



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO ATHANASIOS RANTOS

IŠVADA,

pateikta 2021 m. rugsėjo 2 d.¹

Byla C-326/20

SIA „MONO“

prieš

Valsts ieņēmumu dienests

(*Administratīvā apgabaltiesa* (Apygardos administracinis teismas, Latvija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Direktyva 2008/118/EB – 12 straipsnis – Akcizai – Atleidimas nuo suderintų akcizų – Akcizais apmokestinamo prekės, skirtos naudoti diplomatinių ar konsulinių santykių kontekste – Sąlygos – Tikrųjų akcizais apmokestinamų prekių gavėjų faktinis atsiskaitymas už šias prekes – Atsiskaitymas negrynaisiais pinigais“

I. Įžanga

1. Prašymu priimti prejudicinį sprendimą *Administratīvā apgabaltiesa* (Apygardos administracinis teismas, Latvija) pateikė Teisingumo Teismui du klausimus dėl Direktyvos 2008/118/EB² dėl bendros akcizų tvarkos 12 straipsnio išaiškinimo nagrinėjant bendrovės MONO SIA (toliau – ieškovė) ir *Valsts ieņēmumu dienests* (mokesčių administratorius, Latvija, toliau – VID) ginčą dėl diplomatinių ir konsulinių įstaigų darbuotojų ir Latvijoje įsikūrusių tarptautinių organizacijų darbuotojų įsigytų prekių atleidimo nuo akcizų.

2. Šiais klausimais iš esmės siekiama nustatyti, ar pagal Direktyvą 2008/118 draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos akcizu apmokestinamos prekės, skirtos naudoti diplomatinių ar konsulinių santykių kontekste, yra atleidžiamos nuo akcizų tik su pagal Sąjungos teisę nenumatyta sąlyga, kad šios prekės buvo įsigytos atsiskaitant negrynaisiais pinigais ir už jas turi atsiskaityti tikrieji minėtų prekių gavėjai.

3. Nepaisant to, kad ši byla yra nauja, joje iškelta problema, kurią Teisingumo Teismas neseniai nagrinėjo, t. y. problema dėl apribojimų, susijusių su grynujų pinigų, kaip atsiskaitymo priemonės, naudojimu. Taigi Teisingumo Teismo prašoma priimti sprendimą dėl Latvijos teisės aktuose nustatytos atleidimo nuo akcizų tvarkos atitikties, visų pirma dėl valstybių narių turimos diskrecijos, taikant šią tvarką, be kita ko, proporcingumo principo požiūriu.

¹ Originalo kalba: prancūzų.

² 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinanti Direktyvą 92/12/EEB (OL L 9, 2009, p. 12).

II. Teisinis pagrindas

A. *Tarptautinė teisė*

1. *Vienos konvencija dėl diplomatinių santykių*

4. 1961 m. balandžio 18 d. Vienoje pasirašytos Vienos konvencijos dėl diplomatinių santykių³ (toliau – VKDS) 34 straipsnyje nurodyta:

„Diplomatas atleidžiamas nuo visų asmenų ir nekilnojamojo turto, valstybinių, regioninių ar municipalinių mokesčių ir rinkliavų, išskyrus:

a) netiesioginius mokesčius, paprastai įskaičiuotus į prekių ir paslaugų kainą;

<...>“

5. VKDS 36 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Priimančioji valstybė, vadovaudamasi savo įstatymais ir kitais teisės aktais, leidžia įvežti ir atleidžia nuo visų maito mokesčių ir susijusių rinkliavų, išskyrus atlyginimą už sandėliavimą, pervežimą ir panašias paslaugas:

a) prekes, skirtas oficialiam naudojimui atstovybėje;

b) prekes, skirtas diplomato arba kartu gyvenančių jo šeimos narių asmeniniam naudojimui, įskaitant daiktus, skirtus jo įsikūrimui.“

2. *Vienos konvencija dėl konsulinių santykių*

6. 1963 m. balandžio 24 d. pasirašytos Vienos konvencijos dėl konsulinių santykių⁴ (toliau – VKKS) 49 straipsnio „Atleidimas nuo mokesčių“ 1 dalyje numatyta:

„Konsuliniai pareigūnai, konsuliniai darbuotojai ir kartu gyvenantys jų šeimų nariai atleidžiami nuo visų asmenų ir nekilnojamojo turto, valstybinių, regioninių ar municipalinių mokesčių ir rinkliavų, išskyrus:

a) netiesioginius mokesčius, paprastai įskaičiuotus į prekių ir paslaugų kainą;

<...>“

³ *Jungtinių Tautų sutarčių rinkinys*, 500 t., p. 95.

⁴ *Jungtinių Tautų sutarčių rinkinys*, 596 t., p. 261.

7. VKKS 50 straipsnio „Atleidimas nuo maito mokesčių ir muitinio patikrinimo“ 1 dalyje nustatyta:

„Priimančioji valstybė, vadovaudamasi savo įstatymais ir kitais teisės aktais, leidžia įvežti ir atleidžia nuo visų maito mokesčių ir susijusių rinkliavų, išskyrus atlyginimą už sandėliavimą, pervežimą ir panašias paslaugas:

- a) prekes, skirtas oficialiam naudojimui konsulinėje įstaigoje;
- b) prekes, skirtas konsulinio pareigūno arba kartu gyvenančių jo šeimos narių asmeniniam naudojimui, įskaitant daiktus skirtus jo išikūrimui. Vartojimo prekių turi būti ne daugiau, nei reikia šiems asmenims tiesiogiai suvartoti.“

B. Sąjungos teisė

1. Direktyva 2008/118/EB

8. Direktyvos 2008/118 13 konstatuojamoji dalis suformuluota taip:

„Prekių pristatymui, kuriam taikomas atleidimas nuo akcizų mokėjimo, skirtos taisyklės ir sąlygos turi likti suderintos. Prekių pristatymo, kuriam taikomas atleidimas nuo akcizų mokėjimo, kitose valstybėse narėse esančioms organizacijoms atveju, reikėtų naudotis atleidimo sertifikatais.“

9. Šios direktyvos 1 straipsnio 1 dalyje numatyta:

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

<...>

- b) alkoholio ir alkoholinių gėrimų, kuriuos apima direktyvos 92/83/EEB^[5] ir 92/84/EEB^[6];
- c) apdoroto tabako, kurį apima direktyvos 95/59/EB^[7], 92/79/EEB^[8] ir 92/80/EEB^[9].“

10. Direktyvos 2008/118 12 straipsnyje numatyta:

„1. Akcizais apmokestinamoms prekėms akcizai netaikomi tais atvejais, kai jos skirtos naudoti:

- a) diplomatinių ar konsulinių santykių kontekste;

⁵ 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva dėl akcizų už alkoholi ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimo (OL L 316, 1992, p. 21; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 206).

⁶ 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva dėl alkoholiui ir alkoholiniam gėrimams taikomų akcizo tarifų suderinimo (OL L 316, 1992, p. 29; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 213).

⁷ 1995 m. lapkričio 27 d. Tarybos direktyva dėl kitų nei apyvartos mokesčių, kurie turi įtakos apdoroto tabako suvartojimui (OL L 291, 1995, p. 40; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 283).

⁸ 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva dėl mokesčių, taikomų cigaretėms, derinimo (OL L 316, 1992, p. 8; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 3 sk., 13 t., p. 202).

⁹ 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva dėl mokesčių, taikomų kitam nei cigaretės pramoniniam tabakui, derinimo (OL L 316, 1992, p. 10; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 3 sk., 13 t., p. 204).

- b) tarptautinėms organizacijoms, kurias tokiomis pripažįsta priimančiosios valstybės narės valdžios institucijos, ir tokių organizacijų nariams, laikantis apribojimų ir sąlygų, nustatytų tokias organizacijas įsteigiančiomis tarptautinėmis konvencijomis arba susitarimais dėl pagrindinių būstinių;
- c) valstybės, kuri yra Šiaurės Atlanto sutarties šalis, išskyrus valstybę narę, kurioje atsirado prievolė apskaičiuoti akcizus, ginkluotosioms pajėgoms, tokių pajėgų panaudojimui, jas lydintiems civiliams darbuotojams arba jų maitinimui ar valgykloms;

<...>

2. Atleidimui nuo akcizų taikomos priimančiosios valstybės narės nustatytos sąlygos ir apribojimai. Valstybės narės gali atleisti nuo akcizų jų grąžinimo forma.“

11. Šios direktyvos 13 straipsnyje nustatyta:

„1. Nedarant poveikio 21 straipsnio 1 dalies taikymui, 12 straipsnio 1 dalyje nurodytam gavėjui skirtos prekės, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, turi būti gabenamos su atleidimo sertifikatu.

2. 43 straipsnio 2 dalyje nustatyta tvarka Komisija gali nustatyti atleidimo sertifikato formą ir turinį.“

12. Minėtos direktyvos 14 straipsnio 3 dalyje numatyta:

„Valstybės narės imasi būtinų priemonių užtikrinti, kad 1 ir 2 dalyse numatyti atleidimo nuo akcizų atvejai būtų taikomi užkertant kelią galimam slėpimui, vengimui ar piktnaudžiavimui.“

2. *Įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011*

13. Įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011¹⁰ 51 straipsnyje numatyta:

„1. <...> šio reglamento II priede numatytu atleidimo nuo [pridėtinės vertės mokesčio (PVM)] ir (arba) akcizų sertifikatu, atsižvelgiant į to sertifikato priede pateiktas aiškinamąsias pastabas, patvirtinama, kad sandoris gali būti neapmokestinamas pagal Direktyvos 2006/112/EB¹¹ 151 straipsnį.

<...>

2. Priimančiosios valstybės narės kompetentingos institucijos 1 dalyje nurodytą sertifikatą patvirtina antspaudu. Tačiau jei tos prekės ar paslaugos yra skirtos oficialia[i] varto[ti], valstybės narės gali jų pačių nustatytais sąlygomis atleisti prekių ar paslaugų gavėją nuo reikalavimo, kad sertifikatas būtų patvirtintas antspaudu. Piktnaudžiavimo atveju šis atleidimas gali būti atšauktas.

Valstybės narės Komisijai praneša paskirtą kontaktinį punktą, nurodantį tarnybas, kurioms pavesta antspaudu tvirtinti sertifikatus, ir atvejus, kuriais jos netaiko sertifikato tvirtinimo

¹⁰ 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės (OL L 77, 2011, p. 1).

¹¹ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1).

antspaudu reikalavimo. Komisija praneša kitoms valstybėms narėms iš kitų valstybių narių gautą informaciją.

3. Jeigu valstybė narė, kurioje tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos, taiko tiesioginį atleidimą nuo mokesčio, prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas iš prekių ar paslaugų gavėjo turi gauti šio straipsnio 1 dalyje nurodytą sertifikatą ir įtraukti jį į savo apskaitos dokumentus. Jeigu nuo mokesčio atleidžiama taikant PVM grąžinimo procedūrą pagal Direktyvos [2006/112] 151 straipsnio 2 dalį, sertifikatas pridedamas prie atitinkamai valstybei narei pateikiamo mokesčio grąžinimo prašymo.“

14. Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 II priede nurodyta Direktyvos 2008/118 51 straipsnyje minėto atleidimo nuo PVM ir (arba) akcizų sertifikato forma ir turinys.

C. Latvijos teisė

15. 2003 m. spalio 30 d. *likums* „Par akcīzes nodokli“ (Akcizų įstatymas)¹² 7 straipsnyje nurodyta:

„Akcizā moka:

1. Importuotojas <...>“

16. Šio įstatymo 20 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Nedarant poveikio 2 <...>, 5 dalims, nuo akcizų atleidžiamos akcizais apmokestinamos prekės, jeigu jos tiekiamos:

- 1) diplomatinėms ir konsulinėms atstovybėms;
- 2) diplomatinėms ir konsulinėms atstovybių diplomatinėms ir konsulinėms, administracinėms ir techninėms darbuotojams ir šių asmenų šeimos nariams, jeigu jie nėra Latvijos Respublikos piliečiai arba nuolatiniai šios šalies gyventojai. <...>
- 3) Latvijos Respublikos pripažintoms tarptautinėms organizacijoms arba jų atstovybėms, laikantis tokias organizacijas įsteigiančiose tarptautinėse sutartyse arba susitarimuose dėl būstinių įtvirtintų apribojimų ir sąlygų;
- 4) Latvijos Respublikoje diplomatinį statusą turinčių tarptautinių organizacijų ar jų atstovybių darbuotojams, jeigu jie nėra Latvijos Respublikos piliečiai arba nuolatiniai šios šalies gyventojai;

<...>

- 6) valstybės, Šiaurės Atlanto sutarties dalyvės (išskyrus valstybes nares, kuriose atsirado prievolė apskaičiuoti akcizą), ginkluotosioms pajėgoms, jas lydintiems civiliams darbuotojams arba jų maitinimo ar valgyklų poreikiams;

<...>

¹² *Latvijas Vēstnesis*, Nr. 161, 2003.

9. <...>

- a) Latvijos Respublikoje pripažintoms sąjungininkų pajėgų vyriausiosioms vadavietėms <...>,
- b) sąjungininkų pajėgų vyriausiųjų vadaviečių darbuotojams ar šių asmenų išlaikytiniams, jeigu jie nėra Latvijos Respublikos piliečiai arba nuolatiniai šios šalies gyventojai.“

17. Šio įstatymo 20 straipsnio 2 dalies 2 punkte nustatyta:

„Šio straipsnio 1 dalyje nurodyti subjektai gali Latvijos Respublikoje gauti akcizu apmokestinamas prekes iš:

<...>

2) Latvijos Respublikoje esančių apmokestinamų prekių sandėlių tokiomis sąlygomis:

- a) akcizais apmokestinamų prekių siuntėjas užpildo Reglamento Nr. 282/2011 II priede pateiktą dokumentą, patvirtinantį šių prekių atleidimą nuo akcizų;
- b) akcizais apmokestinamų prekių siuntėjas parengia patvirtinamąjį dokumentą pagal akcizais apmokestinamų prekių gabenimą reglamentuojančius teisės aktus;
- c) už akcizais apmokestinamas prekes atsiskaitoma negrynaisiais pinigais.“

18. To paties įstatymo 20 straipsnio 5 dalyje nurodyta:

„Akcizais apmokestinamos prekės, skirtos šio straipsnio 1 dalyje nurodytų subjektų poreikiams tenkinti ir importuotos į Latvijos Respublikos teritoriją <...> iš kitų šalių, ne valstybių narių, ar šio įstatymo 2 straipsnio 3 dalyje nurodytos teritorijos, siekiant jas išleisti į laisvą apyvartą, atleidžiamos nuo akcizų šiomis sąlygomis:

- 1) akcizais apmokestinamų prekių siuntėjas užpildo [Įgyvendinimo] [r]eglamento Nr. 282/2011 II priede pateiktą dokumentą, patvirtinantį šių prekių atleidimą nuo akcizų;
- 2) už akcizais apmokestinamas prekes atsiskaitoma negrynaisiais pinigais.“

III. Pagrindinė byla, prejudiciniai klausimai ir procesas Teisingumo Teisme

19. Ieškovė Latvijos Respublikos muitinei deklaravo iš Jungtinės Karalystės bendrovės ir jos filialo Latvijoje įsigytas akcizais apmokestinamas prekes (alkoholį ir cigaretes) (toliau – nagrinėjamos prekės), siekdama jas laisvai platinti įvairių valstybių narių ambasadoms ir konsulinėms įstaigoms, taip pat NATO atstovybei Latvijoje, taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą.

20. Nagrinėjamas prekes įsigijusi iš Jungtinės Karalystės bendrovės ir jos filialo Latvijoje ir tiesiogiai už jas neatsiskaičiusi ieškovė parduoda jas Latvijoje įsikūrusioms diplomatinėms ir konsulinėms įstaigoms¹³, tačiau už jas negauna mokėjimo. Iš tikrųjų pastarosios, gavusios šias

¹³ Šioje išvadoje vartojami žodžiai „diplomatinės ir konsulinės įstaigos“ apima tiek diplomatines, konsulines įstaigas, tiek tarptautines organizacijas ir karines misijas, esančias valstybėje narėje.

prekes, tiesiogiai už jas atsiskaito Jungtinės Karalystės bendrovei, kuriai perleista teisė reikalauti ieškovės skolos. Perleidimo sutartyje taip pat numatytas atlygis, kurį minėta bendrovė turi sumokėti ieškovei už jos tarpininkavimą parduodant nagrinėjamas prekes.

21. Atlikęs mokestinį patikrinimą VID priėmė sprendimą, juo ieškovė įpareigota sumokėti akcizą už minėtų prekių išleidimą į laisvą apyvartą, baudas ir delspinigius. Šiame sprendime nurodyta, kad atsižvelgiant į tai, jog atitinkamos diplomatinės atstovybės už šias prekes neatsiskaitė negrynaisiais pinigais, Akcizų įstatymo 20 straipsnio 5 dalies 2 punkte numatyta atleidimo nuo akcizų sąlyga nebuvo įvykdyta.

22. Ieškovė *Administratīvā rajona tiesa* (Apylinkės administracinis teismas, Latvija) pateikė skundą, prašydama panaikinti VID sprendimą. Ji tvirtino, be kita ko, kad Akcizų įstatymo 20 straipsnio 5 dalies 2 punkte nustatyta atleidimo taikymo sąlyga neturėjo lemiamos reikšmės, be to, nebuvo įtvirtinta kaip atleidimo nuo akcizų sąlyga Latvijos Respubliką saistančiuose tarptautiniuose dokumentuose.

23. 2019 m. birželio 10 d. sprendimu *Administratīvā rajona tiesa* (Apylinkės administracinis teismas) atmetė šį skundą, kiek jis susijęs su prievole sumokėti akcizą.

24. Ieškovė pateikė apeliacinį skundą dėl šio sprendimo *Administratīvā apgabaltiesa* (Apygardos administracinis teismas). Šis teismas pažymi, jog neginčijama, kad ieškovė deklaravo nagrinėjamas prekes pagal muitinio sandėliavimo procedūrą, laikinai atidedant akcizų mokėjimą ir siekiant jas platinti diplomatams, kad pasinaudojo Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 II priede pateiktu sertifikatu, kad pateikė patvirtinamuosius dokumentus, susijusius su prekių pristatymu įvairių valstybių diplomatams ir NATO atstovybei Latvijoje, ir kad už nagrinėjamas prekes atsiskaitė Jungtinės Karalystės bendrovė pagal reikalavimo perleidimo sutartį.

25. Vis dėlto *Administratīvā apgabaltiesa* (Apygardos administracinis teismas) pažymi, kad VID mano, jog atleidimas nuo akcizų netaikomas, nes pagal Akcizų įstatymo 20 straipsnio 5 dalies 2 punktą reikalaujama, kad už nagrinėjamas prekes būtų atsiskaityta negrynaisiais pinigais.

26. Be to, iš VID pozicijos matyti, kad būtina įrodyti ne tik tai, kad nagrinėjamo sandorio šalys ketina atsiskaityti negrynaisiais pinigais, bet taip pat, kad už jas atsiskaitė būtent prekių gavėjai. VID laikosi nuomonės, kad atsižvelgiant į tai, jog pagal reikalavimo perleidimo sutartį ieškovei už ambasadoms ir konsulinėms įstaigoms patiektas nagrinėjamas prekes sumokėjo Jungtinės Karalystės bendrovė, o ne šias prekes gavusios ambasados ir konsulinės įstaigos, neįmanoma nustatyti, ar šios ambasados ir konsulinės įstaigos, gavusios šias prekes, faktiškai už jas atsiskaitė negrynaisiais pinigais.

27. Tokiomis aplinkybėmis *Administratīvā apgabaltiesa* (Apygardos administracinis teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [Direktyvos 2008/118] 12 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad akcizais apmokestinamoms prekėms, skirtoms naudoti diplomatinėms ar konsulinėms santykių kontekste, akcizai netaikomi su sąlyga, kad už šias prekes numatyta atsiskaityti negrynaisiais pinigais, už prekes yra faktiškai atsiskaityta ir su tiekėju yra atsiskaitę tikrieji šių prekių gavėjai?

2. Ar [Direktyvos 2008/118] 12 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad valstybės narės gali nustatyti sąlygas ir apribojimus, pagal kuriuos diplomatinių ir konsulinių santykių atveju atleidimas nuo akcizų už jais apmokestinamas prekes priklauso nuo to, ar šių prekių pirkėjas už jas faktiškai sumokėjo negrynaisiais pinigais?“

28. Rašytines pastabas pateikė ieškovė, Latvijos ir Ispanijos vyriausybės, taip pat Europos Komisija.

29. Šalys pagrindinėje byloje ir į bylą įstojusios šalys siūlo į prejudicinius klausimus atsakyti taip:

- Ieškovė mano, kad Direktyvos 2008/118 12 straipsnio 1 dalis negali būti aiškinama taip, kad akcizais apmokestinamoms prekėms, skirtoms naudoti diplomatinių ar konsulinių santykių kontekste, akcizai netaikomi su sąlyga, kad už šias prekes numatyta atsiskaityti negrynaisiais pinigais, už prekes yra faktiškai atsiskaityta ir su tiekėju yra atsiskaitę tikrieji šių prekių gavėjai. Šios direktyvos 12 straipsnio 2 dalis negali būti aiškinama taip, kad pagal ją valstybės narės gali nustatyti papildomus nenaudingus ir biurokracinius apribojimus dėl akcizais neapmokestinamų prekių, kurie reiškia atsiskaitymo už šias prekes priemonių ribojimą.
- Latvijos vyriausybė siūlo Teisingumo Teismui atsakyti, kad Direktyvos 2008/118 12 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad akcizais apmokestinamoms prekėms, skirtoms naudoti diplomatinių ar konsulinių santykių kontekste, akcizai netaikomi su sąlyga, kad už šias prekes numatyta atsiskaityti negrynaisiais pinigais, už prekes yra faktiškai atsiskaityta ir su tiekėju yra atsiskaitę tikrieji šių prekių gavėjai, ir kad šios direktyvos 12 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad valstybės narės gali nustatyti sąlygas ir apribojimus, pagal kuriuos diplomatinių ar konsulinių santykių atveju atleidimas nuo akcizų už akcizais apmokestinamas prekes priklauso nuo to, ar šių prekių pirkėjas už jas faktiškai sumokėjo negrynaisiais pinigais.
- Ispanijos vyriausybė mano, kad valstybės narės gali iš esmės nustatyti Direktyvos 2008/118 12 straipsnio 1 dalyje numatyto atleidimo nuo akcizų taikymo sąlygas ir apribojimus, be kita ko, laikantis teisinio saugumo ir proporcingumo principų. Atleidimu nuo akcizų norinčiam pasinaudoti apmokestinamajam asmeniui tenkanti pareiga įrodyti, kad už prekes ar paslaugas buvo tikrai atsiskaityta negrynaisiais pinigais, atrodo, yra pagrįsta siekiant užtikrinti, kad neapmokestinimu akcizais nebūtų piktnaudžiaujama, nes tai leidžia patvirtinti, kad prekės faktiškai pristatytos gavėjui – diplomatinei ar konsulinei įstaigai. Šis reikalavimas leidžia užkirsti kelią bet kokiai piktnaudžiavimo ar sukčiavimo formai. Taigi Ispanijos vyriausybė siūlo į prejudicinius klausimus atsakyti taip, kad pagal šios direktyvos 12 straipsnį valstybės narės, nustatydamos prekių, naudojamų diplomatinių ar konsulinių santykių kontekste, atleidimo nuo akcizų sąlygas ir apribojimus, gali nustatyti, kad tokio atleidimo nuo akcizų taikymas priklauso nuo to, ar šių prekių pirkėjas už jas faktiškai sumokėjo negrynaisiais pinigais.
- Komisija mano, kad atsakymas į pirmąjį prejudicinį klausimą kildinamas iš Direktyvos 2008/118 12 straipsnio 1 dalies a punkto, kuriame nieko nekalbama apie šiame klausime nurodytas sąlygas, aiškinimo. Taigi vienintelė šioje nuostatoje numatyta sąlyga yra tokia, kad prekės iš tikrųjų būtų skirtos nurodytam tikslui, t. y. naudoti diplomatinių ar konsulinių santykių kontekste. Atsižvelgdama į tai, kad įrodymą galima pateikti kitomis priemonėmis nei tiesiog įrodant, kad jas įsigiję subjektai su jų tiekėju tiesiogiai atsiskaitė negrynaisiais pinigais, Komisija siūlo į pirmąjį prejudicinį klausimą atsakyti, kad šios direktyvos 12 straipsnio 1 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį nereikalaujama, jog tam,

kad būtų pritaikytas jame numatytas atleidimas nuo akcizų, turi būti numatyta už šias prekes atsiskaityti negrynaisiais pinigais, už prekes yra faktiškai atsiskaityta ir su tiekėju yra atsiskaitę tikrieji šių prekių gavėjai.

- Komisijos teigimu, į antrąjį prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip, kad pagal Direktyvos 2008/118 12 straipsnio 2 dalį draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos šioje byloje, atsisakoma taikyti atleidimą nuo akcizų dėl to, kad pirkėjas faktiškai neatsiskaitė už akcizais apmokestinamas prekes negrynaisiais pinigais, nesant galimybės kitomis įrodomosiomis priemonėmis įrodyti, kad įvykdytos šios direktyvos 12 straipsnio 1 dalyje nustatytos atleidimo nuo akcizų sąlygos.

30. Šios šalys taip pat per nustatytą terminą raštu atsakė į Teisingumo Teismo klausimą, pateiktą pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 61 straipsnio 1 dalį¹⁴.

IV. Analizė

A. Pirminės pastabos

31. Šiais klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar Direktyvos 2008/118 12 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį valstybės narės, nustatydamos prekių, naudojamų diplomatinių ar konsulinių santykių kontekste, atleidimo nuo akcizų sąlygas ir apribojimus, gali nustatyti, kad tokio atleidimo nuo akcizų taikymas priklauso nuo papildomų Sąjungos teisėje nenumatytų sąlygų, pavyzdžiui, tokių, kuriose numatyta, kad faktinis šių prekių gavėjas su tiekėjais turi būti tiesiogiai atsiskaitęs negrynaisiais pinigais.

32. Šiuo klausimu visų pirma reikia pažymėti, kad Teisingumo Teismas dar neturėjo progos aiškinti Direktyvos 2008/118 12 straipsnio.

33. Be to, reikia pažymėti, kad, remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo pateikta informacija, nekyla jokių abejonių, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos prekės buvo pristatytos į diplomatinės ir konsulinės atstovybes ir kad VID nenustatė jokių kitų pažeidimų, išskyrus nagrinėjamos Latvijos teisės nuostatos pažeidimą. Iš tikrųjų iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad ieškovė laikėsi visų Sąjungose teisėje numatytų reikalavimų dėl formos ir turinio. Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kelia klausimą dėl to, ar tokiu atveju nacionalinėje teisėje gali būti nustatytos Sąjungos teisės požiūriu papildomos sąlygos ir apribojimai, kuriuos pažeidus nebūtų taikomas atleidimas nuo akcizų.

34. Prieš pradėdant išsamiai nagrinėti šioje byloje kylančius klausimus, manau, svarbu išnagrinėti Direktyvos 2008/118 taikymo sritį, visų pirma nuostatas dėl atleidimo nuo akcizų, taikomo diplomatinėms ir konsulinėms įstaigoms.

35. Tada siūlau išanalizuoti Latvijos teisėje numatytą atleidimo nuo akcizų tvarką proporcingumo principo požiūriu ir galiausiai išanalizuoti jos atitiktį atsižvelgiant į Teisingumo Teismo jurisprudenciją atleidimo nuo PVM srityje, kurioje Sąjungos teisės aktų leidėjas numatė tokį patį atleidimo nuo mokesčio režimą kaip taikomas akcizams.

¹⁴ Šiuo klausimu žr. šios išvados 83 punktą.

B. Atleidimo nuo akcizų tvarkos taikymo sritis

1. Direktyvos 2008/118 taikymo sritis

36. Aiškinant Sąjungos teisės nuostatą reikia atsižvelgti ne tik į jos formuluotę, bet ir į kontekstą ir teisės akto, kuriame ji įtvirtinta, tikslus¹⁵.

37. Reikia priminti, kad Direktyva 2008/118 norima nustatyti bendrą akcizų, taikomų Sąjungoje akcizais apmokestinamoms prekėms, tvarką, siekiant užtikrinti laisvą jų judėjimą bei tinkamą Sąjungos bendrosios rinkos veikimą¹⁶. Viena iš šio principo išimčių – šios direktyvos 12 straipsnyje numatytas atleidimas nuo akcizų, taikomas diplomatinėms ir konsulinėms įstaigoms.

38. Toliau pateiktos preliminarios išvados, kurios aprašytos šios išvados 10–12 punktuose, gali būti grindžiamos pagrindinėmis Direktyvos 2008/118 nuostatomis, susijusiomis su atleidimu nuo akcizų tvarka.

39. Pirma, pagrindinis Direktyvos 2008/118 12 straipsnyje numatytos atleidimo nuo akcizų tvarkos tikslas – užtikrinti, kad į vieną iš šioje nuostatoje nurodytų kategorijų patenkantys gavėjai galėtų ja pasinaudoti. Taigi akcizais apmokestinamos prekės atleidžiamos nuo atitinkamų akcizų sumokėjimo, kai jos skirtos naudoti diplomatinėms ar konsulinėms santykių kontekste. Toks aiškinimas taip pat atitinka VKDS 36 straipsnį ir VKKS 50 straipsnį.

40. Antra, nors pripažinta, kad valstybės narės turi plačią diskreciją, kai įgyvendina atleidimo nuo akcizų tvarką, ji ribojama dėl atleidimo sertifikato naudojimo, kuriuo siekiama nustatyti atleidimo nuo akcizų tvarkos taikymo sąlygas ir visų pirma užtikrinti, kad būtų pasiektas Direktyvos 2008/118 12 straipsnyje nurodytas tikslas, kartu užtikrinant, kad nagrinėjamos prekėmis faktiškai naudotųsi jų gavėjai.

41. Trečia, naudodamosi suteiktais įgaliojimais valstybės narė gali imtis būtinų priemonių užtikrinti, kad diplomatinėms ir konsulinėms įstaigoms numatyti atleidimo nuo akcizų atvejai būtų taikomi užkertant kelią galimam slėpimui, vengimui ar piktnaudžiavimui¹⁷. Šiuo klausimu reikia priminti, kad tokių reiškinų prevencija yra bendras Sąjungos teisės ir Latvijos teisės tikslas.

42. Ketvirta, kiek tai susiję su atleidimo nuo akcizų tvarkos įgyvendinimu, Direktyvoje 2008/118 palikta valstybėms narėms spręsti dėl leidimo neapmokestinti akcizais taikant dvi skirtingas procedūras, t. y. pirma, akcizų grąžinimo *ex post* procedūrą ir, antra, atleidžiant nuo akcizų *ex ante*, laikinai atidedant akcizų mokėjimą prekes tiekiant diplomatinėms ir konsulinėms įstaigoms¹⁸ – tokį modelį pasirinko Latvija.

43. Galiausiai, be Direktyvoje 2008/118 ir Įgyvendinimo reglamente Nr. 282/2011 aiškiai nurodytų sąlygų, Sąjungos teisėje nenumatyta kitų suderintų akcizais apmokestinamų prekių, skirtų naudoti diplomatinėms ar konsulinėms santykių kontekste, neapmokestinimo akcizais sąlygų. Visų pirma atleidimas nuo akcizų nepriklauso nei nuo atsiskaitymo už prekes būdo, nei nuo tiesioginio pirkėjo atsiskaitymo su tiekėju.

¹⁵ Žr. 2015 m. kovo 26 d. Sprendimą *Litaksa* (C-556/13, EU:C:2015:202, 23 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

¹⁶ Žr. Direktyvos 2008/118 2, 8 ir 10 konstatuojamąsias dalis.

¹⁷ Šiuo klausimu žr. Direktyvos 2008/118 14 straipsnio 3 dalį.

¹⁸ Šiuo klausimu žr. Direktyvos 2008/118 12 straipsnio 2 dalį.

2. *Atleidimo nuo akcizų tvarkos taikymas*

44. Siekiant suprasti, kaip veikia atleidimo nuo akcizų tvarka, ir jos taikymo kriterijus pirmiausia reikia išnagrinėti atleidimo sertifikato turinį. Vėliau išanalizuosiu nacionalinės teisės vaidmenį ir jos sąveiką su Sąjungos teise taikant atleidimo nuo akcizų tvarką.

a) Atleidimo sertifikatas

45. Iškart reikia priminti, kad atleidimo sertifikatas yra dokumentas, kurio formą ir turinį nustato Komisija ir kurio turi laikytis valstybės narės, kad būtų užtikrintas tinkamas atleidimo nuo akcizų tvarkos veikimas¹⁹. Reikia konstatuoti, kad numatydamas šį sertifikatą Sąjungos teisės aktų leidėjas siekė suderinti šią tvarką.

46. Jo turinys gali būti apibendrintas taip: atleidimo sertifikate nurodyta nuo akcizų atleidžiamo asmens tapatybė ir kontaktiniai duomenys – organizacija (diplomatinė arba konsulinė atstovybė) arba jos atstovas²⁰, išsamus atitinkamų prekių ar paslaugų aprašymas, jų kiekis arba skaičius, jų vienetų vertės ir bendros vertės, taip pat taikoma valiuta²¹, aiškus akcizais neapmokestinamo subjekto pareiškimas, kad šios prekės ar paslaugos yra skirtos oficialiai vartoti, o tai numatyta Direktyvos 2008/118 12 straipsnyje, arba diplomatinės ar konsulinės įstaigos darbuotojui asmeniškai vartoti²², šios organizacijos antspaudas su data ir parašu tuo atveju, jeigu prašymas pateiktas dėl asmeniškai vartoti skirtų prekių²³, ir priimančiosios valstybės narės kompetentingų institucijų antspaudas su data ir parašu, patvirtinantis, kad sandoris – visas arba tiek, kiek jis susijęs su nurodytu kiekiu, – atitinka atleidimo nuo akcizų sąlygas²⁴.

47. Reikia pažymėti, pirma, kad atleidimo sertifikate tiksliai aprašomi įvairūs etapai, kurių turi laikytis įvairūs atleidimo nuo akcizų proceso dalyviai, t. y. apmokestinamasis asmuo, priimančiosios valstybės narės institucijos ir atitinkamos valstybės narės organizacija, atleidžiama nuo akcizų.

48. Taigi reikia pažymėti, kad iš esmės atleidimo sertifikato turinį patvirtina tiek akcizais neapmokestinama organizacija ar asmuo, t. y. atitinkamos valstybės narės diplomatinės ir konsulinės įstaigos (arba jų pareigūnai), tiek priimančiosios valstybės narės institucijos.

49. Taigi akcizais neapmokestinamos diplomatinės ar konsulinės įstaigos atleidimo sertifikate pareiškia, be kita ko: a) kad prekės skirtos oficialiai vartoti vienu iš numatytų atvejų arba asmeniškai vartoti; b) kad prekės ir (arba) paslaugos atitinka priimančiojoje valstybėje narėje atleidimui nuo akcizų taikomas sąlygas ir apribojimus; ir c) kad informacija pateikta sąžiningai. Siekiant patvirtinti, kad nurodyta informacija yra tiksli, atitinkamos organizacijos atstovas pasirašo ir uždeda diplomatinės ar konsulinės įstaigos antspaudą, kai akcizais neapmokestinti leista neapmokestinamos organizacijos darbuotojo asmeniškai vartoti skirtas prekes.

¹⁹ Šiuo klausimu žr. Direktyvos 2008/118 13 straipsnio 2 dalį ir Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 51 straipsnį.

²⁰ Šiuo klausimu žr. Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 II priedo atleidimo sertifikato 1 langelį ir paaiškinimus.

²¹ Šiuo klausimu žr. Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 II priedo atleidimo sertifikato 5 langelį ir paaiškinimus.

²² Šiuo klausimu žr. Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 II priedo atleidimo sertifikato 3 langelį ir paaiškinimus.

²³ Šiuo klausimu žr. Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 II priedo atleidimo sertifikato 4 langelį ir paaiškinimus.

²⁴ Šiuo klausimu žr. Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 II priedo atleidimo sertifikato 6 langelį ir paaiškinimus.

50. Dėl priimančiosios valstybės narės reikia pažymėti, kad iš esmės atleidimo sertifikato turinį taip pat patvirtina šios valstybės kompetentingos institucijos. Priklausomai nuo atitinkamos valstybės narės, tokį patvirtinimą gali atlikti viena ar kelios institucijos. Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad tam tikrose valstybėse narėse šiame procese dalyvauja dvi institucijos²⁵. Taigi, pirmiausia Užsienio reikalų ministerija²⁶ arba Gynybos ministerija²⁷ patvirtina, kad atitinkama organizacija, atsižvelgiant į jos statusą, turi teisę būti atleista nuo akcizų. Po tokio patvirtinimo teisę būti atleistai nuo akcizų turinti organizacija pateikia tiekėjui atleidimo sertifikatą ir perka nuo akcizų atleistas prekes, jam pateikdama šio sertifikato kopiją. Tada antra priimančiosios valstybės narės institucija, daugeliu atvejų – mokesčių institucijos arba muitinės tarnybos, gali patikrinti, ar sandoris atitinka atleidimo nuo akcizų arba PVM srityje taikomas taisykles.

51. Kai prekės ar paslaugos yra skirtos oficialiai vartoti, priimančioji valstybė narė jos nustatytais sąlygomis gali atleisti diplomatines ar konsulines atstovybes nuo pareigos gauti išankstinį šios valstybės narės kompetentingų institucijų leidimą naudoti atleidimo sertifikatą²⁸. Tokiu atveju atleidimo sertifikatas galės būti naudojamas be priimančiosios valstybės narės patvirtinimo ir be šios valstybės narės kompetentingų institucijų antspaudo. Taigi galima manyti, kad abipusiškumo valstybių narių diplomatinuose santykiuose sumetimais būtų priimamas sprendimas diplomatinėms ir konsulinėms įstaigoms palengvinti akcizais apmokestinamų prekių įsigijimą jas atleidžiant nuo tokios pareigos, kuris vis dėlto galėtų būti atšauktas piktnaudžiavimo atveju.

52. Vis dėlto net ir tuo atveju, kai priimančiosios valstybės narės kompetentinga institucija nusprendžia nedėti savo antspaudo, kai nuo akcizo atleidžiamos oficialiai vartoti skirtos prekės, ši valstybė narė iš esmės neatleidžia diplomatinės ar konsulinės įstaigos, kuriai taikomas toks atleidimas nuo akcizų, nuo jos pareigos patvirtinti pateiktų duomenų tikslumą ir atleidimo sertifikato turinį parašu arba oficialiu antspaudu.

53. Galiausiai, kiek tai susiję su apmokestinamuoju asmeniu (arba prekių, kurios atleidžiamos nuo akcizų, tiekėju), Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 II priedo, susijusio su atleidimo sertifikatu, paaiškinimuose pažymėta, kad šiuo sertifikatu galima naudotis kaip dokumentu, kuriuo patvirtinamas prekių tiekimo diplomatinėms ir konsulinėms įstaigoms neapmokestinimas. Be to, reikalaujama, kad tiekėjas ir (arba) sandėlio savininkas įtrauktų minėtą sertifikatą į savo apskaitos dokumentus²⁹, vadovaudamasis jo valstybėje narėje taikomų teisės aktų nuostatomis³⁰.

b) Nacionalinės teisės vaidmuo taikant atleidimo nuo akcizų tvarką

54. Pirmiausia reikia priminti, kad pagal Direktyvos 2008/118 12 straipsnio 2 dalį šio straipsnio 1 dalyje nurodytam atleidimui nuo akcizų „taikomos priimančiosios valstybės narės nustatytos sąlygos ir apribojimai“.

²⁵ Žr., pavyzdžiui, Prancūzijoje naudojamą atleidimo sertifikatą, pateiktą šiuo adresu https://www.diplomatie.gouv.fr/IMG/pdf/Certificat_d_exoneration_de_la_TVA_et_des_droits_d_accises_fl_cle41f1f4.pdf

²⁶ Daugelyje valstybių narių ši funkcija patikėta užsienio reikalų ministerijos protokolo skyriui.

²⁷ Tais atvejais, kai nuo akcizų atleidžiama karinė misija, dislokuota priimančiojoje valstybėje narėje.

²⁸ Šiuo klausimu žr. Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 51 straipsnio 2 dalį ir šio įgyvendinimo reglamento II priedo paaiškinimų 7 punktą.

²⁹ Šiuo klausimu žr. Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 51 straipsnio 3 dalį.

³⁰ Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 II priedo paaiškinimuose taip pat nurodyta, kad atleidimo sertifikatas surašomas dviem egzemplioriais – vienas egzempliorius skiriamas prekių siuntėjui, o kitas egzempliorius turi būti pridedamas prie akcizais apmokestinamų prekių.

55. Taigi Latvijos vyriausybė mano, kad reikalavimas atsiskaityti negrynaisiais pinigais, kuris papildo formalumą dėl atleidimo sertifikato, pateisinamas atsižvelgiant, be kita ko, į valstybės narėms suteiktą diskreciją pagal minėtos nuostatos formuluotę ir į galimybę, kuri joms suteikiama šia nuostata, nustatyti atleidimo nuo akcizų sąlygas ir apribojimus.

56. Šiai nuomonei taip pat pritaria Ispanijos vyriausybė, kuri mano, kad jeigu būtų pritarta aiškinimui, kad atleidimas nuo akcizų automatiškai taikomas tiekiant prekes ar teikiant paslaugas diplomatinei ar konsulinei atstovybei, Direktyvos 2008/118 12 straipsnio 2 dalis, kurioje numatyta, jog valstybės narės gali nustatyti tokio atleidimo nuo akcizų sąlygas ir apribojimus, prarastų bet kokią prasmę.

57. Iškart reikia pažymėti, kad nepritariu Latvijos ir Ispanijos vyriausybių pozicijai.

58. Iš tiesų, pirma, akivaizdu, kad tokioje suderintoje Sąjungos teisės srityje, kaip bendra akcizų tvarka, valstybių narių turima diskrecija yra ribota ir ja turi būti naudojamosi laikantis Sąjungos teisės.

59. Antra, net jeigu būtų atsižvelgta tik į siaurą Direktyvos 2008/118 12 straipsnio 2 dalies aiškinimą, pagal šią nuostatą negali būti atimta galimybė valstybės narėms nustatyti tam tikrus kriterijus, susijusius su atleidimo nuo akcizų taikymu.

60. Pirmiausia reikia priminti, kad nacionalinis teisės aktų leidėjas turi pasirinkti norimą taikyti atleidimo nuo akcizų būdą, t. y. ar nuo akcizų atleidžiama *ex ante* ir tiesiogiai, laikinai atidedant akcizų mokėjimą, ar *ex post*, grąžinant akcizus.

61. Be to, diskreciją, kurią valstybės narės turi įgyvendinant atleidimo nuo akcizų tvarką, aiškiai parodo įvairūs požiūriai, kurių šios valstybės narės laikosi, kai nustato šios tvarkos sąlygas. Taigi pastebimi skirtumai dėl priimančiųjų valstybių narių paskirtų kompetentingų institucijų, paliudijančių teisę būti atleistiems nuo akcizų turinčių subjektų atitiktį reikalavimams ir sudarytų sandorių galiojimą³¹, reikalavimų, susijusių su atitinkamos diplomatinės įstaigos atliekamu turinio

³¹ Šiuo klausimu žr. šios išvados 50 punktą.

paliudijimu³², sumos, nuo kurios atleidimas nuo akcizų taikomas³³, atleidimo nuo akcizų galiojimo laikotarpio arba akcizų susigrąžinimo termino³⁴, atitinkamų prekių naudojimo sąlygų nustatymo³⁵ ar išduodamų atleidimo sertifikatų egzempliorių skaičiaus³⁶.

62. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, manau, kad taikant aiškinimą, kuriame visų pirma atsižvelgiama į pagrindinį atleidimo nuo akcizų tvarkos tikslą, kuriuo siekiama užtikrinti, kad Direktyvos 2008/118 12 straipsnyje nurodytiems gavėjams būtų taikomas šis atleidimas nuo akcizų, iš valstybių narių neatimama galimybė nustatyti tam tikras svarbias sąlygas dėl šios tvarkos įgyvendinimo.

C. Atleidimo nuo akcizų tvarkos proporcingumo nagrinėjimas

63. Proporcingumo principas įpareigoja valstybes nares imtis tokių priemonių, kurios, leisdamos veiksmingai pasiekti vidaus teisės tikslus, neviršytų to, kas būtina, ir kuo mažiau prieštarautų atitinkamuose Sąjungos teisės aktuose nustatytiems tikslams ir principams³⁷.

64. Šiuo klausimu Teisingumo Teismo jurisprudencijoje pažymėta, kad jeigu galima rinktis iš kelių tinkamų priemonių, reikia pasirinkti mažiausiai ribojančią; be to, nustatyti apribojimai turi būti proporcingi siekiamiems tikslams³⁸.

65. Taigi reikia, pirma, išnagrinėti teisėtą Latvijos teisės aktų leidėjo siekiamą tikslą priimant Akcizų įstatymo 20 straipsnio 5 dalies 2 punktą, norint išanalizuoti, ar jis yra pagrįstas ir proporcingas.

66. Vėliau reikia išnagrinėti, ar šis teisės aktas tinkamas siekiamam tikslui ir ar neviršija to, kas būtina jam pasiekti.

³² Kai kurios valstybės narės reikalauja, kad atleidimo sertifikatas būtų pasirašytas įstaigos vadovo (arba asmens, kuriam įstaigos vadovas suteikė tokius įgaliojimus) ir jame būtų uždėtas diplomatinės atstovybės antspaudas. Žr., pavyzdžiui, Lietuvoje galiojančią atleidimo nuo akcizų tvarką (<https://urm.lt/default/en/value-added-tax-and-excise-duty-exemptions>).

³³ Įvairiose valstybėse narėse atitinkamoms prekėms gali būti nustatyta skirtinga minimali pirkimo suma, kad būtų suteikiama teisė būti atleistam nuo akcizų ar PVM. Pavyzdžiui, Suomijos Respublikoje nustatyta 80 EUR sandorio suma (<https://www.vero.fi/en/detailed-guidance/guidance/48591/exemptions-from-excise-duties-diplomatic-missions-diplomats-consuls-international-organisations-and-institutions-of-the-european-union/>), Liuksemburge – 120–240 EUR sandorio sumos (šiuo klausimu žr. 2013 m. vasario 7 d. Liuksemburgo reglamento dėl diplomatinė misijų atleidimo nuo mokesčių (*Mémorial A* 2013, Nr. 24, toliau – Liuksemburgo reglamentas) 2 straipsnį ir 4 straipsnio 1 dalį) ir 250 EUR sandorio sumos Graikijos Respublikoje (šiuo klausimu žr. ministro sprendimo POL.1268/30.12.2011, iš dalies pakeisto ministro sprendimu A 1144/25.06.2021 (FEK B' 2821/30-06-2021), 3 straipsnio h punktą).

³⁴ Žr., pavyzdžiui, Vengrijos teisėje *Egyes, az általános forgalmi adót és a jövedéki adót érintő kiváltságok, kedvezmények és mentességek érvényesítésének végrehajtásáról szóló 11/2010. (III. 31.) PM rendelet* [Finansų ministro įsakymas Nr. 11/2010 (III. 31) dėl tam tikrų privilegijų, lengvatų ir imunitetų, susijusių su pridėtinės vertės mokesčiu ir akcizais, taikymo], kuriame pažymėta, kad prašymas grąžinti akcizus turi būti pateiktas nuo sausio 1 d. iki rugsėjo 30 d. kitais metais po prekių, kurias prašoma atleisti nuo PVM arba akcizų, įsigijimo.

³⁵ Pavyzdžiui, Suomijoje galiojančioje tvarkoje numatytos specifinės sąlygos dėl diplomatinė ir konsulinė įstaigų išigyto alkoholio, skirto oficialiai vartoti. Taigi alkoholis turi būti vartojamas šių organizacijų patalpose ir jį nemokamai gali būti leidžiama vartoti konkrečiai ambasadoriaus arba diplomatinės ar konsulinės įstaigos darbuotojo svečių grupei (šiuo klausimu žr. <https://www.vero.fi/en/detailed-guidance/guidance/48591/exemptions-from-excise-duties-diplomatic-missions-diplomats-consuls-international-organisations-and-institutions-of-the-european-union/>).

³⁶ Taigi egzempliorių skaičius gali skirtis nuo trijų Liuksemburgo Didžiojoje Hercogystėje (šiuo klausimu žr. Liuksemburgo reglamento 7 straipsnio 1 dalis) iki keturių Prancūzijos Respublikoje (šiuo klausimu žr. Prancūzijos vyriausybės išduodamą atleidimo sertifikatą: https://www.diplomatie.gouv.fr/IMG/pdf/Certificat_d_exoneration_de_la_TVA_et_des_droits_d_accises_f1_cle41f1f4.pdf).

³⁷ Žr. 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimą *Molenheide ir kt.* (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ir C-47/96, EU:C:1997:623, 46 punktą) ir 2015 m. spalio 22 d. Sprendimą *Impresa Edilux ir SICEF* (C-425/14, EU:C:2015:721, 29 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

³⁸ Žr. 2017 m. birželio 29 d. Sprendimą *Komisija / Portugalija* (C-126/15, EU:C:2017:504, 64 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

67. Manau, kad svarbu priminti, jog atleidimo nuo akcizų tvarka Sąjungos lygiu buvo suderinta Direktyva 2008/118. Joje nustatytas atleidimo nuo akcizų tvarkos reglamentavimas – numatytas atleidimo sertifikatas. Taigi tokiomis konkrečiomis aplinkybėmis reikia išnagrinėti Akcizų įstatymo 20 straipsnio 5 dalies 2 punktą, siekiant atsakyti į pateiktus prejudicinius klausimus.

68. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, manau, kad, nesant tokio suderinimo ir nereikalaujant iš jo kildinamos vienodos atleidimo nuo akcizo sistemos, tokios priemonės, kaip numatytos Latvijos teisėje, galėtų būti pagrįstos ir proporcingos tiek atsižvelgiant į nacionalinės teisės siekiamus tikslus, tiek dėl didesnės diskrecijos, kurią turi valstybė narė.

1. Latvijos teisėje nustatyto apribojimo pateisinimas

69. Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir Latvijos vyriausybės rašytinių pastabų matyti, kad sąlyga atsiskaityti negrynaisiais pinigais grindžiama noru užtikrinti, kad teisę būti atleistais nuo akcizų turintys subjektai būtų atleisti pagrįstai, ir veiksmingiau kovoti su mokesčių vengimu ir sukčiavimu.

70. Svarbu pažymėti, kad valstybės narės turi teisėtą interesą imtis priemonių, tinkamų jų finansiniams interesams apsaugoti³⁹, ir kad kova su mokesčių vengimu ir galimu piktnaudžiavimu yra Direktyva 2008/118 siekiamas tikslas, kaip matyti iš šios direktyvos 11 straipsnio ir 39 straipsnio 3 dalies pirmos pastraipos⁴⁰.

71. Taigi manau, kad iš pirmo žvilgsnio galėtų atrodyti, jog Latvijos teisės aktų leidėjo siekiamas tikslas yra pagrįstas konkrečiu tam tikrų akcizais apmokestinamų prekių, pavyzdžiui, cigarečių ir alkoholio, kurie, įvežti neteisėtai, sudaro reikšmingą prekybos akcizais apmokestinamomis prekėmis dalį, atveju.

72. Vis dėlto reikia priminti, kad valstybės narės, vykdydamos Sąjungos teisės joms suteiktus įgaliojimus, privalo paisyti bendrųjų teisės principų, ypač proporcingumo principo⁴¹.

73. Taigi dabar reikia išnagrinėti šių dviejų vyriausybių pateiktus argumentus Latvijos teisėje nustatytam apribojimui pateisinti.

74. Latvijos ir Ispanijos vyriausybės mano, kad atsiskaitymas grynaisiais pinigais sudarant ekonominius sandorius itin palengvina sukčiavimą ir piktnaudžiavimą, dėl to Latvijos teisėje nustatyti apribojimai yra teisėti ir proporcingi.

75. Ispanijos vyriausybės teigimu, tokių apribojimų, kurie nustatyti siekiant tokių teisėtų tikslų, kaip sukčiavimo mokesčių srityje prevencija, yra ir Sąjungos teisėje. Šiuo klausimu ši vyriausybė remiasi Sprendimu *Hessischer Rundfunk*⁴² ir generalinio advokato J. Richard de la Tour išvada byloje *ECOTEX BULGARIA*⁴³.

³⁹ Žr. 2008 m. liepos 10 d. Sprendimą *Sosnowska* (C-25/07, EU:C:2008:395, 22 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

⁴⁰ Žr. 2017 m. birželio 29 d. Sprendimą *Komisija / Portugalija* (C-126/15, EU:C:2017:504, 59 punktą).

⁴¹ Žr. 2017 m. birželio 29 d. Sprendimą *Komisija / Portugalija* (C-126/15, EU:C:2017:504, 62 punktą).

⁴² 2021 m. sausio 26 d. Sprendimas *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 ir C-423/19, EU:C:2021:63).

⁴³ Generalinio advokato J. Richard de la Tour išvadą byloje *ECOTEX BULGARIA* (C-544/19, EU:C:2020:931).

76. Nors buvo pripažinta, kad tam tikrais konkrečiais atvejais apribojimai dėl grynųjų pinigų naudojimo atsiskaitant galėtų būti teisėti, manau, kad Ispanijos vyriausybės nurodyta jurisprudencija negali būti taikoma šioje byloje, kurios faktinės aplinkybės ir taikytina teisinė sistema labai skiriasi nuo nagrinėtųjų byloje, kurioje priimtas 2021 m. sausio 26 d. Sprendimas *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 ir C-423/19, EU:C:2021:63).

77. Reikia priminti, kad sujungtose bylose *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 ir C-423/19) Teisingumo Teismo didžioji kolegija nusprendė, jog iš esmės euro zonai priklausanti valstybė narė gali įpareigoti savo administraciją priimti mokėjimus grynaisiais pinigais, tačiau ši galimybė taip pat gali būti apribota dėl viešojo intereso su sąlyga, kad tokie apribojimai yra proporcingi siekiamam viešojo intereso tikslui. Teisingumo Teismas pažymėjo, kad toks apribojimas gali būti pateisintas, pavyzdžiui, kai dėl labai didelio apmokestinamųjų asmenų skaičiaus mokėjimai grynaisiais pinigais gali lemti nepagrįstas viešojo administravimo įstaigos išlaidas. Todėl Teisingumo Teismas nusprendė, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar toks apribojimas proporcingas tikslui veiksmingai surinkti rinkliavą už audiovizualines paslaugas⁴⁴, visų pirma atsižvelgdamas į tai, kad teisėtos alternatyvios mokėjimo priemonės gali būti nelengvai prieinamos visiems jį mokantiems asmenims⁴⁵.

78. Iškart reikia pažymėti, kad 2021 m. sausio 26 d. Sprendime *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 ir C-423/19, EU:C:2021:63) nurodyta proporcingumo kontrolė buvo vykdoma esant skirtingam kontekstui, nei nagrinėjamas šioje byloje. Viešojo intereso tikslu, kurio siekta nurodytoje byloje, norėta užtikrinti, kad administracija nepatirtų nepagrįstų išlaidų dėl mokėjimų grynaisiais pinigais. Tokios grėsmės nekyla šioje byloje, kurioje Latvijos teisės aktais siekiama išvengti piktnaudžiavimo ir sukčiavimo sumokant ir atleidžiant nuo akcizų.

79. Byloje *ECOTEX BULGARIA* (C-544/19), kuri nagrinėjama Teisingumo Teisme, šio teismo prašoma priimti sprendimą dėl klausimo, ar Sąjungos teisę atitinka nacionalinės teisės aktai mokesčių srityje, pagal kuriuos fiziniams ir juridiniams asmenims nacionalinėje teritorijoje draudžiama atsiskaityti grynaisiais pinigais, jeigu suma lygi nustatytai ribinei vertei ar ją viršija, ir reikalaujama, kad šiuo tikslu mokesčių mokėtojai naudotųsi kitomis mokėjimo priemonėmis, antraip yra baudžiami.

80. Nepaisant to, kad pritariu generalinio advokato J. Richard de la Tour analizei byloje *ECOTEX BULGARIA*⁴⁶, manau, jog atlikus šią analizę padarytos išvados nėra taikytinos pagrindinėje byloje. Pirma, priešingai nei Latvijos teisės aktų atveju, toje byloje nagrinėti Bulgarijos teisės aktai nepatenka į Sąjungos teisės suderintą sritį. Antra, teisinis kontekstas ir Bulgarijos teisės aktais siekiami tikslai labai skiriasi nuo Latvijos teisės. Iš tiesų Bulgarijos teisės aktais siekiama kovoti su mokesčių vengimu, kurį lemia atvejai, kai didelės grynųjų pinigų sumos neregistruojamos buhalterinės apskaitos dokumentuose, taip išvengiant apmokestinimo ir socialinių įmokų mokėjimo⁴⁷. Todėl Bulgarijos teisės aktų leidėjas reikalauja naudotis mokėjimo priemonėmis, kuriomis užtikrinamas finansinių operacijų, kai kitų įrodinėjimo ar kontrolės priemonių nėra, atsekamumas. Pagrindinėje byloje Sąjungos teisėje numatytas konkretus atleidimo nuo akcizų tvarkos taikymo mechanizmas naudojant atleidimo sertifikatą, kuris gali būti įrodinėjimo priemonė, iš esmės patvirtinanti ne tik komercinio sandorio sudarymą, bet taip pat jo atsekamumą, kad būtų išvengta bet kokios piktnaudžiavimo ar sukčiavimo formos.

⁴⁴ Žr. 2021 m. sausio 26 d. Sprendimą *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 ir C-423/19, EU:C:2021:63, 72–76 punktai).

⁴⁵ Žr. 2021 m. sausio 26 d. Sprendimą *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 ir C-423/19, EU:C:2021:63, 77 punktą).

⁴⁶ Generalinio advokato J. Richard de la Tour išvada byloje *ECOTEX BULGARIA* (C-544/19, EU:C:2020:931).

⁴⁷ Žr. generalinio advokato J. Richard de la Tour išvados byloje *ECOTEX BULGARIA* (C-544/19, EU:C:2020:931) 83 punktą.

2. Nagrinėjamų teisės aktų tinkamumas juose numatytiems tikslams pasiekti ir jų būtinybė

81. Reikia priminti, jog Teisingumo Teismo suformuotoje jurisprudencijoje nustatyta, kad nacionalinės teisės aktai gali užtikrinti nurodyto tikslo įgyvendinimą, tik jeigu jais iš tikrųjų nuosekliai ir sistemiškai siekiama šio tikslo⁴⁸.

82. Taigi kyla klausimas, ar vien atleidimo sertifikato pakanka, kad būtų pasiekti tiek Latvijos teisės tikslai, tiek Direktyvos 2008/118 12 straipsnyje nurodytas tikslas, t. y. atitinkamų gavėjų atleidimas nuo akcizų, kartu užtikrinant, kad nebūtų sukčiavimo ir piktnaudžiavimo, ir kiek to pakanka. Iškart reikia pažymėti, kad jeigu į šį klausimą atsakoma teigiamai, manau, jog bet kokie nacionalinės teisės aktai, kuriais nustatomos papildomos sąlygos ir formalūs reikalavimai, siekiant užtikrinti, kad atitinkami gavėjai gautų akcizais apmokestinamas prekes, galėtų būti nepateisinami ir neproporcingi. Vis dėlto, jeigu naudojant šį sertifikatą negalima užtikrinti, kad atleidimo nuo akcizų tvarka būtų taikoma teisėtai ir nepiktnaudžiaujant – ir, be kita ko, to, kad nagrinėjamas prekes gautų faktiniai gavėjai, – tokios papildomos priemonės, kaip numatytos pagal Latvijos teisę, galėtų būti pateisinamos ir proporcingos.

83. Reikia pažymėti, kad tikslinis klausimas, susijęs būtent su šia problema, buvo pateiktas visoms bylos šalims⁴⁹.

84. Atsakydamas į pateiktą klausimą ieškovė ir Komisija tvirtina, kad atleidimo sertifikate yra visa informacija, kurios reikia, kad būtų užtikrinta, kad nagrinėjamų prekių pirkėjai tikrai yra Direktyvos 2008/118 12 straipsnyje nurodyti asmenys.

85. Kita vertus, reikia pažymėti, kad savo atitinkamuose atsakymuose Latvijos ir Ispanijos vyriausybės nepaaiškino, kaip negrynųjų pinigų atsiskaitymo priemonių taikymas leistų gauti papildomos informacijos, kurios mokesčių administratorius neturėtų, remdamasis atleidimo sertifikatu. Šios vyriausybės mano, kad atsiskaitymas negrynaisiais pinigais leistų mokesčių administratoriui kitokiu būdu įrodyti, jog tiekėjas įvykdė sandorį konkretaus gavėjo, kuris taip pat yra ir mokėtojas, atžvilgiu. Taigi mokėjimą atliekantis asmuo būtų aiškiai nustatomas (pagal jo pavadinimą ar vardą ir pavardę, jo sąskaitos numerį ar banko kortelės numerį) ir būtų patvirtinta, kad šis asmuo yra prekių gavėjas ir kad jis tiesiogiai atsiskaitė su šiuo tiekėju.

86. Vis dėlto reikia konstatuoti, kad tokia informacija jau yra atleidimo sertifikate ir gali būti nustatyta aiškiai bei nedviprasmiškai⁵⁰. Taigi šiame sertifikate jau yra nurodyti su pirkėjo tapatybe ir bendra prekių kaina susiję duomenys, taip pat įsigytos prekės, kiekvienos prekės rūšis ir atskira kaina, kurie negali būti nustatyti pateikus paprastą mokėjimo įrodymą. Todėl, kaip ir Komisija, manau, jog mokėjimą pagrindžianti informacija šiuo atveju galimai galėtų būti naudojama siekiant patikrinti minėtame sertifikate pateiktos informacijos tikslumą, lyginant du informacijos šaltinius, tačiau taip nesuteikiama jokios papildomos informacijos.

87. Manau, kad iš pirmo žvilgsnio vien dėl savo turinio atleidimo sertifikatas leidžia patikrinti, ar įvykdytos Direktyvos 2008/118 12 straipsnyje nustatytos atleidimo nuo akcizų sąlygos ir ja siekiami tikslai.

⁴⁸ Žr. 2013 m. balandžio 25 d. Sprendimą *Jyske Bank Gibraltar* (C-212/11, EU:C:2013:270, 66 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija), taip pat 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *Stanley International Betting ir Stanleybet Malta* (C-375/17, EU:C:2018:1026, 52 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

⁴⁹ Teisingumo Teismas paprašė šalių atsakyti į klausimą, ar taikant reikalavimą atsiskaityti negrynaisiais pinigais administracija gali gauti daugiau informacijos, kuri yra būtina siekiant patikrinti atleidimo nuo akcizų sąlygų įvykdymą, nei nurodyta Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 II priede nustatytame sertifikate, ir kiek tokios informacijos ji gali gauti.

⁵⁰ Šiuo klausimu žr. šios išvados 46 punkte pateiktą atleidimo sertifikato aprašymą.

88. Taigi, antra, reikia išnagrinėti, ar taikant atleidimo nuo akcizų tvarką ir atsižvelgiant į valstybėms narėms suteiktą diskreciją Latvijos teisės aktų leidėjo nustatytos papildomos priemonės galėtų būti pateisinamos.

89. Latvijos vyriausybės teigimu, šios papildomos priemonės yra pateisinamos, be kita ko, atsižvelgiant į Latvijos teisės aktų leidėjo pasirinktą atleidimo nuo akcizų būdą. Taigi ši vyriausybė pažymi, kad, priešingai nei akcizų gražinimo atveju, kai mokesčių administratorius gali įsitikinti, kad šie akcizai buvo gražinti diplomatinėms ir konsulinėms įstaigoms, taikant minėtų akcizų atleidimą mokesčių institucijos galbūt neturėtų tokios pat galimybės vykdyti kontrolę.

90. Manau, kad dėl Latvijos vyriausybės pateikto atsakymo reikia pateikti tokias pastabas.

91. Pirma, atrodo, kad Latvijos vyriausybė pripažįsta ne tik tai, kad valstybės narės turi galimybę pasirinkti įvairias atleidimo nuo akcizų sistemas, bet taip pat tai, kad jeigu Latvija būtų pasirinkusi akcizų gražinimo būdą, ji iš esmės galėtų užtikrinti tinkamą atleidimo nuo akcizų tvarkos veikimą, neprivalėdama imtis papildomų priemonių. Manau, kad iš pirmo žvilgsnio toks pripažinimas yra svarbus požymis, kad Latvijos teisės aktai galėtų būti nepateisinami.

92. Be to, reikia pažymėti, kad pagal Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 51 straipsnio 3 dalį, net kai nuo akcizų atleidžiama juos gražinant, toks gražinimas atliekamas remiantis tuo pačiu atleidimo sertifikatu, jį pridėdant prie atitinkamai valstybei narei pateikiamo prašymo dėl akcizų gražinimo be jokių kitų papildomų formalių reikalavimų⁵¹. Taigi atrodo, kad atleidimas nuo akcizų vykdomas taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo arba akcizų gražinimo režimą, vadinasi, atleidimo sertifikato forma ir turinys išliktų nepakitęs ir turėtų tą pačią įrodomąją galią.

93. Nors atrodo akivaizdu, kad akcizų gražinimo atveju priimančioji valstybė narė turi daugiau kontrolės, nes prieš vykdant gražinimą iš esmės patikrinama lėšų gavėjo tapatybė, savo atsakyme į raštu pateiktus klausimus Latvijos vyriausybė nepateikė įrodymų, kad laikinai atidedant akcizų mokėjimą atleidimo sertifikatas nesuteiktų galimybės vykdyti būtinos kontrolės, kad būtų užtikrintas tinkamas atleidimo nuo akcizų tvarkos taikymas ir tai, kad nebūtų sukčiavimo ir piktnaudžiavimo, taip pateisinant tokias papildomas priemones, kaip Latvijos teisės aktų leidėjo nustatytos priemonės.

94. Antra, Latvijos vyriausybės argumentai, pateikti papildomoms priemonėms pateisinti, grindžiami *Ministru kabineta noteikumi Nr 908 „Kārtība, kādā piemēro pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi preču piegādēm un pakalpojumiem, kas sniegti diplomātiskajām un konsulārajām pārstāvniecībām, starptautiskajām organizācijām, Eiropas Savienības institūcijām un Ziemeļatlantijas līguma organizācijai (NATO), un kārtība, kādā atmaksā akcīzes nodokli par Latvijas Republikā iegādātajām akcīzes precēm un piemēro akcīzes nodokļa atbrīvojumu“* [Vyriausybės dekretas Nr. 908 dėl pridėtinės vertės mokesčio nulinio tarifo taikymo prekių tiekimui ir paslaugų teikimui diplomatinėms ir konsulinėms įstaigoms, tarptautinėms organizacijoms, Europos Sąjungos institucijoms ir Šiaurės Atlanto sutarties organizacijai (NATO) tvarkos ir Latvijos Respublikoje įsigytų akcizais apmokestinamų prekių akcizų

⁵¹ Atsižvelgiant į taikant atleidimo nuo akcizų tvarką valstybių narių turimą diskreciją, kai kurios iš jų gali reikalauti, kad teikiant prašymą gražinti akcizus kartu su atleidimo sertifikatu būtų pateiktos sąskaitos faktūros ar kiti dokumentai, patvirtinantys atitinkamų prekių įsigijimą.

gražinimo tvarkos nustatymo ir atleidimo nuo akcizų taikymo]⁵² 72 straipsniu, pagal kurią diplomatinėms ir konsulinėms įstaigoms leidžiama naudotis atleidimo sertifikatu be išankstinio Latvijos mokesčių institucijų patvirtinimo ne ilgiau kaip 36 mėnesius⁵³.

95. Vis dėlto Latvijos vyriausybė nepaaiškina, kaip ši pagal nacionalinę teisę suteikta galimybė galėtų kliudyti taikyti atleidimo nuo akcizų tvarką, pavyzdžiui, dėl sukčiavimo ar piktnaudžiavimo rizikos padidėjimo. Šiai vyriausybei taip pat nepavyksta paaiškinti, kodėl šiuo atveju vien atleidimo sertifikato nepakaktų, kad būtų įvykdytos Latvijos teisėje nustatytos sąlygos. Šiuo klausimu reikia pabrėžti, kaip paaiškinta šios išvados 52 punkte, jog tai, kad valstybė narė atleidžia gavėją nuo pareigos gauti jos kompetentingų institucijų antspaudą ant šio sertifikato, neatleidžia nuo akcizų atleidžiamos diplomatinės ar konsulinės įstaigos nuo jos pareigos užpildyti minėtą sertifikatą ir patvirtinti jo turinį.

96. Taip pat reikia konstatuoti, kad, nors Latvijos vyriausybė mano, kad dėl tokio atleidimo nuo patvirtinimo galėtų pakenkti tinkamam atleidimo nuo akcizų tvarkos veikimui, ši vyriausybė gali bet kada nuspręsti atšaukti šią priemonę pagal Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 51 straipsnio 2 dalį, kurioje numatyta galimybė atšaukti atleidimą piktnaudžiavimo atveju.

97. Galiausiai, trečia, reikia pažymėti, kad Latvijos vyriausybė nustatytas priemones teisinga būtinybe užtikrinti veiksmingesnę muitinės vykdomą kontrolę. Tuo remiantis teigiama, kad dėl to, jog nėra galimybės imtis kontrolės priemonių diplomatinėms ir konsulinėms įstaigoms atžvilgiu, tokia kontrolė gali būti vykdoma prekybininkų, kurie moka akcizus arba yra įpareigoti taikyti atleidimo nuo šių mokesčių tvarką, atžvilgiu visų pirma tuo atveju, kai leista negauti nurodyto išankstinio leidimo.

98. Vis dėlto reikia priminti, kad tiek Sąjungos teisėje, tiek Latvijos teisėje numatyta, kad surašomi du atleidimo sertifikatų egzemplioriai, kurių vieną savo buhalterijoje turi saugoti prekių siuntėjas. Tokia tvarka leistų Latvijos valdžios institucijoms užtikrinti veiksmingą kontrolę nuo tada, kai aptariamo atleidimo sertifikate yra oficialus patvirtinimas, kad prekės įsigytos ir jas faktiškai naudoja atitinkamos diplomatinės ir konsulinės įstaigos.

99. Be to, reikia pažymėti, kad pagal Sąjungos teisę Latvijos vyriausybė turi kelias priemones nustatyti savo atleidimo nuo akcizų tvarką, įskaitant šios išvados 96 punkte nurodytą priemonę atšaukti tam tikras diplomatinėms ir konsulinėms įstaigoms suteiktas lengvatas, jeigu šiai vyriausybei kyla įtarimų dėl kokios nors piktnaudžiavimo ar sukčiavimo rizikos. Šiuo klausimu reikia pabrėžti, kad nei Latvijos mokesčių institucijos, nei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nenurodė galimo ieškovės piktnaudžiavimo ar sukčiavimo atvejų. Taigi, kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, VID neneigia nei to, kad nagrinėjamos prekės buvo faktiškai pristatytos ambasadoms ir konsulinėms įstaigoms, nei, beje, to, kad buvo laikomasi Direktyvoje 2008/118 ir Akcizų įstatyme numatytų sąlygų.

D. Atleidimo nuo akcizų tvarkos, atitinkančios atleidimo nuo PVM tvarką, taikymas

100. Galiausiai reikia pažymėti, kad šis atleidimo sertifikatas taip pat naudojamas taikant atleidimo nuo PVM tvarką, numatytą Direktyvos 2006/112 151 straipsnio 2 dalyje.

⁵² *Latvijas Vēstnesis*, 2012, Nr. 203.

⁵³ Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti Latvijos vyriausybės argumentų, grindžiamų šiuo dekretu, tinkamumą.

101. Remiantis Teisingumo Teismo suformuota jurisprudencija, nacionalinė priemonė, kuri teisę atleisti nuo mokesčio iš esmės sieja su formalių pareigų laikymusi, neatsižvelgiant į esminius reikalavimus ir ypač nekeliant klausimo dėl to, ar jie buvo įgyvendinti, viršija tai, kas būtina siekiant užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą⁵⁴.

102. Kaip ir Komisija, pažymiu, kad šią jurisprudenciją Teisingumo Teismas taip pat taikė akcizų srityje dėl energetikos produktų atleidimo nuo akcizų⁵⁵. Todėl, Teisingumo Teismo teigimu, formalūs reikalavimai gali kliudyti atleisti nuo akcizų tik tuomet, jeigu tokių formalių reikalavimų neįvykdymas užkirs kelią pateikti neginčijamų įrodymų, kad esminiai reikalavimai yra įvykdyti⁵⁶.

103. Be to, reikia pažymėti, kad pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją tam, kad būtų pripažintas piktnaudžiavimas PVM srityje, būtinos dvi sąlygos: pirma, aptariamais sandoriais, nepaisant formalaus atitinkamų Direktyvos 2006/112 ir šią direktyvą į nacionalinę teisę perkeliančių nacionalinės teisės aktų nuostatose numatytų sąlygų taikymo, turi būti gaunama mokestinė nauda, kurią suteikus būtų pažeistas šiomis nuostatomis siekiamas tikslas, ir, antra, objektyvių požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra tik gauti tokią mokestinę naudą⁵⁷. Tokią logiką pritaikius akcizų srityje pagrindinėje byloje, remiantis nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą aprašytomis faktinėmis aplinkybėmis darytina išvada, kad nagrinėjamų prekių faktinės gavėjos buvo diplomatinės ir konsulinės įstaigos, ir dėl to neatrodo, kad sudarydamas šios sandorius apmokestinamasis asmuo (sandėlio savininkas) gavo kokią nors naudą.

104. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, manau, kad ši Teisingumo Teismo suformuota jurisprudencija atleidimo nuo PVM srityje turi būti pagal analogiją taikoma pagrindinėje byloje, kad būtų užtikrintas vienodas Sąjungos teisės taikymas ir Direktyvos 2008/118 veiksmingumas.

105. Šiomis aplinkybėmis ir su sąlyga, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas atliks reikiamus patikrinimus, kad įsitikintų, jog pagrindinėje byloje naudojamame atleidimo sertifikate pateikta tiek reikiama informacija, kad Latvijos valdžios institucijos galėtų vykdyti veiksmingą kontrolę, tiek atitinkamų diplomatinė ar konsulinių įstaigų patvirtinimas dėl atleidimo sertifikato turinio, manau, kad tokiais nacionalinės teisės aktais, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, viršijama tai, kas būtina, siekiant užtikrinti piktnaudžiavimo arba sukčiavimo prevenciją akcizų srityje.

V. Išvada

106. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Administratīvā apgabaltiesa* (Apygardos administracinis teismas, Latvija) į pateiktus prejudicinius klausimus:

1. 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvos 2008/118 dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinančios Direktyvą 92/12/EEB, 12 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad taikant joje numatytą atleidimą nuo akcizų pagal šią nuostatą nereikalaujama, kad būtų nustatytas reikalavimas už akcizų apmokestinamas prekes, skirtas naudoti diplomatinė ar konsulinių santykių kontekste, atsiskaityti negrynaisiais pinigais ir kad už prekes būtų faktiškai

⁵⁴ Žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, 29 punktas).

⁵⁵ Žr. 2016 m. birželio 2 d. Sprendimą *Polihim-SS* (C-355/14, EU:C:2016:403, 62 punktas).

⁵⁶ Žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, 31 punktas).

⁵⁷ Žr. 2019 m. liepos 10 d. Sprendimą *Kuršu zeme* (C-273/18, EU:C:2019:588, 35 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

atsiskaityta ir su tiekėju atsiskaitytų tikrieji šių prekių gavėjai, nes numatytas minėtų prekių naudojimas diplomatinė ar konsulinė santykių kontekste gali būti įrodytas remiantis, be kita ko, atleidimo sertifikatu.

2. Pagal Direktyvos 2008/118 12 straipsnio 2 dalį draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos atsisakoma taikyti atleidimą nuo akcizų dėl to, kad pirkėjas faktiškai neatsiskaitė už akcizais apmokestinamas prekes negrynaisiais pinigais, nesant galimybės pagal atleidimo sertifikatą įrodyti, kad įvykdytos šios direktyvos 12 straipsnio 1 dalyje nustatytos atleidimo nuo akcizų sąlygos.