



## Teismo praktikos rinkinys

### TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. sausio 13 d.\*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Akcizai – Direktyva 2008/118/EB – Atleidimas nuo suderinto akcizo – Prekės, skirtos naudoti diplomatinių ar konsulinių santykių kontekste – Priimančiosios valstybės narės nustatytos atleidimo nuo mokesčio taikymo sąlygos – Mokėjimas kitomis nei gryniesi pinigai priemonėmis“

Byloje C-326/20

dėl *Administratīvā apgabaltiesa* (Administracinis apygardos teismas, Latvija) 2020 m. liepos 10 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2020 m. liepos 22 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

„**MONO**“ SIA

prieš

**Valsts ieņēmumu dienests**

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro trečiosios kolegijos pirmininko pareigas einanti antrosios kolegijos pirmininkė A. Prechal, teisėjai J. Passer (pranešėjas), F. Biltgen, L. S. Rossi ir N. Wahl,

generalinis advokatas A. Rantos,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- „MONO“ SIA, atstovaujamos M. Uļmans,
- Latvijos vyriausybės, atstovaujamos iš pradžių K. Pommere, V. Soņeca ir E. Bārdiņš, vėliau K. Pommere ir E. Bārdiņš,
- Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos M. J. Ruiz Sánchez,
- Europos Komisijos, atstovaujamos C. Perrin ir A. Sauka,

\* Proceso kalba: latvių.

susipažinęs su 2021 m. rugsėjo 2 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,  
priima šį

### Sprendimą

- 1 Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvos 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinančios Direktyvą 92/12/EEB (OL L 9, 2009, p. 12), 12 straipsnio išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant „MONO“ SIA ir *Valsts ieņēmumu dienests* (Latvijos mokesčių administratorius, toliau – VID) ginčą dėl atleidimo nuo akcizo už įvairių valstybių ambasadoms, konsulinėms įstaigoms ir Šiaurės Atlanto sutarties organizacijos (NATO) atstovybei Latvijoje pateiktas prekes ir suteiktas paslaugas.

### Teisinis pagrindas

#### *Tarptautinė teisė*

##### *Vienos konvencija dėl diplomatinių santykių*

- 3 1961 m. balandžio 18 d. Vienos konvencijos dėl diplomatinių santykių (*Jungtinių Tautų sutarčių rinkinys*, 500 t., p. 95, toliau – VKDS) 34 straipsnyje nustatyta:

„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;

<...>“

- 4 VKDS 36 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„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 [jam įsikurti].“

### *Vienos konvencija dėl konsulinių santykių*

- 5 1963 m. balandžio 24 d. Vienos konvencijos dėl konsulinių santykių (*Jungtinių Tautų sutarčių rinkinys*, 596 t., p. 261, toliau – VKKS) 49 straipsnio „Atleidimas nuo mokesčio“ 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;

<...>“

- 6 VKKS 50 straipsnio „Atleidimas nuo maito mokesčių ir maitinio 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 [jam įsikurti]. Vartojimo prekių turi būti ne daugiau, nei reikia šiems asmenims tiesiogiai suvartoti.“

### *Sąjungos teisė*

#### *Direktyva 2008/118*

- 7 Direktyvos 2008/118 2, 8, 10 ir 13 konstatuojamosios dalys suformuluotos taip:

„(2) Sąlygos skaičiuoti akcizą prekėms, kurias apima [1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyva 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole (OL L 76, 1992, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 179)], turi likti suderintos, kad būtų užtikrintas deramas vidaus rinkos veikimas.

<...>

- (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.

<...>

- (10) Mokesčio rinkimo ir grąžinimo tvarka daro poveikį tinkamam vidaus rinkos veikimui ir todėl turi atitikti nediskriminacinius kriterijus.

<...>

(13) 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.“

8 Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta:

„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 [1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/83 dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimo (OL L 316, 1992, p. 21; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 206) ir [1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/84/EEB dėl alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams taikomų akcizo tarifų suderinimo (OL L 316, 1992, p. 29; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 213)];

c) apdoroto tabako, kurį apima [1995 m. lapkričio 27 d. Tarybos direktyva 95/59/EB 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), 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/79/EB dėl mokesčių, taikomų cigaretėms, derinimo (OL L 316, 1992, p. 8; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 3 sk., 13 t., p. 202) ir 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/80/EB 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)].“

9 Direktyvos 2008/118 12 straipsnyje nurodyta:

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

a) diplomatinių ar konsulinių santykių kontekste;

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[, pasirašytos Vašingtone (Jungtinės Amerikos Valstijos) 1949 m. balandžio 4 d.] 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.“

10 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 [Europos] Komisija gali nustatyti atleidimo sertifikato formą ir turinį.

<...>“

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

11 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės (OL L 77, 2011, p. 1), 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 [2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1)] 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 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.“

***Latvijos teisė***

- 12 2003 m. spalio 30 d. *likums „Par akcīzes nodokli“* (Akcizų įstatymas) (*Latvijas Vēstnesis*, 2003, Nr. 161, toliau – Akcizų įstatymas) 7 straipsnyje nustatyta:

„Akcizą moka:

1) importuotojas;

<...>“

- 13 Akcizų įstatymo 20 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Nepažeidžiant šio straipsnio 2, <...> 5, <...> dalių nuostatų, nuo akcizų atleidžiamos akcizais apmokestinamos prekės, patiektos:

1) diplomatinėms ir konsulinėms atstovybėms;

2) diplomatinių ir konsulinių atstovybių diplomatiniams ir konsuliniams, administraciniais ir techniniais 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;

<...>

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.“

- 14 Akcizų įstatymo 20 straipsnio 2 dalyje nurodyta:

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

<...>

- 2) Latvijos Respublikoje esančių apmokestinamų prekių sandėlių tokiomis sąlygomis:
- akcizais apmokestinamų prekių siuntėjas užpildo Reglamento Nr. 282/2011 II priede pateiktą dokumentą, patvirtinantį šių prekių atleidimą nuo akcizų,
  - akcizais apmokestinamų prekių siuntėjas parengia patvirtinamąjį dokumentą pagal akcizais apmokestinamų prekių gabenimą reglamentuojančius teisės aktus,
  - už akcizais apmokestinamas prekes atsiskaitoma negrynaisiais pinigais,

<...>“

- 15 Akcizų įstatymo 20 straipsnio 5 dalyje nustatyta:

„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<sup>1</sup> dalyje nurodytos teritorijos, siekiant jas išleisti į laisvą apyvartą <...>, atleidžiamos nuo akcizų šiomis sąlygomis:

1) akcizais apmokestinamų prekių siuntėjas užpildo Reglamento Nr. 282/2011 II priede pateiktą dokumentą, patvirtinantį šių prekių atleidimą nuo akcizų;

2) už akcizais apmokestinamas prekes atsiskaitoma negrynaisiais pinigais.

<...>“

### **Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai**

- 16 Pareiškėja pagrindinėje byloje MONO Latvijos Respublikos muitinei deklaravo iš Jungtinės Karalystės bendrovės (toliau – JK bendrovė) ir jos filialo Latvijoje įsigytas akcizais apmokestinamas prekes (alkoholį ir cigaretes), siekdama jas laisvai platinti įvairių valstybių ambasadoms ir konsulinėms įstaigoms, taip pat NATO atstovybei Latvijoje pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą.
- 17 Pagal MONO ir JK bendrovės sudarytą sutartį dėl MONO reikalavimų perleidimo šiai bendrovei jos klientų atžvilgiu ši bendrovė gavo minėtų klientų mokėjimus ir pervedė MONO sumą, iš jos atėmusi savo prekių pardavimo kainą.
- 18 Atlikęs mokesčių patikrinimą 2018 m. lapkričio 2 d. VID priėmė sprendimą, juo MONO įpareigota sumokėti akcizus už minėtų prekių išleidimą į laisvą apyvartą, baudas ir delspinigius. Šiame sprendime nurodyta, kad atsižvelgiant į tai, jog diplomatinės atstovybės už akcizais apmokestinamas prekes MONO neatsiskaitė negrynaisiais pinigais, Akcizų įstatymo 20 straipsnio 5 dalies 2 punkte numatyta atleidimo nuo akcizų sąlyga nebuvo įvykdyta.
- 19 MONO kreipėsi į *Administratīvā rajona tiesa* (Apylinkės administracinis teismas, Latvija) su skundu dėl minėto sprendimo panaikinimo. Ji tvirtino, be kita ko, kad Akcizų įstatymo 20 straipsnio 5 dalies 2 punkte nustatyta atleidimo taikymo sąlyga neturėjo lemiamos reikšmės ir nebuvo įtvirtinta kaip atleidimo nuo akcizų sąlyga Latvijos Respubliką saistančiuose tarptautiniuose dokumentuose.
- 20 2019 m. birželio 10 d. sprendimu šis teismas atmetė skundą, kiek jis susijęs su pareiga sumokėti akcizą.

- 21 MONO dėl šio sprendimo pateikė apeliacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme. Šis teismas pažymi, jog neginčijama, kad MONO muitinės sandėlyje, kuriam pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, deklaravo akcizu apmokestinamas prekes, siekdama jas išleisti į laisvą apyvartą diplomatiniais darbuotojams, kad ji pateikė Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 II priede numatytą sertifikatą (toliau – atleidimo nuo mokesčio sertifikatas), taip pat įrodymų, susijusių su šių prekių tiekimu įvairių valstybių ir NATO atstovybės Latvijoje diplomatiniais darbuotojams, ir galiausiai tai, kad už šias prekes jai mokėtinas atlygis buvo sumokėtas JK bendrovės pagal reikalavimų perleidimo sutartį.
- 22 Vis dėlto, VID teigimu, atleidimas nuo akcizų netaikomas, nes pagal Akcizų įstatymo 20 straipsnio 5 dalies 2 punktą reikalaujama, kad už akcizais apmokestinamas prekes šių prekių gavėjas sumokėtų kitomis nei gryniesiems pinigais priemonėmis.
- 23 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo teigimu, iš VID pozicijos matyti, kad būtina įrodyti ne tik tai, kad sandorio šalys sutarė dėl mokėjimo kitomis nei gryniesiems pinigais priemonėmis, bet ir tai, kad už šias prekes faktiškai buvo sumokėta tokiomis priemonėmis ir kad šį mokėjimą konkrečiai atliko asmenys, kuriems prekės buvo patiektos. VID teigimu, atsižvelgiant į tai, jog pagal reikalavimų perleidimo sutartį MONO už ambasadoms ir konsulinėms įstaigoms patiektas akcizais apmokestinamas prekes sumokėjo JK 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 kitomis nei gryniesiems pinigais priemonėmis.
- 24 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad Direktyvoje 2008/118/EB nenustatyta sąlyga, kad diplomatinėms ir konsulinėms įstaigoms patiektos prekės atleidžiamos nuo akcizų tik tuomet, kai už jas atsiskaitoma negryniesiems pinigais. Ją nustato tik nacionalinė teisė.
- 25 Minėtam teismui kyla klausimas dėl Direktyvos 2008/118 12 straipsnio 1 ir 2 dalių išaiškinimo. Šiuo klausimu jis pažymi, pirma, kad šios direktyvos 12 straipsnio 2 dalyje iš tiesų numatyta, jog atleidimo nuo mokesčio atvejais taikomi priimančiosios valstybės narės nustatytais sąlygomis ir neperžengiant nustatytų ribų. Vis dėlto tai, kad pagal Akcizų įstatymo 20 straipsnio 5 dalies 2 punktą reikalaujama naudotis kitomis nei gryniesiems pinigais mokėjimo priemonėmis už ambasadoms ir konsulinėms įstaigoms patiektas prekes, ir tai, kad šioms prekėms pagal šią nuostatą atleidimas nuo akcizo netaikomas, neatitinka minėtos direktyvos 12 straipsnio 1 dalies, nes pagal minėtą nuostatą atitinkamos prekės atleidžiamos nuo akcizų, kai jos patiekiamos ambasadoms ir konsulinėms įstaigoms. Šiuo klausimu reikia atsižvelgti į tai, kad VID neginčija kitų Direktyvoje 2008/118 ir Akcizų įstatyme nustatytų sąlygų laikymosi ir faktinio aptariamų prekių pristatymo ambasadoms ir konsulinėms įstaigoms.
- 26 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 kitomis nei gryniesiems pinigais priemonėmis, 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 diplomatinė ir konsulinė santykių atveju atleidimas nuo akcizų už jais apmokestinamas prekes priklauso nuo to, ar šių prekių pirkejas už jas faktiškai sumokėjo kitomis nei gryniesiems pinigais priemonėmis?“

### Dėl prejudicinių klausimų

- 27 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 priimančioji valstybė narė, nustatydamą prekių, naudojamų diplomatinė ar konsulinė santykių kontekste, atleidimo nuo akcizų sąlygas ir apribojimus, gali nustatyti, kad tokio atleidimo nuo akcizų taikymas priklauso nuo sąlygos, kad faktinis šių prekių gavėjas su tiekėjais turi būti tiesiogiai atsiskaitęs kitomis nei gryniesiems pinigais priemonėmis.
- 28 Iš Direktyvos 2008/118 2, 8 ir 10 konstatuojamųjų dalių matyti, kad ja norima nustatyti suderintą bendrą akcizų sistemą, siekiant užtikrinti laisvą atitinkamų prekių judėjimą ir tinkamą vidaus rinkos veikimą. Nors visos šioje direktyvoje nurodytos prekės iš esmės apmokestinamos akcizais, joje numatyti tam tikri atleidimo nuo mokesčio atvejai, visų pirma jos 12 straipsnyje, be kita ko, kai jos tiekiamos diplomatinėms atstovybėms ir konsulinėms įstaigoms.
- 29 Kalbant apie Direktyvos 2008/118 12 straipsnyje numatytą atleidimo nuo mokesčio tvarką, pirmiausia reikia pažymėti, kad jos pagrindinis tikslas yra užtikrinti, kad prekių, priklausančių vienai iš šios nuostatos 1 dalyje nurodytų kategorijų, gavėjai iš tikrųjų galėtų pasinaudoti tokio atleidimo nuo mokesčio. Taigi akcizais apmokestinamos prekės, be kita ko, atleidžiamos nuo atitinkamų akcizų mokėjimo, kai jos skirtos naudoti diplomatinė ar konsulinė santykių kontekste, kaip matyti iš šios direktyvos 12 straipsnio 1 dalies a punkto.
- 30 Šiomis aplinkybėmis reikia patikslinti, kad nors pastarojoje nuostatoje aiškiai neminimas atleidimas nuo akcizų už diplomatinė ar konsulinė įstaigų darbuotojų asmeniniam naudojimui skirtas prekes, vis dėlto nekyla jokių abejonių dėl šios nuostatos taikymo šių asmenų tokiam naudojimui skirtoms prekėms. Iš tiesų toks aiškinimas atitinka VKDS 36 straipsnio 1 dalies b punktą ir VKKS 50 straipsnio 1 dalies b punktą. Be to, jį patvirtina tiek Direktyvos 2008/118 12 straipsnio 1 dalies b punktas, kuriame, kiek tai susiję su tarptautinėmis įstaigomis, minimi šių įstaigų „nariai“, tiek Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 II priedas, kuriame pateiktas atleidimo nuo mokesčio sertifikato pavyzdys su aiškiai numatytomis diplomatinė ir konsulinė įstaigų narių ir tarptautinių įstaigų darbuotojų asmeniniam naudojimui skirtomis prekėmis.
- 31 Nors taikydamos atleidimo nuo akcizų tvarką, kaip matyti iš Direktyvos 2008/118 12 straipsnio 2 dalies, pagal kurią joms leidžiama nustatyti atleidimo nuo akcizų taikymo sąlygas ir apribojimus, valstybės narės turi diskreciją, reikia konstatuoti, kad ši diskrecija, be kita ko, ribojama šios direktyvos 13 straipsnyje nustatant atleidimo nuo mokesčio sertifikatą, kurio funkcija – apibrėžti atleidimą nuo mokesčio ir užtikrinti, kad minėtos direktyvos 12 straipsnyje nurodytas tikslas būtų pasiektas, kartu garantuojant, kad prekių gavėjai veiksmingai jomis naudotųsi.
- 32 Reikia priminti, kad apskritai sukčiavimo ir piktnaudžiavimo prevencija yra bendras tiek Sąjungos, tiek valstybių narių teisės tikslas. Konkrečiai kalbant apie Direktyvą 2008/118, jau buvo nuspręsta, kad valstybės narės turi teisėtą interesą imtis priemonių, tinkamų jų finansiniams interesams

apsaugoti, ir kad kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra šia direktyva siekiamas tikslas (2017 m. birželio 29 d. Sprendimo *Komisija / Portugalija*, C-126/15, EU:C:2017:504, 59 punktą ir nurodyta jurisprudencija).

- 33 Nagrinėjama atveju iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir Latvijos vyriausybės pastabų matyti, kad Akcizų įstatymo 20 straipsnio 5 dalies 2 punkte numatytas reikalavimas, pagal kurį mokėjimas turi būti atliekamas kitomis nei grynaisiais pinigais priemonėmis, t. y. mokėjimu per banką, grindžiamas noru užtikrinti, kad atleidimas nuo mokesčio būtų faktiškai taikomas tik asmenims, turintiems teisę į tokį atleidimą, ir taip kovoti su sukčiavimu ir piktnaudžiavimu.
- 34 Nors, kaip priminta šio sprendimo 32 punkte, toks tikslas yra teisėtas, valstybės narės, vykdydamos Sąjungos teisės joms suteiktus įgaliojimus, privalo paisyti bendrųjų teisės principų, tarp kurių yra proporcingumo principas (2017 m. birželio 29 d. Sprendimo *Komisija / Portugalija*, C-126/15, EU:C:2017:504, 62 punktą).
- 35 Proporciumo principas įpareigoja valstybes nars imtis tokių priemonių, kurios, leisdamos veiksmingai pasiekti vidaus teisės tikslus, neviršytų to, kas būtina, ir kuo mažiau prieštarautų atitinkamuose Sąjungos teisės aktuose nustatytiems kitiems tikslams ir principams. Šiuo klausimu Teisingumo Teismo jurisprudencijoje patikslinama, kad, kai galima rinktis iš kelių tinkamų priemonių, reikia taikyti mažiausiai varžančią, o sukelti nepatogumai neturi būti neproporcingi nurodytiems tikslams (2017 m. birželio 29 d. Sprendimo *Komisija / Portugalija*, C-126/15, EU:C:2017:504, 64 punktą ir nurodyta jurisprudencija).
- 36 Dėl šio sprendimo 33 punkte priminto reikalavimo pažymėtina, kad jo laikantis galima gauti informacijos siekiant nustatyti mokėtojo tapatybę ir šio mokėjimo tikrumo įrodymų, o tai iš principo leidžia kontroliuoti, ar laikytasi atleidimo nuo mokesčio sąlygos, susijusios su pirkėjo priklausymu asmenų, kuriems taikomas Direktyvos 2008/118 12 straipsnyje įtvirtintas atleidimas nuo akcizų, ratui.
- 37 Vis dėlto, kalbant apie sąlygų, kurias reikia įvykdyti norint pasinaudoti minėtu atleidimu nuo mokesčio, laikymosi kontrolę, reikia pažymėti, kad Direktyvos 2008/118 13 straipsnyje jau numatyta, kad prie akcizais apmokestinamų prekių, gabenamų taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, siekiant jas pristatyti gavėjui, nurodytam šios direktyvos 12 straipsnio 1 dalyje, turi būti pridėtas atleidimo nuo akcizų sertifikatas.
- 38 Šiame Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 II priede aprašytame sertifikate nurodoma asmens, kuriam taikomas atleidimas nuo mokesčio (atleidžiamos nuo mokesčio įstaigos arba fizinio asmens), tapatybė ir kontaktiniai duomenys, pateikiamas išsamus atitinkamų prekių ar paslaugų aprašymas (jų pobūdis, kiekis ar skaičius), jų vienetai ir visuma, taip pat naudojama valiuta, aiškus asmens, kuriam taikomas atleidimas nuo mokesčio, pareiškimas, kad minėtos prekės ar paslaugos yra skirtos oficialiam naudojimui, numatytam Direktyvos 2008/118 12 straipsnyje, arba asmeniniam naudojimui, kaip diplomatinių atstovybių arba konsulinių įstaigų nario, organizacijos spaudas su data ir parašu tuo atveju, jeigu prašymas pateiktas dėl asmeniškai vartoti skirtų prekių, ir priimančiosios valstybės narės kompetentingų institucijų spaudas su data ir parašu, patvirtinantis, kad sandoris – visas arba tiek, kiek jis susijęs su nurodytu kiekiu, – atitinka atleidimo nuo akcizų sąlygas.
- 39 Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 II priede esančiose aiškinamosiose pastabose dėl atleidimo nuo mokesčio sertifikato nurodyta, kad šis sertifikatas, kurį sudaro du egzemplioriai, iš kurių vieną saugo apmokestinamasis asmuo arba sandėlio savininkas pagal jo valstybėje narėje

taikomas nacionalines nuostatas kaip atleidimo nuo mokesčio patvirtinimą, turi būti lengvai įskaitomas, nenutrinamas, be galimybės kažką prirašyti, be ištrynimų arba gadinimo ženklų. Prireikus turi būti pateikiamas informacijos, susijusios su atitinkamomis prekėmis ar paslaugomis ir atitinkamu užsakymu, vertimas į kalbą, kuri pripažįstama apmokestinamojo asmens arba sandėlio savininko valstybėje narėje. Iš šių pastabų 4 punkto taip pat matyti, kad ant sertifikato diplomatinėje atstovybėje ar konsulinėje įstaigoje uždėtu pirmesniame punkte minėtu spaudu atitinkama tarptautinė įstaiga patvirtina, kad asmuo, kurį galima atleisti nuo mokesčio, yra jo personalo dalis ir kad atitinkamos prekės ar paslaugos skirtos asmeniniam naudojimui.

- 40 Taigi atleidimo nuo mokesčio sertifikate ir aiškinamosiose pastabose tiksliai aprašomi etapai ir taisyklės, kurių turi laikytis įvairios atleidimo nuo mokesčio procedūroje dalyvaujantios šalys, t. y. apmokestinamasis asmuo, priimančioji valstybė narė, diplomatinės atstovybės, konsulinės įstaigos arba atitinkamos tarptautinės organizacijos institucijos, o pirkimo asmeniniam naudojimui atveju – jų narys, įsigyjantis prekių, kurioms taikomas atleidimas nuo mokesčio.
- 41 Iš atleidimo nuo mokesčio sertifikato aprašymo matyti, kad šiame sertifikate pateikiama įvairi informacija (išsamus atitinkamų prekių ir paslaugų aprašymas, jį pasirašiusių asmenų statusas ir atitinkamos diplomatinės, konsulinės ar tarptautinės įstaigos ir priimančiosios valstybės narės kompetentingų institucijų patvirtinimas), kuria remiantis savaime galima veiksmingai kontroliuoti, ar laikomasi Direktyvos 2008/118 12 straipsnyje apibrėžtų atleidimo nuo mokesčio sąlygų.
- 42 Dėl Latvijos ir Ispanijos vyriausybių pozicijos, kad mokėjimas kitomis nei grynaisiais pinigais priemonėmis leidžia mokesčių administratoriui pasinaudojant turima banko informacija patikrinti, ar laikomasi atleidimo nuo mokesčio sąlygų, ir mokėjimo operacijos tikrumą, reikia pažymėti, kad, pirma, kiek tai susiję su atleidimo nuo mokesčio sąlygomis, duomenys apie pirkėją, kuriam taikomas atleidimas nuo mokesčio, ir išsami informacija apie prekes, paslaugas ir kainą yra nurodyti atleidimo nuo mokesčio sertifikate. Taigi kita nei grynaisiais mokėjimo priemonė, t. y. mokėjimas per banką, nepateikia informacijos apie atleidimo nuo mokesčio sąlygų laikymąsi, kurios dar nėra nurodytos atleidimo nuo mokesčio sertifikate.
- 43 Dėl klausimo, ar mokėjimo kitomis nei grynaisiais pinigais priemonėmis reikalavimas gali būti pateisinamas siekiant patikrinti komercinio sandorio, dėl kurio prašoma atleisti nuo akcizo mokesčio, tikrumą, reikia pažymėti, kad pardavimo faktą iš esmės pakankamai įrodo apmokėta sąskaita faktūra arba tuo pagrindu išduotas kasos čekis, t. y. apskaitos dokumentai, kuriuos kartu su atleidimo nuo mokesčio sertifikatu gali reikalauti pateikti priimančioji valstybė narė.
- 44 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, reikia konstatuoti, kad, kiek tai susiję su Direktyvos 2008/118 12 straipsnyje nurodytais sandoriais, reikalavimas atlikti mokėjimą kitomis nei grynaisiais pinigais priemonėmis, siekiant patikrinti atitinkamo sandorio tikrumą, neatrodo atitinkantis proporcingumo principą, tačiau tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.
- 45 Galiausiai, kalbant apie prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo prejudiciniame klausime nurodytas sąlygas, pagal kurias tiekėjui faktiškai turi sumokėti tikrieji prekių, kurioms taikomas atleidimas nuo akcizų, gavėjai, reikia pažymėti, kad nors neabejotina, jog atleidimas nuo akcizų gali būti taikomas tik toms prekėms, kurios faktiškai parduodamos asmenims, turintiems teisę į atleidimą nuo akcizų (tai pakankamai įrodo atleidimo nuo mokesčio sertifikatas ir

apmokėta sąskaita faktūra arba kasos čekis), nei iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos, nei iš Akcizų įstatymo 20 straipsnio 5 dalies nematyti, kad Latvijos teisės aktuose būtų reikalaujama, kad pirkėjas mokėjimą atliktų tiesiogiai tiekėjui.

- 46 Iš viso to, kas išdėstyta, matyti, kad į pateiktus klausimus reikia atsakyti: Direktyvos 2008/118 12 straipsnis turi būti aiškinamas kaip draudžiantis, kad nustatydamas atleidimo nuo akcizų sąlygas ir apribojimus prekėms, naudojamoms diplomatinių ir konsulinių santykių kontekste, šiam atleidimui nuo mokesčio taikyti priimančioji valstybė narė įtvirtintų sąlygą, kad šių prekių įsigijimo kaina būtų sumokėta kitomis nei gryniesi pinigai priemonėmis.

### **Dėl bylinėjimosi išlaidų**

- 47 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 (trečioji kolegija) nusprendžia:

**2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvos 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinančios Direktyvą 92/12/EEB, 12 straipsnis turi būti aiškinamas kaip draudžiantis, kad nustatydamas atleidimo nuo akcizų sąlygas ir apribojimus prekėms, naudojamoms diplomatinių ir konsulinių santykių kontekste, šiam atleidimui nuo mokesčio taikyti priimančioji valstybė narė įtvirtintų sąlygą, kad šių prekių įsigijimo kaina būtų sumokėta kitomis nei gryniesi pinigai priemonėmis.**

Parašai.