



## Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2016 m. birželio 2 d.\*

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

Byloje C-355/14

dėl *Administrativen sad Pleven* (Pleveno administracinis teismas, Bulgarija) 2014 m. liepos 10 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2014 m. liepos 21 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**„Polihim-SS“ EOOD**

prieš

**Nachalnik na Mitnitsa Svishtov,**

dalyvaujant

**Okrazhna prokuratura Pleven,**

TEISINGUMO TEISMAS (devintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas C. Lycourgos, teisėjai E. Juhász ir C. Vajda (pranešėjas),

generalinis advokatas M. Wathelet,

posėdžio sekretorius M. Aleksejev, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2015 m. spalio 28 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— „*Polihim-SS*“ EOOD, atstovaujamos advokatų D. Dobrev, L. Angelov ir S. Stefanova,

\* Proceso kalba: bulgarų.

- *Nachalnik na Mitnitsa Svishtov*, atstovaujamo advokato V. Tanov bei S. Yordanova ir N. Yotsova-Toteva,
- Bulgarijos vyriausybės, atstovaujamos E. Petranova ir D. Drambozova,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,
- Europos Komisijos, atstovaujamos M. Wasmeier ir D. Roussanov,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

### Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvos 2008/118/EEB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinančios Direktyvą 92/12/EEB (OL L 9, p. 12), 1 straipsnio 1 dalies ir 2003 m. spalio 27 d. Tarybos direktyvos 2003/96/EB, pakeičiančios Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą (OL L 283, p. 51; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 405), 14 straipsnio 1 dalies a punkto išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant „*Polihim-SS*“ EOOD (toliau – *Polihim*) ir *Nachalnik na Mitnitsa Svishtov* (Svištovo muitinės direktorius, Bulgarija) ginčą dėl *Polihim* skirtų baudų už energetikos produktų išleidimą iš apmokestinamų prekių sandėlio nesumokėjus atitinkamų akcizų.

### Teisinis pagrindas

*Sąjungos teisė*

Direktyva 2003/96

- 3 Pagal Direktyvos 2003/96 2 straipsnį:

„1. Šioje direktyvoje terminas „energetikos produktai“ taikomas produktams:

<...>

b) kurie atitinka KN kodus 2701, 2702 ir 2704-2715;

<...>

3. Energetikos produktams, kuriems apmokestinimo lygis šioje direktyvoje nenustatytas, mokesčiai taikomas, jeigu jie skirti naudoti, parduodami ar naudojami kaip krosnių kuras ar variklių degalai.

<...>

4. Ši direktyva netaikoma:

- a) šilumos išeigos apmokestinimui ir apmokestinant produktus, kuriems taikomi KN kodai 4401 ir 4402;

b) toliau išvardyti energetikos produktų ir elektros energijos paskirčiai:

- energetikos produktams, kurie naudojami ne variklių degalams ar krosnių kurui, o kitiems tikslams,
- energetikos produktų dvejopam naudojimui.

Energetikos produktas naudojamas dvejopai, kai yra naudojamas ir kaip krosnių kuras, ir kitiems nei variklių degalai ar krosnių kuras tikslams; energetikos produktų naudojimas cheminei redukcijai ir elektrolitiniuose bei metalurginiuose procesuose laikomas dvejopu,

- elektros energijai, daugiausiai naudojamai cheminei redukcijai ir elektrolitiniuose bei metalurginiuose procesuose,
- elektros energijai, kai ji sudaro daugiau kaip 50 % produkto kainos. „Produkto kaina“ – tai kaina, gaunama sudedant bendrą prekių ir paslaugų pirkimą, personalo sąnaudas, pagrindinio kapitalo suvartojimą verslo įmonėje, kaip apibrėžta 11 straipsnyje. Ši kaina skaičiuojama vienam vienetui apskritai. „Elektros energijos kaina“ – tai tikroji elektros energijos pirkimo kaina ar elektros energijos gamybos sąnaudos, jei ji gaminama įmonėje,
- mineraloginiams procesams.

„Mineraloginiai procesai“ – tai procesai, kurie, vadovaujantis 1990 m. spalio 9 d. Tarybos reglamentu (EEB) Nr. 3037/90 dėl statistinio Europos bendrijos ekonominės veiklos klasifikatoriaus [OL L 1990, 1990 10 24, p. 1]), NACE nomenklatūroje klasifikuojami kodu DI 26 „kitų naudingųjų iškasenų (nemetalų) gamyba“.

Tačiau šiems energetiniams produktams taikomas 20 straipsnis.

<...>“

4 Direktyvos 2003/96 4 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Apmokestinimo lygiai, kuriuos valstybės narės taiko 2 straipsnyje išvardytiems energetikos produktams ir elektros energijai, negali būti mažesni už šioje direktyvoje nurodytus minimalius apmokestinimo lygius.

2. Šioje direktyvoje „apmokestinimo lygis“ yra visas mokestis, taikomas visų netiesioginių mokesčių (išskyrus [pridėtinės vertės mokestį]) atžvilgiu, atidavimo naudojimui metu tiesiogiai ar netiesiogiai paskaičiuotų pagal energetikos produktų ir elektros energijos kiekį.“

5 Šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Nuo 2004 m. sausio 1 d. krosnių kurui taikomi minimalūs apmokestinimo lygiai yra tokie, kaip nustatyta I priedo C lentelėje.“

6 Minėtos direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta:

„1. Be [1992 m. vasario 25 d. Tarybos] Direktyvoje 92/12/EEB [dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole (OL L 76, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 179)], iš dalies pakeistoje 2000 m. liepos 20 d. Tarybos direktyva 2000/47/EB (OL L 193, p. 73; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 10 t., p. 186)], pateiktų bendrųjų nuostatų, atleidžiančių nuo mokesčio apmokestinamus produktus, ir, nepažeisdamos

kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės savo pačių nustatytais sąlygomis, siekdamos užtikrinti teisingą tokių išimčių taikymą ir užkirsti kelią bet kokiam mokesčių vengimui ir piktnaudžiavimui, atleidžia nuo mokesčių šiuos produktus:

a) energetikos produktus ir elektros energiją, naudojamus elektros energijai gaminti, ir elektros energiją, naudojamą elektros gamybos pajėgumams išlaikyti. Tačiau aplinkos apsaugos politikos sumetimais valstybės narės gali pateikti šiuos produktus apmokestinimui [apmokestinti šiuos produktus] neatsižvelgdamos į šioje direktyvoje nustatytus minimalius apmokestinimo lygius. Šiuo atveju į tokių produktų apmokestinimą neatsižvelgiama, siekiant patenkinti 10 straipsnyje nustatytą minimalų elektros energijos apmokestinimo lygį.“

7 Šios direktyvos I priedo C lentelėje „Krosnių kurui ir elektros energijai taikomi minimalūs apmokestinimo lygiai“, nurodyta:

	Naudojimas verslui	Naudojimas ne verslui
<...>	<...>	<...>
Labai sieringas mazutas (eurais /1 000 kg) KN kodai 2710 19 61–2710 19 6 9	15	15
<...>	<...>	<...>

Direktyva 2008/118

8 Pagal Direktyvos 2008/118 8 ir 9 konstatuojamąsias dalis:

„(8) Kadangi siekiant užtikrinti tinkamą vidaus rinkos veikimą, vis dar svarbu, kad akcizų sąvoka ir prievolės juos apskaičiuoti sąlygos būtų vienodos visose valstybėse narėse; Bendrijos lygiu reikia paaiškinti, kada akcizais apmokestinamos prekės yra išleidžiamos vartoti ir kas yra tas asmuo, kuriam tenka prievolė mokėti akcizus.

(9) Kadangi akcizas yra tam tikrų prekių vartojimui nustatomas mokestis, neturėtų atsirasti prievolė apskaičiuoti mokestį už akcizais apmokestinamas prekes, kurios tam tikromis aplinkybėmis buvo sunaikintos arba negrįžtamai prarastos.“

9 Minėtos direktyvos 1 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta:

„Šia direktyva nustatomos bendrosios nuostatos dėl akcizų, kuriais tiesiogiai ar netiesiogiai yra apmokestinamas toliau nurodytų prekių (toliau – akcizais apmokestinamos prekės) vartojimas:

a) energetikos produktų ir elektros energijos, kuriuos apima Direktyva 2003/96/EB.“

10 Pagal Direktyvos 2008/118 4 straipsnį:

„Šios direktyvos ir jos įgyvendinimo nuostatų tikslais taikomos šios sąvokos:

1) „įgaliotas sandėlio savininkas“ – fizinis ar juridinis asmuo, kuriam valstybės narės kompetentingos institucijos suteikė leidimą vykdant savo veiklą apmokestinamų prekių sandėlyje gaminti, perdirbti, laikyti, priimti ar išsiųsti akcizais apmokestinamas prekes, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas;

<...>

11) „apmokestinamų prekių sandėlis“ – vieta, kurioje įgaliotas sandėlio savininkas valstybės narės, kurioje yra apmokestinamų prekių sandėlis, kompetentingų institucijų nustatytais sąlygomis ir vykdydamas savo veiklą gamina, perdirba, laiko, priima ar iš kurios išsiunčia akcizais apmokestinamas prekes, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas.“

11 Direktyvos 2008/118 7 straipsnio 1–3 dalys, esančios jos II skyriaus 1 skirsnyje „Prievolės apskaičiuoti akcizus atsiradimo laikas ir vieta“, išdėstytos taip:

„1. Prievolė apskaičiuoti akcizus atsiranda išleidimo vartoti metu ir išleidimo vartoti valstybėje narė.

2. Šios direktyvos tikslais, „išleidimas vartoti“ – bet kuris iš toliau nurodytų atvejų:

a) akcizais apmokestinamų prekių išleidimas, įskaitant neteisėtą išleidimą, iš akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo;

b) akcizais apmokestinamų prekių laikymas joms netaikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo, jei tos prekės nebuvo apmokestintos akcizais pagal taikomas Bendrijos teisės ir nacionalinės teisės aktų nuostatas;

<...>

3. Išleidimo vartoti laikas yra:

a) 17 straipsnio 1 dalies a punkto ii papunktyje nurodytais atvejais – laikas, kai akcizais apmokestinamas prekes priima registruotas gavėjas;

b) 17 straipsnio 1 dalies a punkto iv papunktyje nurodytais atvejais – laikas, kai akcizais apmokestinamas prekes priima gavėjas;

<...>“

12 Direktyvos 2008/118 15 straipsnio 2 dalyje, esančioje jos III skyriuje „Gamyba, perdirbimas ir laikymas“, nustatyta:

„Akcizais apmokestinamų prekių gamyba, perdirbimas ir laikymas turi būti vykdomi apmokestinamų prekių sandėlyje, jei akcizai nesumokėti.“

*Bulgarijos teisė*

13 Pagal *Zakon za aktsizite i danāchnite skladove* (Akcizų ir apmokestinamų prekių sandėlių įstatymas, 2005 m. lapkričio 15 d. *Dv*, Nr. 91, toliau – Akcizų įstatymas), kuriuo į Bulgarijos teisę perkeliama Direktyva 2008/118:

„Akcizais yra apmokestinami:

<...>

3) energetikos produktai ir elektros energija;

<...>“

14 Minėto įstatymo 4 straipsnyje nustatyta:

„Šiame įstatyme:

<...>

14) „nuo akcizų atleidžiamas gautinis vartotojas“ yra prekybininkas ar juridinis asmuo, turintis teisę įsigyti energetikos produktų, kurie, remiantis pažyma apie atleidimą nuo akcizų, naudojami akcizais neapmokestinamiems tikslams pasiekti.“

15 Iki 2012 d. liepos 16 d. galiojusios redakcijos Akcizų įstatymo 20 straipsnyje numatyta:

„(1) Akcizų skola tampa mokėtina, kai akcizais apmokestinamos prekės išleidžiamos vartoti.

(2) „Išleidimas vartoti“ – tai:

1. Akcizais apmokestinamų prekių išleidimas iš apmokestinamų prekių sandėlio, nebent šiame įstatyme numatytais sąlygomis ir pagal jame nustatytą tvarką nuo momento, kai jos išleidžiamos, šioms prekėms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas; tas pats taikytina kai akcizais apmokestinami produktai išleidžiami iš mažos specializuotos spirito gamyklos ir smulkaus vyndario vyno gamyklos.

<...>“

16 Nuo 2012 m. liepos 17 d. galiojusios redakcijos šio įstatymo 20 straipsnio 2 dalis suformuluota taip:

(2) „Išleidimas vartoti“ – tai:

1. Akcizais apmokestinamų prekių išleidimas iš apmokestinamų prekių sandėlio, nebent šiame įstatyme numatytais sąlygomis ir pagal jame nustatytą tvarką nuo momento, kai jos išleidžiamos, šioms prekėms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas;

<...>“

17 Pagal minėto įstatymo 24 straipsnį:

„<...>

(2) Akcizais neapmokestinami šie energetikos produktai:

<...>

3. Energetikos produktai, kuriuos elektros energijai gaminti naudoja asmenys, turintys pagal Energetikos įstatymą išduotą leidimą gaminti elektros energiją.

<...>

(3) Atleidimas pagal 2 dalies 1–5 punktus taikomas tik nuo akcizų atleistam gautiniam vartotojui.“

18 Akcizų įstatymo 24 straipsnio 3 dalis panaikinta nuo 2012 m. liepos 17 d.

19 Nuo 2012 m. liepos 17 d. galiojančiame šio įstatymo 24a straipsnyje numatyta:

„<...> (1) Energetikos produktų, numatytų straipsnio 2 dalies 1–5 punktuose, atleidimas nuo akcizų taikomas tik asmenims, kuriems išduota pažyma, kad jie yra nuo akcizų atleidžiami galutiniai vartotojai.“

20 Pagal nuo 2012 m. liepos 17 d. galiojantį šio įstatymo 24e straipsnį

„(1) Nuo akcizų atleidžiamas galutinis vartotojas, remdamasis išduota pažyma, turi teisę įsigyti akcizais neapmokestinamų energetikos produktų pažymoje nurodytame objekte, kuriame energetikos produktai įsigijami, iškraunami ir naudojami.

(2) Nuo akcizų atleidžiamas galutinis vartotojas įsigytus energetikos produktus gali naudoti tik siekdamas tikslų, nurodytų atitinkam objektui išduotoje pažymoje.

<...>“

21 Tuo metu, kai susiklostė pagrindinės bylos faktinės aplinkybės, galiojusios redakcijos šio įstatymo 33 straipsnio 1 ir 3 dalyse nurodyta:

<...>

„(1) Energetikos produktams, naudojamiems kaip variklių degalai, akcizo tarifai yra šie:

<...>

2. Labai sieringam mazutui, atitinkančiam KN 2710 19 61–2710 19 69 kodus, ir kitam labai sieringam mazutui, kitam nei tepalinės alyvos, įtrauktam į KN 2710 19 99 kodą, ir energetikos produktams, atitinkantiems KN NC 2706, 2707 91, 2707 99 11, 2707 99 19, 2710 91 ir 2710 99 kodus: 50 levų už 1 000 kg.

<...>

(3) 1 dalyje nustatytų tarifų taikymo tikslais akcizais apmokestinamos prekės išleidžiamos vartoti su dokumentais, apibrėžtais šio įstatymo įgyvendinimo dekrete.“

22 Iki 2012 m. liepos 16 d. galiojusios Akcizų įstatymo redakcijos 33 straipsnio 4 dalyje numatyta:

„1 dalyje nurodyti tarifai taikomi, jei vartoti produktus išleidęs asmuo turi 3 dalyje nurodytą dokumentą, sertifikuotą asmens, kuris naudos produktus numatytu tikslu, išskyrus SND cilindrus, skirtus šildyti, išgabentus iš apmokestinamų prekių sandėlio šalia cilindrų užpildymo vietos. <...>“

23 Nuo 2012 m. liepos 17 d. šio įstatymo galiojusios redakcijos 33 straipsnio 4 dalyje nustatyta:

„1 dalyje nurodyti tarifai taikomi, jei vartoti produktus išleidęs asmuo turi 3 dalyje nurodytą dokumentą, sertifikuotą asmens, kuris naudos produktus numatytu tikslu, išskyrus SND cilindrus, skirtus šildyti, išgabentus iš apmokestinamų prekių sandėlio.“

24 Pagal šio įstatymo 112 straipsnio 1 dalį:

„Asmuo, kuris privalo mokėti akcizus, bet jų neapskaičiuoja, baudžiamas pinigine bauda, dvigubai didesne už neapskaičiuotus akcizus; baudos dydis negali būti mažesnis kaip 500 levų.“

25 Pagal pagrindinės bylos aplinkybėms taikomo Akcizų įstatymo įgyvendinimo dekreto (toliau – įgyvendinimo dekretas) 13 straipsnį:

„(1) Šio įstatymo 24 straipsnio 2 dalies 1, 2, 3, 4 ir 5 punktuose minėtų energetikos produktų atleidimas nuo akcizų taikomas tik savarankiškai dirbantiems prekybininkams ar juridiniams asmenims, kuriems išduota nuo akcizų atleisto galutinio vartotojo pažyma.

<...>

(5) Energetikos produktas, tiesiogiai ar netiesiogiai naudojamas su šilumos gavyba, siekiant tiek privačių, tiek verslo tikslų, susijusiame procese, laikomas šildyti skirtu energetikos produktu.

<...>“

26 Įgyvendinimo dekreto 80 straipsnyje numatyta:

„(1) Su akcizais susijusią sąskaitą faktūrą išrašo apmokestinamieji asmenys, išskyrus [Akcizų įstatymo] 3 straipsnio 2 ir 3 punktuose nurodytus asmenis, pagal Priede Nr. 14 pateiktą pavyzdį. Su akcizais susijusią sąskaitą faktūrą išrašo nuo akcizų atleistas galutinis vartotojas tik jei energetikos produktai vartojami kitais tikslais, nei nurodyta pažymoje.

<...>

(5) Su akcizais susijusi sąskaita faktūra išrašoma akcizais apmokestinamų produktų išleidimo vartoti dieną, išskyrus [Akcizų įstatymo] 20 straipsnio 2 dalies 5, 15, 16, 17 ir 18 punktuose numatytus atvejus.“

27 Šio įgyvendinimo dekreto 80a straipsnis suformuluotas taip:

„(1) Tais atvejais, kai tepalinėms alyvoms, kurių sudėtyje pagal jų technines specifikacijas yra žymėto dyzelino, taikomas sumažintas akcizo tarifas pagal [Akcizų įstatymo] 33 straipsnio 1 dalį ir tarifas pagal 33a straipsnio 1 dalį, asmuo, išleidžiantis prekes vartoti, užpildo ir išduoda Priede Nr. 14 nustatytos formos dokumento keturis egzempliorius.

(2) Pirmą egzempliorių saugo jį išrašęs asmuo, antrą egzempliorių saugo asmuo, nurodytas kaip gavėjas su akcizais susijusioje sąskaitoje faktūroje. Trečiasis ir ketvirtasis egzemplioriai gabenami su produktais pas vartotoją. Ketvirtąjį egzempliorių saugo akcizais apmokestinamų produktų, skirtų šildyti, vartotojas. Trečiasis egzempliorius grąžinamas asmeniui, išleidusiam produktus vartoti.

<...>“

28 Šio įgyvendinimo dekreto 82 straipsnio 5 ir 6 dalyse nustatyta:

„(5) Akcizų deklaracija pateikiama kartu su sąskaita faktūra ir su akcizais susijusių sąskaitų faktūrų kopijomis, išrašytomis pagal Priedą Nr. 14a, susijusį su energetikos produktais, išleistais vartoti šildant, išskyrus numatytus [Akcizų įstatymo] 33 straipsnio 1 dalies 5 ir 7 punktuose, ir kiek tai susiję su SND cilindrais, skirtais šildyti, išgabentais iš apmokestinamų prekių sandėlio šalia cilindų užpildymo vietos.

(6) Tik viena su akcizais susijusių sąskaitų faktūrų kopija pridedama prie akcizų deklaracijos, susijusios su išleistais vartoti energetikos produktais, skirtais atleistiems nuo akcizo galutiniams vartotojams ir susijusiems su SND cilindrais, skirtais šildyti, išgabentais iš apmokestinamų prekių sandėlio šalia cilindų užpildymo vietos.“



## Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 29 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad *Polihim* yra įgaliota sandėlio savininkė, administruojanti apmokestinamų prekių sandėlį Lukovite (Bulgarija); jame ji turi teisę gaminti energetikos produktus ir sandėliuoti taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą.
- 30 Pagal trišalę sutartį, sudarytą *Polihim*, *Petros Oyl OOD* ir *TETS Bobov dol EAD*, *Polihim* pardavė labai sieriingą mazutą *Petros Oyl*, o ši jį perpardavė *TETS Bobov dol*, nuo akcizų atleistam galutiniam vartotojui, kaip tai suprantama pagal Bulgarijos teisę. Ši labai sieriingą mazutą *Polihim* tiesiogiai pristatė *TETS Bobov dol* iš savo apmokestinamų prekių sandėlio. Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad *TETS Bobov dol* naudojo labai sieriingą mazutą elektros energijos gamybai, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punktą.
- 31 Atlikusios *Polihim* mokesčių patikrinimą Bulgarijos muitų institucijos konstatavo, kad ši bendrovė akcizų deklaracijose už mokesčius laikotarpius nuo 2012 m. birželio 1 d. iki 30 d. ir nuo 2012 m. rugsėjo 1 d. iki 30 d. deklaravo, kad *Petros Oyl* naudai aštuonis kartus išleido vartoti labai sieriingą mazutą, atitinkantį KN 2710 19 64 kodą, bet nurodė, kad neprivalėjo sumokėti už tai jokio akcizo, nes šie produktai buvo skirti elektros energijos gamybai, kaip tai suprantama pagal Akcizų įstatymo 24 straipsnio 2 dalies 3 punktą.
- 32 Laikydamos, kad *Petros Oyl*, kurią *Polihim* deklaravo kaip pagrindinėje byloje nagrinėjamų produktų gavėją, neturėjo atleisto nuo akcizų galutinio vartotojo statuso, kaip tai suprantama pagal nacionalinę teisę, todėl išleidus šiuos produktus iš *Polihim* apmokestinamų prekių sandėlio šiai įmonei atsirado akcizų skola, Bulgarijos muitinės institucijos surašė administracinio pažeidimo aktą.
- 33 *Polihim* raštu pateikė prieštaravimus dėl šio akto ir teigė, kad šie produktai, išgabenti iš jos apmokestinamų prekių sandėlio, buvo tiesiogiai jos pristatyti *TETS Bobov dol*, bendrovei, kuri gamina elektros energiją ir turi atleisto nuo akcizų galutinio vartotojo statusą.
- 34 2013 m. gegužės 27 d. Svištovo muitinės direktorius atmetė šiuos prieštaravimus ir pagal Akcizų įstatymo 112 straipsnio 1 dalį skyrė *Polihim* dukart didesnes nesumokėto akcizo dydžio baudas atitinkamai už kiekvieną išleidimą vartoti. Apskaičiuojant baudas buvo atsižvelgta į akcizų, taikomų energetikos produktams, skirtiems naudoti ne kaip krosnių kuras ar variklių degalai, tarifą.
- 35 *Polihim* pareiškė ieškinį dėl šio sprendimo *Rayonen sad de Lukovit* (Lukovito apylinkės teismas, Bulgarija). Savo sprendime šis teismas pažymėjo, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami produktai buvo išgabenti iš *Polihim* apmokestinamų prekių sandėlio nesumokėjus atitinkamų akcizų ir taip pažeidus Akcizų įstatymo 20 straipsnio 1 dalį. Šio teismo teigimu, šiuo atveju nelabai svarbu, kad šie produktai buvo tiesiogiai pristatyti *TETS Bobov dol*, nes *Petros Oyl*, pagal pačios *Polihim* išrašytus fiskalinius dokumentus deklaruota kaip šių produktų gavėja, neturėjo atleisto nuo akcizų galutinio vartotojo statuso. Tačiau šis teismas pakeitė 2013 m. gegužės 27 d. sprendimą ir sumažino skirtas baudas.
- 36 *Polihim* pateikė kasacinį skundą dėl šio sprendimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme.
- 37 Manydamas, kad norint atsakyti į jo nagrinėjamoje byloje iškeltus klausimus reikalingas tam tikrų direktyvų 2008/118 ir 2003/96 nuostatų išaiškinimas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar tokiais atvejais, kai vartoti išleisti ir iš įgaliotojo sandėlio savininko sandėlio išgabenti energetikos produktai parduodami pirkėjui, neturinčiam nei leidimo gaminti elektros energijos, nei pažymos, kad yra nuo akcizo atleistas galutinis vartotojas, ir šis pirkėjas vėliau juos perparduoda trečiajam asmeniui, kuris turi leidimą gaminti elektros energiją, valstybės narės kompetentingų institucijų

išduotą leidimą įsigyti akcizu neapmokestinamų energetikos produktų ir pažymą, kad yra nuo akcizo atleistas galutinis vartotojas, ir kuriam energetikos produktus tiesiogiai tiekia įgaliotasis sandėlio savininkas, t. y. šie produktai faktiškai nepereina pirkėjo dispozicijon, Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 1 dalies a punkte vartojamą sąvoką „energetikos produktų vartojimas“ reikia aiškinti taip, kad energetikos produktus vartoja tiesioginis jų pirkėjas, faktiškai nenaudojantis jų tam tikram procesui, ar vis dėlto taip, kad juos faktiškai savo vykdomame procese vartoja trečiasis asmuo?

2. Ar tokiais atvejais, kai vartoti išleisti ir iš įgaliotojo sandėlio savininko sandėlio išgabenti energetikos produktai parduodami pirkėjui, neturinčiam nei leidimo gaminti elektros energiją, nei pažymos, kad yra akcizu neapmokestinamas galutinis vartotojas, ir šis pirkėjas vėliau juos perparduoda trečiajam asmeniui, kuris turi leidimą gaminti elektros energiją, valstybės narės kompetentingų institucijų išduotą leidimą įsigyti akcizu neapmokestinamų energetikos produktų ir pažymą, kad yra akcizu neapmokestinamas galutinis vartotojas, ir kuriam energetikos produktus tiesiogiai tiekia įgaliotasis sandėlio savininkas, t. y. šie produktai faktiškai nepereina pirkėjo dispozicijon, Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punkte vartojamą sąvoką „naudojami elektros energijai gaminti“ reikia aiškinti taip, kad energetikos produktus vartoja tiesioginis jų pirkėjas, faktiškai nenaudojantis jų tam tikrame procese akcizu neapmokestinamam tikslui pasiekti, ar vis dėlto taip, kad juos vartoja trečiasis asmuo, faktiškai naudojantis juos savo vykdomame procese akcizu neapmokestinamam tikslui pasiekti, t. y. šildyti, pavyzdžiui, gaminant elektros energiją?
3. Ar energetikos produktai, atsižvelgiant į Sąjungos teisės nuostatose dėl akcizų, visų pirma Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 1 dalies a punkte ir Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punkte, įtvirtintus principus, apmokestinami akcizu, ir, jei taip, koks tarifas jiems taikomas – kaip variklių degalams ar kaip šildyti naudojamiems energetikos produktams, jei aišku, kad atitinkami energetikos produktai patiekti galutiniam vartotojui, kuris turi atitinkamus pagal nacionalinę teisę išduotus leidimus gaminti elektros energiją ir pažymą, kad yra nuo akcizo atleidžiamas galutinis vartotojas, ir prekę gavo tiesiai iš įgaliotojo sandėlio savininko, tačiau nėra pirmasis šios prekės pirkėjas?
4. Ar energetikos produktai, atsižvelgiant į Sąjungos teisės nuostatose dėl akcizų, visų pirma Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 1 dalies a punkte ir Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punkte, įtvirtintus principus, apmokestinami akcizu ir ar jiems taikomas variklių degalams galiojantis tarifas, jei aišku, kad atitinkamus energetikos produktus siekdamas akcizu neapmokestinamo tikslo vartoja ar naudoja asmuo, kuris turi atitinkamus pagal nacionalinę teisę išduotus leidimus ir prekę gavo tiesiai iš įgaliotojo sandėlio savininko, tačiau nėra pirmasis šios prekės pirkėjas?“

## **Dėl prejudicinių klausimų**

### *Dėl pirmojo ir antrojo klausimų*

- 38 Pirmuoju ir antruoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, pirma, ar Direktyvos 2008/118 7 straipsnio 2 dalį reikia aiškinti taip, kad akcizais apmokestinamo produkto pardavimas apmokestinamų prekių sandėlyje, kai jis fiziškai neišgabenamamas iš šio apmokestinamų prekių sandėlio, yra šio produkto išleidimas vartoti. Antra, šis teismas klausia, ar Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punktą kartu su Direktyvos 2008/118 7 straipsniu reikia aiškinti taip, kad pagal juos draudžiama nacionalinėms institucijoms atsakyti atleisti nuo akcizo energetikos produktus, kuriuos po to, kai juos įgaliotasis sandėlio savininkas pardavė tarpiniam pirkėjui, šis perpardavė visus nacionalinės teisės nustatytus

atleidimo nuo akcizų reikalavimus atitinkančiam galutiniam vartotojui, kuriam šiuos produktus tiesiogiai pristatė įgaliotasis sandėlio savininkas iš savo apmokestinamų prekių sandėlio, tik dėl to, kad tarpinis pirkėjas, įgaliotojo sandėlio savininko deklaruotas kaip jų gavėjas, neatitinka šių reikalavimų.

- 39 Pirmiausia primintina, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami produktai, šiuo atveju labai sieraingas mazutas, atitinkantis KN 2710 19 64 kodą, yra energetikos produktai, atitinkantys KN 2710 kodą, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2003/96 2 straipsnio 1 dalies b punktą, ir apmokestinami šioje direktyvoje nustatytais sąlygomis. Jie taip pat yra akcizais apmokestinami produktai, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 1 dalies a punktą, ir jų vartojimas tiesiogiai ar netiesiogiai apmokestinamas akcizais, kurių tvarka nustatyta šioje direktyvoje. Reikia pridurti, kad naudojimo, t. y. elektros energijos gamybai šiluminėje elektrinėje, kuriam skirti šie produktai, neapima naudojimo rūšys, neįtrauktos pagal Direktyvos 2003/96 2 straipsnio 4 dalies b punktą į šios direktyvos taikymo sritį.
- 40 Iš Direktyvos 2003/96 4 straipsnio ir 9 straipsnio 1 dalies kartu su šios direktyvos I priedo C lentele matyti, kad labai sieraingam mazutui, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, apmokestinimo lygis neturi būti didesnis nei 15 eurų už 1 000 kg.
- 41 Todėl labai sieraingas mazutas turi būti apmokestintas, nebent jam taikomas atleidimas nuo mokesčio ar sumažintas apmokestinimo lygis.
- 42 Šiuo klausimu iš Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punkto matyti, kad valstybės narės, siekdamos užtikrinti teisingą tokių išimčių taikymą ir užkirsti kelią bet kokiam mokesčių vengimui ir piktnaudžiavimui, savo pačių nustatytais sąlygomis atleidžia nuo mokesčių energetikos produktus ir elektros energiją, naudojamus elektros energijai gaminti, taip pat elektros energiją, naudojamą elektros gamybos pajėgumams išlaikyti.
- 43 Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kilo abejonių dėl to, ar *Polihim* atliktas pagrindinėje byloje nagrinėjamų produktų pardavimas tarpiniam pirkėjui, kuris šiais produktais niekada nedisponavo, yra šių produktų išleidimas vartoti, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/118 7 straipsnio 2 dalį, ir ar sąlygos, nuo kurių priklauso šių produktų atleidimas nuo mokesčių, turi būti įvykdytos šio pardavimo momentu.
- 44 Iš to matyti, kad siekiant atsakyti į pirmąjį ir antrąjį klausimus, performuluotus šio sprendimo 38 punkte, reikia nustatyti, pirma, momentą, kada atsiranda prievolė apskaičiuoti akcizą pagal Direktyvos 2008/118 7 straipsnį, ir, antra, sąlygas, nuo kurių priklauso Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punkte numatytas atleidimas.

Dėl momento, kada atsiranda prievolė apskaičiuoti akcizą

- 45 Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką aiškinant Sąjungos teisės nuostatą reikia atsižvelgti ne tik į jos formulavimą, bet ir į kontekstą bei teisės akto, kuriame ji įtvirtinta, tikslus (2015 m. kovo 26 d. Sprendimo *Litaksa*, C-556/13, EU:C:2015:202, 23 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).
- 46 Pirma, kiek tai susiję su pačia Direktyvos 2008/118 7 straipsnio 1 dalimi, primintina, kad šioje nuostatoje prievolės apskaičiuoti akcizus atsiradimo momentas yra akcizais apmokestinamos prekės išleidimo vartoti momentas.
- 47 Be to, iš šios direktyvos 7 straipsnio 2 dalies a punkto matyti, kad šios direktyvos tikslais „išleidimas vartoti“, be kita ko, yra „akcizais apmokestinamų prekių išleidimas, įskaitant neteisėtą išleidimą, iš akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo“.

- 48 Reikia konstatuoti, kad sakinio dalis „akcizais apmokestinamų prekių išleidimas <...> iš akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo“, esanti Direktyvos 2008/118 7 straipsnio 2 dalies a punkte, įprasta sąvokos „išleidimas“ prasme šnekamojoje kalboje reiškia fizinį šių prekių išleidimą iš apmokestinamųjų prekių sandėlio, o ne jų pardavimą.
- 49 Antra, primintina, kad toks Direktyvos 2008/118 7 straipsnio 1 dalies ir 2 dalies a punkto supratimas atitinka šios direktyvos tikslus.
- 50 Kaip priminta Direktyvos 2008/118 9 konstatuojamoje dalyje, akcizas yra vartojimo mokestis; šia direktyva, kaip matyti iš jos 1 straipsnio 1 dalies, nustatomos bendrosios nuostatos dėl akcizų, kuriais tiesiogiai ar netiesiogiai yra apmokestinamas akcizais apmokestinamų prekių, tarp kurių, be kita ko, yra energetikos produktai ir elektros energija, susiję su Direktyva 2003/96, vartojimas.
- 51 Taigi, akcizas taikomas vartojimui, o ne pardavimui, todėl prievolės apskaičiuoti akcizą atsiradimo momentas turi būti susijęs su vartotoju.
- 52 Tad tol, kol atitinkami produktai yra įgaliotojo sandėlio savininko apmokestinamų prekių sandėlyje, neturėtų būti vartojimo, net jei šiuos produktus įgaliotasis sandėlio savininkas pardavė.
- 53 Trečia, dėl Direktyvos 2008/118 konteksto reikia priminti, kad šios direktyvos 7 straipsnio 2 dalies a punktas, be kita ko, susijęs su akcizais apmokestinamo produkto neteisėto išgabenimo iš akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo galimybe. Kadangi terminas „neteisėtas išgabenimas“ negali būti suprantamas kitaip, kaip tik kaip reiškiantis fizinį produkto išgabenimą iš tokio režimo, šio termino vartojimas šioje nuostatoje patvirtina aiškinimą, pagal kurį išleidimas vartoti, kaip jis suprantamas pagal šią nuostatą, įvyksta tuo momentu, kai akcizais apmokestinamas produktas fiziškai išgabenamas iš akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo.
- 54 Be to, iš Direktyvos 2008/118 4 straipsnio 1 punkto kartu su jos 15 straipsnio 2 dalimi matyti, kad akcizais apmokestinamos prekės, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, įgaliotojo sandėlio savininko laikomos apmokestinamų prekių sandėlyje. Iš to matyti, kad prievolės apskaičiuoti akcizus neatsiranda tol, kol atitinkamas prekes įgaliotas sandėlio savininkas laiko savo apmokestinamų prekių sandėlyje, nes toks atvejis negali būti laikomas išleidimu iš akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/118 7 straipsnio 2 dalies a punktą.
- 55 Iš minėtų svarstymų matyti, kad Direktyvos 2008/118 7 straipsnio 2 dalį reikia aiškinti taip, kad akcizais apmokestinamų prekių, kurias turi įgaliotasis sandėlininkas apmokestinamųjų prekių sandėlyje, pardavimas nėra išleidimas vartoti tol, kol jos fiziškai išgabenamos iš šio apmokestinamųjų prekių sandėlio.

Dėl atleidimo sąlygų, numatytų Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punkte.

- 56 Šiuo atveju neginčytina, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas labai sieringas mazutas buvo tiesiogiai iš *Polihim* apmokestinamų prekių sandėlio pristatytas *TETS Bobov dol*, bendrovei, eksploatuojančiai šiluminę elektrinę ir turinčiai galutinio vartotojo, pagal nacionalinę teisę turinčio leidimą gauti atleistus nuo akcizų energetikos produktus, statusą, ir kad jis buvo naudojamas šioje šiluminėje elektrinėje elektros energijai gaminti. Tačiau, nors Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punkte numatytas energetikos produktų, naudojamų elektros energijai gaminti, atleidimas nuo akcizų, nacionalinės institucijos atsisakė atleisti nuo akcizų šį labai sieringą mazutą dėl to, kad fiskaliniuose dokumentuose, kurie buvo pridėti gabenant produktą, nurodytas gavėjas neatitiko nacionalinėje teisėje nustatytų atleidimo nuo mokesčių reikalavimų.

- 57 Šiuo klausimu primintina, kad Direktyva 2003/96 nereglamentuoja klausimo, kaip pateikti energetikos produktų vartojimo tikslais, suteikiančiais teisę į atleidimą nuo akcizų, įrodymą. Atvirkščiai, kaip matyti iš šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalies, ji suteikia teisę valstybėms narėms nustatyti šioje nuostatoje numatyto atleidimo taikymo sąlygas, siekiant užtikrinti teisingą tokių išimčių taikymą ir užkirsti kelią bet kokiam mokesčių vengimui ir piktnaudžiavimui.
- 58 Tačiau iš nacionalinės teisės kylantis reikalavimas, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, pagal kurį atleidimas nuo akcizų priklauso nuo fiskaliniuose dokumentuose nurodyto gavėjo, atitinkančio nacionalinėje teisėje numatytas sąlygas nuo mokesčių atleistiems energetikos produktams, turi būti laikomas leidžiančiu pasiekti Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalyje minėtą tikslą, nes, kaip teisingai nurodo Bulgarijos vyriausybė, jis palengvina atleidimo nuo akcizų taikymo kontrolę, sumažindamas produktų, kurie nesuteikia teisės į atleidimą nuo mokesčių, naudojimo riziką.
- 59 Neginčytinas faktas, kad nustatydamas atleidimo nuo mokesčių, numatyto Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalyje, sąlygas valstybės narės turi laikytis bendrųjų teisės principų, sudarančių Sąjungos teisinės sistemos dalį, tarp kurių yra, be kita ko, teisinio saugumo ir proporcingumo principai (pagal analogiją žr. 2014 d. spalio 9 d. Sprendimo *Traum*, C-492/13, EU:C:2014:2267, 27 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 60 Šiuo atveju neginčytina, kad, pirma, *TETS Bobov dol* įvykdė nacionalinės teisės reikalavimus kaip galutinis vartotojas gauti akcizais neapmokestinamus energetikos produktus ir, antra, pagrindinėje byloje nagrinėjamus produktus ši bendrovė vartojo elektros energijai gaminti, t. y. tikslais, suteikiančiais teisę į atleidimą nuo akcizų pagal Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punktą.
- 61 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nenurodė jokios aplinkybės, leidžiančios preziumuoti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami prekybos sandoriai, apimantys labai sieringo mazuto pardavimą kelis kartus iš eilės ir jo tiekimą tiesiogiai nuo akcizų atleistam gavėjui, buvo įvykdyti siekiant pasinaudoti atleidimu nuo akcizų sukčiaujant ar piktnaudžiaujant.
- 62 Šiuo atveju nacionalinių institucijų atsisakymas tokiomis aplinkybėmis, kaip pagrindinėje byloje, atleisti nuo akcizų labai sieringą mazutą tik dėl to, kad asmuo, kurį įgaliotasis sandėlio savininkas deklaravo kaip jų gavėją, nėra galutinis vartotojas, turintis leidimą pagal nacionalinę teisę gauti nuo akcizų atleistus energetikos produktus, netikrinant, remiantis pateiktais įrodymais, ar esminiai reikalavimai, kad labai sieringas mazutas būtų naudojamas tikslais, suteikiančiais teisę į atleidimą nuo mokesčių, yra įvykdyti produktų išgabavimo iš apmokestinamų prekių sandėlio momentu, viršija tai, kas būtina užtikrinti šio atleidimo nuo mokesčių teisingą ir aiškų taikymą ir užkirsti kelią sukčiavimui, vengimui ir piktnaudžiavimui (pagal analogiją žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, 29 punktą).
- 63 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, reikia atsakyti: Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punktas kartu su Direktyvos 2008/118 7 straipsniu aiškintini taip, kad pagal juos institucijoms draudžiama atsisakyti atleisti nuo akcizų energetikos produktus, kuriuos po to, kai juos įgaliotasis sandėlio savininkas pardavė tarpiniam pirkėjui, šis perpardavė visus nacionalinės teisės nustatytus atleidimo nuo akcizų reikalavimus atitinkančiam galutiniam vartotojui, kuriam šiuos produktus tiesiogiai pristatė įgaliotasis sandėlio savininkas iš savo apmokestinamųjų prekių sandėlio, tik dėl to, kad tarpinis pirkėjas, kurį įgaliotasis sandėlio savininkas deklaravo kaip jų gavėją, nėra galutinis vartotojas, turintis leidimą pagal nacionalinę teisę gauti nuo akcizo atleistus energetikos produktus.

*Dėl trečiojo ir ketvirtojo klausimų*

- 64 Atsižvelgiant į atsakymą į pirmuosius du klausimus, nereikia atsakyti į trečiąjį ir ketvirtąjį klausimus.

## Dėl bylinėjimosi išlaidų

<sup>65</sup> Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

- 1. 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvos 2008/118/EEB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinančios Direktyvą 92/12/EEB, 7 straipsnio 2 dalį reikia aiškinti taip, kad akcizais apmokestinamų prekių, kurias turi įgaliotasis sandėlininkas apmokestinamųjų prekių sandėlyje, pardavimas nėra išleidimas vartoti tol, kol jos fiziškai išgabenamos iš šio apmokestinamųjų prekių sandėlio.**
- 2. 2003 m. spalio 27 d. Tarybos direktyvos 2003/96/EB, pakeičiančios Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą, 14 straipsnio 1 dalies a punktą kartu su Direktyvos 2008/118 7 straipsniu reikia aiškinti taip, kad pagal juos institucijoms draudžiama atsisakyti atleisti nuo akcizų energetikos produktus, kuriuos po to, kai juos įgaliotasis sandėlio savininkas pardavė tarpiniam pirkėjui, šis perpardavė visus nacionalinės teisės nustatytus atleidimo nuo akcizų reikalavimus atitinkančiam galutiniam vartotojui, kuriam šiuos produktus tiesiogiai pristatė įgaliotasis sandėlio savininkas iš savo apmokestinamųjų prekių sandėlio, tik dėl to, kad tarpinis pirkėjas, kurį įgaliotasis sandėlio savininkas deklaravo kaip jų gavėją, nėra galutinis vartotojas, turintis leidimą pagal nacionalinę teisę gauti nuo akcizo atleistus energetikos produktus.**

Parašai.