokestis akcizais apmokestinamiems produktams, kuriuos įsigyja nei įgaliotojo sandėlio savininko, nei registruoto ar neregistruoto prekybininko statuso neturintis asmuo ir kurie tiesiogiai ar netiesiogiai siunčiami ar gabenami siuntėjo ar jo vardu, taikomas paskirties valstybėje narėje. Taikant šio straipsnio nuostatas, „paskirties valstybe narė“ laikoma valstybė narė, į kurią produktų krovinyms atgabenamas.

2. Tuo tikslu dėl vienoje valstybėje narėje vartojimui jau išleistų akcizais apmokestinamų produktų pristatymo juos siunčiant arba gabenant kitoje valstybėje narėje įsikūrusiam 1 dalyje nurodytam asmeniui, kai produktai tiesiogiai ar netiesiogiai siunčiami ar gabenami siuntėjo arba jo vardu, atsiranda prievolė mokėti akcizą paskirties valstybėje narėje.

3. Paskirties valstybėje narėje nustatyto dydžio mokestį pristatymo metu moka siuntėjas. Tačiau valstybės narės gali nustatyti, kad mokesčiui sumokėti turi būti paskirtas atstovas mokesčių reikalams, kuriuo negali būti produktų gavėjas. Toks atstovas mokesčių reikalams privalo būti įsikūręs paskirties valstybėje narėje ir pripažintas už mokesčius atsakingu jos institucijų.

Valstybė narė, kurioje įsikūręs siuntėjas, privalo užtikrinti, kad jis įvykdytų šiuos reikalavimus:

- prieš išsiųsdamas produktus garantuotą akcizo sumokėjimą pagal paskirties valstybės narės nustatytas sąlygas ir sumokėtų akcizą pristačius produktus,
- tvarkytų produktų pristatymo apskaitą.

4. 2 dalyje nurodytu atveju pirmojoje valstybėje narėje sumokėtas akcizas yra gražinamas 22 straipsnio 4 dalyje nustatyta tvarka.

5. Laikydamosi Bendrijos teisės, valstybės narės gali nustatyti specialias šių nuostatų taikymo taisykles akcizais apmokestintiems produktams, kuriems taikomos specialios Sutartį atitinkančios nacionalinės paskirstymo nuostatos.“

9 Minėtos direktyvos III antraštinės dalies „Prekių gabenimas“ 20 straipsnyje nustatyta:

„1. Jeigu prekių gabenimo metu padaromas pažeidimas, dėl kurio atsiranda prievolė mokėti akcizą, tuomet akcizas mokamas toje valstybėje narėje, kurioje buvo padarytas pažeidimas, o jį mokėti privalo fizinis arba juridinis asmuo, pagal 15 straipsnio 3 dalį garantavęs akcizų sumokėjimą, nepriklausomai nuo baudžiamojo persekiojimo.

Jeigu akcizas mokamas ne toje valstybėje narėje, iš kurios prekės buvo išgabentos, tuomet mokestį gaunanti valstybė narė apie tai informuoja valstybės narės, iš kurios prekės buvo išgabentos, kompetentingas institucijas.

2. Jeigu nustatyta, kad prekių gabenimo metu buvo padarytas pažeidimas, tačiau neįmanoma nustatyti, kur jis buvo padarytas, tuomet toks pažeidimas laikomas padarytu toje valstybėje narėje, kurioje jis buvo nustatytas.

3. Nepažeidžiant 6 straipsnio 2 dalies nuostatos, akcizais apmokestinamiems produktams nepasiekus paskirties vietos ir nesant galimybės nustatyti, kur padarytas pažeidimas, laikoma, kad toks pažeidimas buvo padarytas valstybėje narėje, iš kurios prekės buvo išgabentos, ir šioje valstybėje narėje akcizai privalo būti sumokėti taikant produktų išgabavimo dieną galiojusius tarifus <...> Valstybės narės privalo imtis būtinų priemonių, reaguodamos į bet kokius pažeidimus ar neatitikimus, ir skirti už tai efektyvias nuobaudas.

4. Jeigu nesibaigus trejų metų laikotarpiui po lydinčiojo dokumento išrašymo nustatoma, kurioje valstybėje narėje buvo padarytas pažeidimas, tuomet akcizai mokami šioje valstybėje narėje taikant prekių išgabavimo dieną galiojusius tarifus. Šiuo atveju, pateikus akcizų sumokėjimo įrodymą, pirmiau pritaikytas akcizas gražinamas.“

10 Direktyvos 92/12 IV antraštinės dalies „Akcizų gražinimas“ 22 straipsnyje numatyta:

„1. Tam tikrais atvejais prekybininko jo verslo kontekste pateiktu prašymu valstybės narės, kurioje produktai buvo išleisti vartojimui, už mokesčius atsakingos institucijos gali gražinti akcizą už išleistus vartojimui produktus, jeigu tie produktai nėra skirti vartojimui toje valstybėje narėje.

Tačiau valstybės narės gali atmesti prašymą dėl akcizo gražinimo, jeigu jis neatitinka jų nustatytų kriterijų.

2. Taikant 1 dalį, vadovaujamosi šiomis nuostatomis:

- a) prieš išsiųsdamas prekes, siuntėjas privalo kreiptis į savo valstybės narės kompetentingas institucijas dėl akcizų gražinimo ir pateikti akcizų sumokėjimo įrodymus. Tačiau atsakingos institucijos negali atmesti minėtojo prašymo vien dėl to, kad nepateikiamas jų pačių išduotas pradinį akcizo sumokėjimą patvirtinantis dokumentas;
- b) a punkte nurodytu atveju prekės gabenamos laikantis III antraštinės dalies nuostatų;
- c) prekių siuntėjas pateikia savo valstybės narės atsakingoms institucijoms b punkte minimo dokumento sugrąžintą ir prekių gavėjo reikiamai patvirtintą egzempliorių kartu su dokumentu, patvirtinančiu, kad akcizas bus sumokėtas vartojimo valstybėje narėje, arba kartu su šia papildoma informacija:
  - atitinkamo paskirties valstybės narės už mokesčius atsakingos tarnybos padalinio adresu,
  - data, kada tas padalinys priėmė deklaraciją, kartu su nuorodos arba registracijos numeriu;
- d) už vartojimui valstybėje narėje išleistus ir todėl fiskaliniais arba nacionaliniais atpažinimo ženklais pažymėtus akcizais apmokestinamus produktus sumokėtas akcizas gali būti fiskalinius arba nacionalinius atpažinimo ženklus išdavusios valstybės narės už mokesčius atsakingos institucijos gražintas, jeigu ji nustato, kad šie ženklai buvo sunaikinti.

3. 7 straipsnyje nurodytais atvejais prekių išsiuntimo valstybėje narėje prašyti gražinti akcizą galima tik prieš tai jį 7 straipsnio 5 dalyje nustatyta tvarka sumokėjus paskirties valstybėje narėje.

Tačiau valstybės narės gali atmesti prašymą gražinti akcizą, jeigu jis neatitinka jų nustatytų kriterijų.

4. 8b [10] straipsnyje nurodytais atvejais valstybė narė, iš kurios prekės išgabentos, privalo pardavėjo prašymu gražinti sumokėtą akcizą, jeigu pardavėjas laikėsi 10 straipsnio 3 dalyje nustatytos tvarkos.

Tačiau valstybės narės gali atmesti prašymą gražinti akcizą, jeigu jis neatitinka jų nustatytų kriterijų.

Jeigu pardavėjas yra įgaliotasis sandėlio savininkas, valstybės narės gali numatyti supaprastintą akcizų grąžinimo tvarką.

5. Kiekvienos valstybės narės už mokesčius atsakingos institucijos nustato jų teritorijoje taikomas akcizų grąžinimo kontrolės procedūras ir metodus. Valstybės narės užtikrina, kad grąžinamas akcizas neviršytų faktiškai sumokėtos sumos.“

#### *Austrijos teisė*

- 11 1995 m. Tabako mokesčio įstatymo (*Tabaksteuergesetz 1995, BGBl. 704/1994*, toliau – *TabStG*) 27 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. Jeigu komerciniais tikslais išigyjama tabako gaminių, esančių laisvoje apyvartoje valstybėje narėje, prievolė mokėti mokesť atsiranda dėl to, kad įgijėjas:

- 1) priima tabako gaminius mokesčių teritorijoje arba
- 2) už mokesčių teritorijos priimtus tabako gaminius nugabena į mokesčių teritoriją arba jie nugabenami jo pavedimu.

Asmuo, kuriam tenka prievolė mokėti mokesť, yra įgijėjas. Viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos atliktas įgijimas prilyginamas įgijimui komerciniais tikslais.

2. Jeigu tabako gaminiai, esantys laisvoje apyvartoje valstybėje narėje, į mokesčių teritoriją įvežami kitais nei 1 dalyje nurodytais atvejais, prievolė mokėti mokesť atsiranda dėl to, kad jie pirmą kartą mokesčių teritorijoje turimi arba naudojami komerciniais tikslais. Asmuo, kuriam tenka prievolė mokėti mokesť, yra tas, kuris juos turi arba naudoja.“

#### **Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas**

- 12 Laikotarpiu nuo 2005 m. balandžio mėn. iki spalio mėn. R. Prankl, pakurstytas vieno Austrijoje gyvenančio asmens, iš Vengrijos į Jungtinę Karalystę nugabeno 12 650 000 cigarečių. Šios cigaretės, kurias nenustatyti asmenys kontrabanda įvežė į Europos Sąjungos muitų teritoriją, buvo nugabentos per penkias iš eilės keliones, be kita ko, per Austriją. Jos buvo paslėptos po kroviniu, kuris vežimo dokumentuose nurodytas kaip bendras kroviny. Jungtinėje Karalystėje keturiais atvejais minėtas cigaretes iš sunkvežimio iškrovė nežinomi asmenys, o vienu atveju jas konfiskavo Jungtinės Karalystės valdžios institucijos.
- 13 2011 m. balandžio 11 d. sprendimu *Zollamt Wien* apskaičiavo R. Prankl 1 249 820 EUR dydžio tabako mokesť, motyvuodama tuo, kad šis asmuo gavo minėtas cigaretes ir jas įvežė į Austriją.
- 14 R. Prankl apskundė tą sprendimą. Grįsdamas savo skundą jis nurodė, kad vienas trečiasis asmuo jį nusamdė neteisėtai nugabenti minėtas cigaretes iš Vengrijos į Jungtinę Karalystę. Jo teigimu, plataus masto cigarečių kontrabandos organizavimo hierarchijoje, kuriai jis gabeno krovinius, jis tebuvo žemutinė grandis. Be to, jis neturėjo jokios informacijos apie pakrautą į automobilį, kurį vairavo, cigarečių kiekį ir nežinojo apie jų platinimo būdus. Būdamas paprastas sunkvežimio vairuotojas, jis ekonominiu požiūriu taip pat neturėjo įgaliojimų disponuoti šiomis cigaretėmis, taigi nebuvo ir įgijėjas, kaip tai suprantama pagal *TabStG* 27 straipsnį. Be to, jis minėtų cigarečių nepateikė Austrijos rinkai, o šis straipsnis neapima paprasčiausio tabako gaminių „tranzito“ per Austriją.

- 15 Remdamasis *TabStG* 27 straipsnio 2 dalimi, *Unabhängiger Finanzsenat* patvirtino apmokestinimą minėto dydžio tabako mokesčiu. To teismo nuomone, nors R. Prankl nebuvo šių cigarečių įgijėjas, jis vis dėlto žinojo apie gabenimo, už kurį jam, be to, buvo atlyginta, neteisėtumą. Būdamas sunkvežimio, naudojamo minėtoms cigaretėms gabenti, vairuotojas, R. Prankl jas pirmą kartą komerciniais tikslais laikė Austrijos mokesčių teritorijoje ir dėl to jam Austrijoje atsirado prievolė sumokėti tabako mokesť.
- 16 *Verwaltungsgerichtshof*, kuriam buvo pateiktas R. Prankl skundas dėl minėto teismo sprendimo panaikinimo, kyla klausimas, ar Direktyvos 92/12 nuostatos, visų pirma jos 7 straipsnis, neprieštarauja išvadai, kurią *Unabhängiger Finanzsenat* padarė remdamasis nacionalinės teisės aktais. Iš tiesų, išvada, kad tokio gabenimo, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, atveju akcizas turėtų būti mokamas kiekvienoje tranzito valstybėje narėje, prieštarauja šios direktyvos sistemai, būtent tam, kad komerciniais tikslais laikomi akcizais apmokestinami produktai turi būti apmokestinami paskirties valstybėje narėje.
- 17 Teisingumo Teismas jau yra pripažinęs, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas nenumatė, jog dvigubo apmokestinimo prevencija yra absoliutus principas (Sprendimas *BATIG*, C-374/06, EU:C:2007:788). Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad ši išvada turi būti vertinama atsižvelgiant į faktines pagrindinės bylos aplinkybes, t. y. aplinkybes, kai akcizais apmokestinami produktai neteisėtai buvo išleisti vartoti kitoje valstybėje narėje nei ta, kurios fiskaliniais ženklais jie jau buvo pažymėti.
- 18 Tokiomis aplinkybėmis *Verwaltungsgerichtshof* nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar Direktyvos 92/12 7 straipsnio 1 ir 2 dalis ir 9 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad joms prieštarauja nacionalinės teisės normos, pagal kurias akcizo mokestis <...> už akcizais apmokestinamas prekes <...>, kurios buvo išleistos vartoti vienoje (pirmojoje) valstybėje narėje ir, nenaudojant šios direktyvos 7 straipsnio 4 dalyje numatyto lydimojo dokumento, sausumos keliais per vieną ar kelias valstybes nares (tranzito valstybes nares) buvo gabenamos į kitą valstybę narę (paskirties valstybę narę) tam, kad būtų parduotos paskirties valstybėje narėje, taikomas ir tranzito valstybėje narėje?“

### **Dėl prejudicinio klausimo**

- 19 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 92/12 7 straipsnio 1 ir 2 dalis ir 9 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad tuo atveju, kai akcizais apmokestinamos prekės, neteisėtai įvežtos į valstybės narės teritoriją, nenaudojant šios direktyvos 7 straipsnio 4 dalyje numatyto lydimojo dokumento, gabenamos į kitą valstybę narę, kurios teritorijoje kompetentingos institucijos aptinka šias prekes, tranzito valstybės narės taip pat turi teisę rinkti akcizo mokestį iš tas prekes gabenusio sunkvežimio vairuotojo už tai, kad laikė minėtas prekes komerciniais tikslais jų teritorijoje.
- 20 Pirmiausia pažymėtina, kad Direktyva 92/12 norima nustatyti tam tikras akcizais apmokestinamų produktų laikymo, judėjimo ir kontrolės taisykles, siekiant užtikrinti vienodą akcizų taikymą visose valstybėse narėse. Toks suderinimas iš principo leidžia išvengti dvigubo apmokestinimo valstybėse narėse (Sprendimo *Scandic Distilleries*, C-663/11, EU:C:2013:347, 22 ir 23 punktai ir Sprendimo *Gross*, C-165/13, EU:C:2014:2042, 17 punktas).
- 21 Taip pat primintina, kad Direktyvos 92/12 7 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta bendra taisyklė, kad akcizais apmokestinamas produktas, išleistas vartoti vienoje valstybėje narėje ir laikomas komerciniais tikslais kitoje valstybėje narėje, apmokestinamas pastarojoje valstybėje. Taigi vieta, kur atsiranda prievolė mokėti mokestį, yra produkto paskirties valstybė narė, o ne valstybė narė, kurioje produktas buvo išleistas vartoti (Sprendimo *Meiland Azewijn*, C-292/02, EU:C:2004:499, 35 punktas).

- 22 Be to, aiškinimą, kad akcizas renkamas iš esmės tik vienoje valstybėje narėje, būtent toje, kuriai skirtas atitinkamas produktas ir kur jis bus vartojamas, patvirtina Direktyvos 92/12 22 straipsnis, kuriame, esant tam tikroms sąlygoms, numatytas kitoje valstybėje narėje sumokėto akcizo mokesčio grąžinimas (Sprendimo *Scandic Distilleries*, EU:C:2013:347, 24 punktas).
- 23 Nei Direktyvos 92/12 7 straipsnio 1 ir 2 dalyse, nei 9 straipsnio 1 dalyje aiškiai neatmetama galimybė valstybėje narėje, per kurią buvo gabenamos kontrabandinės prekės, rinkti akcizus už šias prekes, net jei jų nebėra šios valstybės teritorijoje ir jos atgabentos į paskirties valstybę narę.
- 24 Tačiau Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad tuo atveju, kai neteisėtai į Sąjungos teritoriją įvežti produktai, kaip antai prekės pagrindinėje byloje, laikomi komerciniais tikslais, iš tarpusavyje siejamų minėtos direktyvos 6 straipsnio 1 dalies ir 7 straipsnio 1 dalies nuostatų matyti, kad valstybės narės, kurioje šie produktai buvo aptikti, kompetentingos institucijos yra kompetentingos išieškoti akcizą (Sprendimo *Dansk Transport og Logistik*, C-230/08, EU:C:2010:231, 114 punktas ir Nutarties *Febetra*, C-333/11, EU:C:2012:134, 41 punktas). Pagrindinėje byloje tai yra Jungtinės Karalystės institucijos.
- 25 Tačiau tik tuo atveju, kai nagrinėjami produktai nelaikomi komerciniais tikslais, valstybė narė, iš kurios jie buvo išgabenti, pagal Direktyvos 92/12 6 straipsnį lieka kompetentinga išieškoti akcizo mokestį net ir tuo atveju, jei neteisėtai įvežtas prekes tik vėliau aptiko kitos valstybės narės institucijos (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Dansk Transport og Logistik*, EU:C:2010:231, 115 punktą ir Nutarties *Febetra*, EU:C:2012:134, 42 punktą).
- 26 Esant šioms sąlygoms konstatuotina, kad, tranzito valstybės narės, kaip ir valstybė narė, iš kurios produktai buvo išgabenti, neturi teisės išieškoti akcizo, kai tokius produktus aptinka kitos valstybės narės, kurios teritorijoje jie laikomi komerciniais tikslais, institucijos.
- 27 Iš tiesų negali būti pagrįstai teigiama, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas ketino teikti pirmenybę piktnaudžiavimo ir sukčiavimo prevencijai ir bendrai leisti visoms tranzito valstybėms narėms neteisėto akcizais apmokestinamų produktų gabenimo atveju apmokestinti akcizu.
- 28 Tokio aiškinimo nepaneigia tai, kad Sprendimo *BATIG* (EU:C:2007:788) 57 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, jog Sąjungos teisės aktų leidėjas piktnaudžiavimo ir sukčiavimo prevenciją iškelė aukščiau už apmokestinimo tik vienoje valstybėje narėje principą. Iš tiesų toks vertinimas, kaip matyti iš minėto punkto pirmojo sakinio, susijęs su konkrečiomis faktinėmis bylos, kurioje priimtas tas sprendimas, aplinkybėmis; toje byloje nagrinėtas neteisėtas išgabenimas iš laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimo dėl produktų, ant kurių valstybėje narėje, iš kurios prekės buvo išgabentos, buvo uždėti fiskaliniai ženklai, vagystės ir tai bylai buvo būdinga tai, kad valstybė narė, kuri buvo išdavusi tuos fiskalinius ženklus, negalėjo konstatuoti, kad tie ženklai sunaikinti. Todėl akcizai už šiuos produktus turėjo būti sumokėti ir valstybėje narėje, kur jie buvo išleisti vartoti, ir valstybėje narėje, kur jie buvo skirti vartoti ir kurios fiskaliniais ženklais jie jau buvo paženklinėti.
- 29 Skirtingai nuo situacijos, nagrinėtos byloje, kurioje priimtas Sprendimas *BATIG* (EU:C:2007:788), pagrindinėje byloje nagrinėjamos prekės nebuvo paženklintos fiskaliniais ženklais ir nebuvo dingusios gabenimo pradžios taško ir paskirties valstybėse narėse. Šiomis aplinkybėmis, kaip pažymėjo Europos Komisija, toks akcizo taikymas tranzito valstybėse narėse, kuris gali lemti apmokestinimą kelis kartus, nebūtinai siekiant išvengti piktnaudžiavimo ir sukčiavimo, nes ir importo valstybė narė, ir paskirties valstybė narė yra žinomos ir yra aišku, kad prekės buvo patiekto pastarajai valstybei.
- 30 Dar reikia pridurti, kad tokio aiškinimo nepaneigia ir argumentas, jog neteisėto gabenimo atveju galimybė taikyti akcizą nustatoma pagal Direktyvos 92/12 9 straipsnio 1 dalyje numatytas sąlygas.
- 31 Neatsižvelgiant į tai, ar, kaip tvirtina Vokietijos vyriausybė, Direktyvos 92/12 9 straipsnio 1 dalis gali būti laikoma bendrąja norma, kuri taikoma tuomet, kai neteisėto tranzito atveju akcizais apmokestinami produktai buvo laikomi komerciniais tikslais, nors toks laikymas nebuvo pateisinamas



užsakymu arba tiekimu, pakanka priminti, kad tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, akcizas tapo mokėtinas paskirties valstybėje narėje, kur atitinkamos prekės faktiškai buvo išleistos vartoti, ir, kaip matyti iš šio sprendimo 29 punkto, akcizo taikymas kitoje valstybėje narėje arba netgi keliose kitose valstybėse narėse nebūtinai siekiant išvengti piktnaudžiavimo ir sukčiavimo.

- 32 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: Direktyvos 92/12 7 straipsnio 1 ir 2 dalis ir 9 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad tuo atveju, kai akcizais apmokestinamos prekės, neteisėtai įvežtos į valstybės narės teritoriją, nenaudojant minėtos direktyvos 7 straipsnio 4 dalyje numatyto lydimojo dokumento, gabenamos į kitą valstybę narę, kurios teritorijoje kompetentingos institucijos aptinka šias prekes, tranzito valstybės narės neturi teisės rinkti akcizo mokesčio ir iš tas prekes gabenusio sunkvežimio vairuotojo už tai, kad laikė minėtas prekes komerciniais tikslais jų teritorijoje.

### Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 33 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti tas teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (šeštoji kolegija) nusprendžia:

**1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyvos 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole [bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, jų laikymo, judėjimo ir kontrolės], iš dalies pakeistos 1992 m. gruodžio 14 d. Tarybos direktyva 92/108/EEB, 7 straipsnio 1 ir 2 dalis ir 9 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad tuo atveju, kai akcizais apmokestinamos prekės, neteisėtai įvežtos į valstybės narės teritoriją, nenaudojant minėtos direktyvos 7 straipsnio 4 dalyje numatyto lydimojo dokumento, gabenamos į kitą valstybę narę, kurios teritorijoje kompetentingos institucijos aptinka šias prekes, tranzito valstybės narės neturi teisės rinkti akcizo mokesčio ir iš tas prekes gabenusio sunkvežimio vairuotojo už tai, kad laikė minėtas prekes komerciniais tikslais jų teritorijoje.**

Parašai.