



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2016 m. sausio 28 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Apmokestinimas — Bendra akcizų tvarka — Direktyva 2008/118/EB — Pažeidimas, įvykdytas gabenant akcizais apmokestinamas prekes — Prekių, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gabenimas — Prekės, kurių trūksta pristatymo momentu — Akcizo rinkimas, kai nėra prekių sunaikinimo arba negrįžtamo praradimo įrodymo“

Byloje C-64/15

dėl *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) 2014 m. lapkričio 11 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2015 m. vasario 12 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

BP Europa SE

prieš

Hauptzollamt Hamburg-Stadt

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Arabadjiev, teisėjai J.-C. Bonichot (pranešėjas) ir E. Regan,

generalinis advokatas M. Bobek,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *BP Europa SE*, atstovaujamos advokatų D. Völker ir A. Grin,

— *Hauptzollamt Hamburg-Stadt*, atstovaujamos J. Thaler,

— Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* A. Collabолletta,

— Europos Komisijos, atstovaujamos F. Tomat ir M. Wasmeier,

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

* Proceso kalba: vokiečių.

priima šį

Sprendimą

- 1 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 2009, p. 12), išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *BP Europa SE* (toliau – *BP Europa*) ir *Hauptzollamt Hamburg-Stadt* (Hamburgo miesto muitinė) ginčą dėl apmokestinimo, kurio reikalaujama kaip energijos mokesčio dėl trūkstamo dyzelino kiekio pristatius šią prekę į apmokestinamų prekių sandėlį Vokietijoje.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

Direktyva 2008/118

- 3 Direktyvoje 2008/118, be kitų, yra šios konstatuojamosios dalys:

„(1) 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyva 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole [(JO L 76, p. 1)], buvo keletą kartų iš esmės pakeista. Kadangi turi būti padaryta kitų pakeitimų, siekiant aiškumo direktyvą reikėtų pakeisti kita direktyva.

(2) Sąlygos skaičiuoti akcizą prekėms, kurias apima Direktyva 92/12/EEB <...>, 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 paaikškinti, kada akcizais apmokestinamos prekės yra išleidžiamos vartoti ir kas yra tas asmuo, kuriam tenka prievolė mokėti akcizus.

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

<...>“

- 4 Pagal Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 1 dalį:

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

- a) energetikos produktų ir elektros energijos, kuriuos apima [2003 m. spalio 27 d. Tarybos] direktyva 2003/96/EB], pakeičianti Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą (OL L 283, p. 51; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 405)].

<...>“

5 Direktyvos 2008/118 4 straipsnyje nustatyta:

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

<...>

- 7) akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas – akcizais apmokestinamų prekių, kurioms netaikoma sąlyginio neapmokestinimo muitinės procedūra ar kita priemonė, gamybos, perdirbimo, laikymo ar gabenimo apmokestinimo tvarka ar kita priemonė, kai akcizų mokėjimas laikinai atidedamas;

<...>

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

6 Pagal šios direktyvos 7 straipsnį:

„1. Prieivolė apskaičiuoti akcizus atsiranda išleidimo vartoti metu ir išleidimo vartoti valstybėje narėje.

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

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

<...>

4. Visiškas akcizais apmokestinamų prekių, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, sunaikinimas arba negrįžtamas praradimas dėl paties tų prekių pobūdžio, nenumatytų aplinkybių ar *force majeure* arba gavus valstybės narės kompetentingų institucijų leidimą nelaikomas išleidimu vartoti.

Šios direktyvos tikslais prekės laikomos visiškai sunaikintomis arba negrįžtamai prarastomis, jei jų negalima panaudoti kaip akcizais apmokestinamų prekių.

Atitinkamų akcizais apmokestinamų prekių visiško sunaikinimo arba negrįžtamo praradimo faktas turi būti įrodytas kompetentingoms institucijoms tos valstybės narės, kurioje prekės buvo visiškai sunaikintos arba negrįžtamai prarastos, arba, jei neįmanoma nustatyti, kurioje valstybėje narėje prekės buvo prarastos, valstybės narės, kurioje tai buvo nustatyta, kompetentingoms institucijoms.

<...>“

7 Tos pačios direktyvos 10 straipsnyje numatyta:

„1. Jei pažeidimas įvyko gabenant akcizais apmokestinamas prekes, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, ir dėl jo tos prekės išleistos vartoti pagal 7 straipsnio 2 dalies a punktą, tai laikoma, kad jos išleistos vartoti toje valstybėje narėje, kurioje įvyko pažeidimas.

2. Jei pažeidimas nustatytas gabenant akcizais apmokestinamas prekes, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, ir dėl jo tos prekės išleistos vartoti pagal 7 straipsnio 2 dalies a punktą, bet neįmanoma nustatyti, kur pažeidimas įvyko, tai laikoma, kad jis įvyko toje valstybėje narėje, kurioje tas pažeidimas buvo nustatytas, ir tuo laiku, kai jis buvo nustatytas.

3. 1 ir 2 dalyse nurodytais atvejais kompetentingos institucijos tos valstybės narės, kurioje prekės buvo išleistos vartoti arba, laikoma, kad buvo išleistos vartoti, informuoja išsiuntimo valstybės narės kompetentingas institucijas.

4. Jeigu akcizais apmokestinamos prekės, gabenamos joms pritaikius akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, nebuvo pristatytos į jų paskirties vietą ir gabenimo metu nenustatyta jokių pažeidimų, dėl kurių prekės būtų išleistos vartoti pagal 7 straipsnio 2 dalies a punktą, tai laikoma, kad pažeidimas įvyko išsiuntimo valstybėje narėje ir tuo metu, kai pradėtas gabenimas, išskyrus atvejus, jei per keturis mėnesius nuo gabenimo pradžios, kaip apibrėžta 20 straipsnio 1 dalyje, buvo pateikta įrodymų, įtikinančių išsiuntimo valstybės narės kompetentingas institucijas, kad gabenimas užbaigtas pagal 20 straipsnio 2 dalį, arba joms buvo pateikta įrodymų dėl vietos, kurioje įvyko pažeidimas.

<...>

6. Šio straipsnio tikslais „pažeidimas“ – situacija, įvykusi akcizais apmokestinamų prekių, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gabenimo metu, išskyrus 7 straipsnio 4 dalyje nurodytą atvejį, dėl kurios akcizais apmokestinamų prekių gabenimas arba jo dalis nėra užbaigiami pagal 20 straipsnio 2 dalį.“

8. Pagal Direktyvos 2008/118 16 straipsnio 2 dalies c ir d punktus įgaliotas sandėlio savininkas privalo tvarkyti kiekvieno mokestinio sandėlio atsargų ir akcizais apmokestinamų prekių gabenimo apskaitą ir visas akcizais apmokestinamas prekes, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, priimti į savo mokestinį sandėlį ir užbaigus gabenimą jas įtraukti į sandėlio apskaitą.

9. Šios direktyvos 17 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Pritaikius akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, akcizais apmokestinamos prekės Bendrijos teritorijoje gali būti gabenamos, įskaitant atvejus, kai prekės gabenamos per trečiąją valstybę ar trečiąją teritoriją:

a) iš apmokestinamų prekių sandėlio:

i) į kitą apmokestinamų prekių sandėlį;

<...>“

10. Tos pačios direktyvos 19 straipsnio 2 dalies c punkte numatyta, kad registruotas gavėjas turi leisti atlikti bet koki patikrinimą, leidžiantį paskirties valstybės narės kompetentingoms institucijoms įsitikinti, kad prekės iš tiesų buvo gautos.

11. Pagal Direktyvos 2008/118 20 straipsnio 2 dalį:

„Akcizais apmokestinamų prekių, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gabenimas baigiasi 17 straipsnio 1 dalies a punkto i <...> papunk[tyje] nurodytais atvejais, kai gavėjas priima akcizais apmokestinamų prekių pristatymą <...>“

Direktyva 2003/96

12. Pagal Direktyvos 2003/96 1 ir 2 straipsnius valstybės narės apmokestina, be kita ko, dyzeliną, priskirtą prie Kombinuotosios nomenklatūros kodo 2710 19 41.

Vokietijos teisė

- 13 2006 m. liepos 15 d. Energijos mokesčio (*Energiesteuergesetz, BGBl. 2006 I, p. 1534*, toliau – *EnergieStG*) 8 straipsnyje „Prievolė apskaičiuoti mokesť išleidžiant vartoti“ nurodoma:

„(1) Prievolė apskaičiuoti mokesť atsiranda tada, kai energetikos produktai, kaip jie suprantamai pagal 4 straipsnį, paimami iš apmokestinamų prekių sandėlio ir jiems netaikoma sąlyginio neapmokestinimo procedūra arba jie iš ten išgabenami siekiant sunaudoti ar suvartoti apmokestinamų prekių sandėlyje (išleidimas į apyvartą). Jei išleidus į apyvartą taikoma atleidimo nuo mokesčio procedūra (24 straipsnio 1 dalis), prievolė apskaičiuoti mokesť neatsiranda.

(1a) Prievolė apskaičiuoti akcizą neatsiranda, jei energetikos produktai visiškai sunaikinti arba negrižtamai prarasti dėl paties jų pobūdžio arba dėl nenumatytų aplinkybių ar *force majeure*. Energetikos produktai laikomi visiškai sunaikintais arba negrižtamai prarastais, jei jų, kaip tokių, nebegalima vartoti. Energetikos produktų visiškas sunaikinimas arba negrižtamas praradimas turi būti pakankamai įrodytas.

<...>“

- 14 *EnergieStG* 11 straipsnyje „Gabenimas iš kitų valstybių narių ir į jas“ numatyta:

„(1) Produktai, kaip jie suprantami pagal 4 straipsnį, taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, gali būti gabenami taip pat ir per trečiąsias šalis arba teritorijas,

<...>

2. iš apmokestinamų prekių sandėlių kitose valstybėse narėse arba iš registruotų siuntėjų importo vietos kitose valstybėse narėse

a) į apmokestinamų prekių sandėlį

<...>

mokestinėje teritorijoje;

<...>

(4) <...> 1 dalies 2 punkte numatytais atvejais gabenimas, taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, baigiasi energetikos produktus priėmus apmokestinamų prekių gavimo sandėlyje <...>“

- 15 Pagal *EnergieStG* 14 straipsnį „Pažeidimai gabenant“:

„(1) „Pažeidimas“ – situacija, susidariusi gabenimo metu, taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, išskyrus 8 straipsnio 1a dalyje nustatytus atvejus, dėl kurios gabenimas arba jo dalis negali būti tinkamai baigti.

<...>

(3) Jei gabenimo metu, taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, iš apmokestinamų prekių sandėlio kitoje valstybėje narėje arba iš importo vietos kitoje valstybėje narėje mokestinėje teritorijoje nustatoma, kad pažeidimas įvyko, bet neįmanoma nustatyti, kur, laikoma, kad jis įvyko mokestinėje teritorijoje ir tuo laiku, kai jis buvo nustatytas.

(4) Jei energetikos produktai, pritaikius akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, iš vienos mokestinės teritorijos buvo gabenami į kitą valstybę narę (11 straipsnio 1 dalies 1 punktas ir 13 straipsnio 1 dalis), bet nebuvo pristatyti į paskirties vietą, o gabenimo metu nenustatyta jokio pažeidimo, laikoma, kad pažeidimas pagal 1 dalį įvyko mokestinėje teritorijoje tuo metu, kai pradėtas gabenimas, išskyrus atvejus, kai per keturis mėnesius nuo gabenimo pradžios buvo pateikta įrodymų, įtikinančių, kad energetikos produktai:

1. pristatyti į paskirties vietą ir gabenimas užbaigtas tinkamai arba
2. dėl ne mokestinėje teritorijoje įvykusio pažeidimo nepristatyti į paskirties vietą.

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 16 2011 m. sausio mėn. *BP Europa* iš Nyderlanduose esančio apmokestinamų prekių sandėlio išsiuntė laivu 2,4 milijono litrų dyzelino, priskirto prie Kombinuotosios nomenklatūros kodo 2710 19 41, į apmokestinamų prekių sandėlį Vokietijoje. Gabenimas vyko taikant prekėms akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, numatytą Direktyvos 2008/118 17–31 straipsniuose.
- 17 Paskirties vietoje, pristačius dyzeliną, Vokietijoje esančio apmokestinamų prekių sandėlio savininkas nustatė, kad gautas kiekis yra 4 854 litrais mažesnis, nei nurodytas administraciniuose elektroniniuose dokumentuose, išduotuose siekiant taikyti sąlyginio neapmokestinimo procedūrą, t. y. 0,202 % deklaruoto kiekio, ir apie tai informavo muitinės institucijas pranešime apie prekių gavimą.
- 18 2012 m. sausio 16 d. sprendime Hamburgo miesto muitinė apmokestino 24,93 euro energijos mokesčiu trūkstamą dyzelino kiekį, kuris viršijo paprastai 0,2 % Vokietijos administratoriaus leistiną ribą.
- 19 *Finanzgericht Hamburg* (Hamburgo finansų teismas) atmetė *BP Europa* skundą dėl šio apmokestinimo. Iš tiesų jis nusprendė, kad dyzelino kiekio trūko dėl pažeidimo, padaryto mokestinėje teritorijoje, ir prekės buvo išleistos vartoti. Gavęs kasacinį skundą *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) svarstė, ar šis teisinis ginčo vertinimas, kylantis iš nacionalinės teisės, kuria perkelta Direktyva 2008/118, atitinka jos reikalavimus, būtent tuos, kurie susiję su prievolės apskaičiuoti akcizą atsiradimo sąlygomis ir valstybės narės, kuri kompetentinga juos rinkti, nustatymu, jei tik dalis prekių, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, nepasiekė paskirties vietos.
- 20 Tokiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
 - „1. Ar Direktyvos 2008/118 10 straipsnio 4 dalį reikia aiškinti taip, kad joje nustatytos sąlygos yra įvykdytos tik tada, kai prekių, gabenamų joms pritaikius akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, visas kiekis nebuvo pristatytas į paskirties vietą, ir ar šią taisyklę, atsižvelgiant į šios direktyvos 10 straipsnio 6 dalį, taip pat galima taikyti tais atvejais, kai akcizais apmokestinamų prekių, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, dalis nebuvo pristatyta į paskirties vietą?
 2. Ar Direktyvos 2008/118 20 straipsnio 2 dalį reikia aiškinti taip, kad akcizais apmokestinamų prekių, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gabenimas baigiasi tik tada, kai gavėjas visiškai iškrauna pas jį atvykusią transporto priemonę, taigi trūkstamas kiekis nustatomas iškrovimo procese dar gabenimo metu?

3. Ar Direktyvos 2008/118 10 straipsnio 2 dalimi, siejama su 7 straipsnio 2 dalies a punktu, draudžiama nacionalinė taisyklė, pagal kurią paskirties valstybės narės kompetencija surinkti mokestį (greta Direktyvos 2008/118/EB 7 straipsnio 4 dalyje nustatytų išimties atvejų) priklauso vien tik nuo pažeidimo nustatymo fakto ir negalėjimo nustatyti vietos, kur buvo padarytas šis pažeidimas, ir ar reikia papildomai nustatyti, kad akcizais apmokestinamos prekės išleistos vartoti joms nebetaikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo?
- 4) Ar Direktyvos 2008/118 7 straipsnio 2 dalies a punktą reikia aiškinti taip, kad, nustatant pažeidimą pagal Direktyvos 2008/118 10 straipsnio 2 dalį, reikia daryti prielaidą, kad gabenamos ir į paskirties vietą nepristatytos akcizais apmokestinamos prekės, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, yra išleistos vartoti visais tais atvejais, kai pagal Direktyvos 2008/118/EB 7 straipsnio 4 dalį negalima įrodyti, kad nustatytas trūkstamas kiekis buvo sunaikintas arba negrižtamai prarastas?“

Dėl prejudicinių klausimų

Pirminės pastabos

- 21 Pagal Direktyvos 2008/118 2 straipsnį akcizais apmokestinamos prekės, numatytos šios direktyvos 1 straipsnyje, tarp kurių yra energetikos produktai, numatyti Direktyvoje 2003/96, jų gamybos, įskaitant atitinkamus atvejus, jų išgavimo Bendrijos teritorijoje metu ar jų importo į Bendrijos teritoriją metu. Nors akcizo apmokestinimo momentas yra atitinkamų prekių gamyba šioje teritorijoje ar importas į šią teritoriją, prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda pagal Direktyvos 2008/118 7 straipsnio 1 dalį tik išleidimo vartoti metu.
- 22 Pagal Direktyvos 2008/118 17 straipsnio 1 dalies a punkto i papunktį pritaikius akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, akcizais apmokestinamos prekės Sąjungos teritorijoje gali būti gabenamos, kaip nurodoma pagrindinėje byloje, iš apmokestinamų prekių sandėlio valstybėje narėje į apmokestinamų prekių sandėlį, esantį kitoje valstybėje narėje. Tokio akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo savybė yra tai, kad akcizo mokestis už prekes, kurioms taikomas toks režimas, dar nėra mokėtinas, nors apmokestinimo momentas jau įvyko (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Cipriani*, C-395/00, EU:C:2002:751, 42 punktą). Taigi, kalbant apie akcizų apmokestinamas prekes, taikant tokį režimą akcizų mokėjimas atidedamas iki to momento, kai bus įvykdyta prievolė apskaičiuoti akcizą sąlyga (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Dansk Transport og Logistik*, C-230/08, EU:C:2010:231, 78 punktą).
- 23 Laikoma, kad prekės, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, išleistos vartoti, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/118 7 straipsnio 2 dalies a punktą, kai jos išleistos, įskaitant neteisėtą išleidimą, iš akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo.
- 24 Nors pagal Direktyvos 92/12 6 straipsnio 1 dalį buvo numatyta, kad prievolė apskaičiuoti akcizus atsiranda ne tik atitinkamų prekių išleidimo vartoti metu, bet ir „nustačius trūkstamą kiekį“, Direktyvoje 2008/118 nenumatyta, kad prievolė apskaičiuoti akcizus atsiranda tuo atveju, kai trūksta kiekio.
- 25 Šiais klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, kokios prievolės apskaičiuoti akcizus taisyklės turi būti taikomos prekėms, kurios gabenamos pagal sąlyginio neapmokestinimo procedūrą, taikant Direktyvą 2008/118, jei pristatymo momentu nustatytas trūkstamas prekių kiekis, palygintu su kiekiu, kuris buvo išgabenimo vietoje.

- 26 Kadangi pagal Direktyvos 2008/118 7 straipsnio 2a punktą, kuris prievolę apskaičiuoti akcizus už prekes, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, sieja su išleidimu iš šio režimo, pirmiausia reikia atsakyti į antrąjį klausimą, kuris susijęs su Direktyvos 2008/118 20 straipsnio 2 dalimi, pagal kurią tokių prekių gabenimas baigiasi, kai jas gauna gavėjas.

Dėl antrojo klausimo

- 27 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Direktyvos 2008/118 20 straipsnio 2 dalį reikia aiškinti taip, kad akcizais apmokestinamų prekių, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, pagal šią nuostatą gabenimas baigiasi tik tada, kai tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, gavėjas visiškai iškrauna pas jį atvykusią transporto priemonę ir nustato, kad trūksta prekių, palyginti su tuo kiekiu, kuris jam turėjo būti pristatytas.
- 28 Kadangi Direktyva 2008/118 neapibrėžia, ką reiškia frazė „gavėjas priima akcizais apmokestinamų prekių pristatymą“, primintina, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką aiškinant Sąjungos teisės nuostatą reikia atsižvelgti į jos tekstą, kontekstą ir tikslus (žr., be kita ko, Sprendimo *Ispanija / Parlamentas ir Taryba*, C-44/14, EU:C:2015:554, 44 punktą).
- 29 Pirma, kiek tai susiję su Direktyvos 2008/118 20 straipsnio 2 dalies tekstu, svarbu priminti, kad jame numatytos pačios prekės ir nėra jokios nuorodos į priemones, kuriomis jos gabenamos. Nustatant pristatymo momentą reikia atsižvelgti į momentą, kai gavėjas realiai priima prekes, o ne tik į jų turinio, kad ir koks jis būtų, gabenimą gavėjui.
- 30 Antra, kiek tai susiję su nagrinėjamų Direktyvos 2008/118 nuostatų kontekstu, reikia konstatuoti, kad šios direktyvos 20 straipsnis priklauso jos IV skyriui „Akcizais apmokestinamų prekių, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gabenimas“. Tarp šio skyriaus nuostatų yra šios direktyvos 19 straipsnio 2 dalies c punktas, pagal kurį gavėjas turi leisti atlikti bet koki patikrinimą, leidžiantį paskirties valstybės narės kompetentingoms institucijoms įsitikinti, kad atitinkamos prekės iš tiesų buvo gautos. Sąjungos teisės aktų leidėjas taip ketino realų prekių gavimą padaryti svarbiausių sąlygų, pagal kurias prekių, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gabenimas turi būti vertinamas jas pristatant, elementu. Jokia kita šio skyriaus nuostata neleidžia aiškinti kitaip.
- 31 Trečia, Direktyvos 2008/118 20 straipsnio 2 dalies nuostatose nustačius, kada baigiasi akcizais apmokestinamų prekių, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gabenimas, siekiama apibrėžti momentą, kada šios prekės, kaip nustatyta šio sprendimo 23 punkte, išleistos vartoti, ir nustatyti momentą, kada atsiranda prievolė apskaičiuoti mokestį už šias prekes.
- 32 Be to, kadangi akcizas yra vartojimo mokestis, kaip nurodyta Direktyvos 2008/118 9 konstatuojamojoje dalyje, pagrįstas vartoti išleidžiamų prekių kiekiu, prievolės apskaičiuoti šį mokestį atsiradimo momentas turi būti nustatomas taip, kad būtų galima tiksliai nustatyti atitinkamų prekių kiekį. Atsižvelgiant į šį tikslą, šios direktyvos 20 straipsnio 2 dalį, kurioje pažymima, kad akcizais apmokestinamų prekių, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gabenimas baigiasi, kai gavėjas priima šių prekių pristatymą, reikia aiškinti taip, jog šis prekių pristatymo priėmimas įvyksta tuo momentu, kai gavėjas gali tiksliai sužinoti realiai gautų prekių kiekį.
- 33 Jei prekių pristatymo priėmimas turi būti laikomas įvykusi tuo momentu, kai akcizais apmokestinamas prekes gabenanti transporto priemonė atvyksta į paskirties vietą, bet gavėjas dar negali nustatyti realiai pristatyto kiekio, prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda nepaisant paties nagrinėjamo mokesčio pobūdžio, pagal kurį, kaip nurodyta ankstesniame punkte, turi būti tiksliai žinomas išleistų vartoti prekių kiekis. Todėl tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, nagrinėjamas prekių pristatymo priėmimas nelaikomas įvykusi tol, kol visiškai neiškraunama šių prekių pakrauta transporto priemonė.

- 34 Be to, pagal Direktyvos 2008/118 16 straipsnio 2 dalies d punktą reikalaujama, kad įgaliotas sandėlio savininkas visas akcizais apmokestinamas prekes, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, priimtų į savo apmokestinamų prekių sandėlį ir užbaigus gabenimą jas įtrauktų į sandėlio apskaitą, ir taip susiedamas šias fizines ir apskaitos operacijas su gabenimo pabaiga Sąjungos teisės aktų leidėjas siekė, kad pabaigos momentas būtų tas momentas, kai nagrinėjamas prekes realiai gauna įgaliotas sandėlio savininkas, o jų kiekis gali būti tiksliai nustatytas tam, jog jos būtų apskaitytos sandėlio dokumentuose.
- 35 Šiomis aplinkybėmis į antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: Direktyvos 2008/118 20 straipsnio 2 dalį reikia aiškinti taip, kad akcizais apmokestinamų prekių, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, pagal šią nuostatą gabenimas baigiasi tada, kai tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, šių prekių gavėjas, visiškai iškrovęs prekių pakrautą transporto priemonę, nustato, kad trūksta prekių, palyginti su tuo kiekiu, kuris jam turėjo būti pristatytas.

Dėl trečiojo ir ketvirtojo klausimų

- 36 Trečiuoju ir ketvirtuoju klausimais, kuriuos reikia išnagrinėti kartu vėliau, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Direktyvos 7 straipsnio 2 dalies a punkto ir 10 straipsnio 2 dalies nuostatos reikia aiškinti taip, kad jų reglamentuojamos situacijos skiriasi nuo šios direktyvos 7 straipsnio 4 dalimi reglamentuojamos situacijos ir šios nuostatos draudžia nacionalinės teisės nuostatą, kuri perkeldama šios direktyvos 10 straipsnio 2 dalį nenustato jos taikymo sąlygos, kad akcizais apmokestinamoms prekėms, išleidžiamoms vartoti, turi būti nebetaikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas.
- 37 Pagal Direktyvos 2008/118 10 straipsnio 2 dalį, jei pažeidimas nustatytas gabenant akcizais apmokestinamas prekes, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, ir dėl jo tos prekės išleistos vartoti pagal šios direktyvos 7 straipsnio 2 dalies a punktą, bet neįmanoma nustatyti, kur pažeidimas įvyko, laikoma, kad jis įvyko toje valstybėje narėje, kurioje tas pažeidimas buvo nustatytas, ir tuo laiku, kai jis buvo nustatytas.
- 38 Iš šių nuostatų matyti, kad jose numatytas atvejis, kai dėl pažeidimo, nustatyto gabenant akcizais apmokestinamas prekes, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, jos išleidžiamos vartoti ir joms nebetaikomas šis režimas.
- 39 Todėl nacionalinės teisės nuostata, kuri perkelia Direktyvos 2008/118 10 straipsnio 2 dalį, iš esmės neturi numatyti, kad laikoma, jog toks pažeidimas padarytas toje valstybėje narėje, kurioje jis buvo nustatytas, ir tuo laiku, kai jis buvo nustatytas, nenustatant sąlygos, kad dėl minėto pažeidimo atitinkamos prekės išleistos vartoti.
- 40 Neginčytina, kad *EnergieStG* 14 straipsnyje, kuriuo perkeliama ši nuostata, nenumatyta tokia sąlyga.
- 41 Vis dėlto iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad nacionaliniai teismai, taikydami nacionalinės teisės aktus, turi juos aiškinti kiek įmanoma atsižvelgdami į atitinkamos direktyvos tekstą ir tikslą, kad būtų pasiektas direktyvoje numatytas rezultatas ir kad būtų laikomasi SESV 288 straipsnio trečios pastraipos. Ši pareiga nacionalinę teisę aiškinti taip, kad aiškinimas atitiktų Sąjungos teisę, iš tiesų pagrįsta pačia SESV sistema, nes sudaro sąlygas nacionaliniams teismams, nagrinėjantiems gautas bylas, pagal savo kompetenciją užtikrinti visišką Sąjungos teisės veiksmingumą (žr., be kita ko, Sprendimo *Dominguez*, C-282/10, EU:C:2012:33, 24 punktą).

- 42 Šiuo klausimu primintina, kad Direktyvos 2008/118 10 straipsnio tikslais šio straipsnio 6 dalyje „pažeidimas“ apibrėžiamas kaip situacija, įvykusi akcizais apmokestinamų prekių, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gabenimo metu, išskyrus šios direktyvos 7 straipsnio 4 dalyje nurodytą atvejį, dėl kurios akcizais apmokestinamų prekių gabenimas arba jo dalis nėra užbaigiami pagal šios direktyvos 20 straipsnio 2 dalį.
- 43 Nustačius trūkumą pristačius akcizais apmokestinamas prekes, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, atsiskleidžia neišvengiamai įvykusi situacija, kurioje trūkstamos prekės nebuvo šio pristatymo dalykas, o jų gabenimas nebuvo užbaigtas pagal Direktyvos 2008/118 20 straipsnio 2 dalį. Todėl ši situacija yra pažeidimas, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos 10 straipsnio 6 dalį. Dėl tokio pažeidimo privalomai nebetaikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas ir prekės išleidžiamos vartoti, kaip numatyta šios direktyvos 7 straipsnio 2 dalies a punkte.
- 44 Šiomis aplinkybėmis, jei nacionalinės teisės nuostatoje, perkeliančioje Direktyvos 2008/118 10 straipsnio 2 dalį, kaip antai *EnergieStG* 14 straipsnyje, nenurodyta, kad jos taikymas priklauso nuo sąlygos, jog dėl pažeidimo atitinkamos prekės išleidžiamos vartoti, tai nekliudo taikyti šią nacionalinę nuostatą nustatant trūkumus, dėl kurių neišvengiamai įvyksta toks išleidimas vartoti.
- 45 Be to, svarbu pažymėti, kad pažeidimas, kurį reglamentuoja Direktyvos 2008/118 10 straipsnio 2 dalis, apima kitą situaciją, kaip buvo priminta šio sprendimo 42 punkte, nei numatyta šios direktyvos 7 straipsnio 4 dalyje, t. y. kitą nei „visiškas akcizais apmokestinamų prekių sunaikinimas arba negrįžtamas praradimas“.
- 46 Todėl, jei yra pateiktas tokio akcizais apmokestinamų prekių, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, visiško sunaikinimo ar negrįžtamo praradimo įrodymas, tokiu atveju negali būti išleidimo vartoti, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/118 7 straipsnio 2 dalies a punktą, ir negali būti taikoma šios direktyvos 10 straipsnio 2 dalis. Todėl situacijos, kurioms taikomos šios nuostatos, skiriasi nuo numatytos šios direktyvos 7 straipsnio 4 dalyje.
- 47 Atsižvelgiant į tai, kas minėta, į trečiąjį ir ketvirtąjį klausimus reikia atsakyti taip: Direktyvos 7 straipsnio 2 dalies a punkto ir 10 straipsnio 2 dalies nuostatas reikia aiškinti taip, kad:
- jų reglamentuojamos situacijos skiriasi nuo šios direktyvos 7 straipsnio 4 dalimi reglamentuojamos situacijos ir kad
 - aplinkybė, kad nacionalinės teisės nuostatoje, perkeliančioje Direktyvos 2008/118 10 straipsnio 2 dalį, kaip antai nagrinėjamoje pagrindinėje byloje, aiškiai nenumatyta, kad dėl pažeidimo, kurį reglamentuoja ši direktyvos nuostata, atitinkamos prekės turi būti išleidžiamos vartoti, tai nekliudo taikyti šią nacionalinę nuostatą nustatant trūkumus, dėl kurių neišvengiamai įvyksta toks išleidimas vartoti.

Dėl pirmojo klausimo

- 48 Pirmuoju klausimu, kurį reikia nagrinėti paskutinį, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Direktyvos 2008/118 10 straipsnio 4 dalį reikia aiškinti taip, kad ją reikia taikyti ne tik tada, kai visas prekių, gabentų pritaikius akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, kiekis nebuvo pristatytas į paskirties vietą, bet ir tuo atveju, kai tik dalis šių prekių nebuvo pristatyta į paskirties vietą.

- 49 Reikia priminti, kad pagal šią nuostatą, jeigu akcizais apmokestinamos prekės, gabenamos joms pritaikius akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, nebuvo pristatytos į paskirties vietą ir gabenimo metu nenustatyta jokių pažeidimų, dėl kurių prekės būtų išleistos vartoti pagal Direktyvos 2008/118 7 straipsnio 2 dalies a punktą, tai laikoma, kad pažeidimas įvyko išsiuntimo valstybėje narėje ir tuo metu, kai pradėtas gabenimas.
- 50 Taigi, net pagal patį Direktyvos 2008/118 10 straipsnio 4 dalies tekstą negalima suprasti taip, kad ši nuostata taikoma tik tuo atveju, kai į paskirties vietą nepristatomas visas prekių, gabenamų joms pritaikius akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, kiekis.
- 51 Nei šios nuostatos sistema, nei jos tikslas jai nesuteikia kitokios taikymo srities.
- 52 Viena vertus, kaip ir Direktyvos 2008/118 10 straipsnio 1 ir 2 dalies nuostatos, šio straipsnio 4 dalies nuostatos reglamentuoja atvejus, kai pažeidimai padaromi gabenant akcizais apmokestinamas prekes, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas. Kaip priminta šio sprendimo 42 punkte, šio straipsnio tikslais jo 6 dalyje „pažeidimas“ apibrėžiamas kaip situacija, įvykusi akcizais apmokestinamų prekių, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gabenimo metu, išskyrus šios direktyvos 7 straipsnio 4 dalyje nurodytą atvejį, dėl kurios akcizais apmokestinamų prekių gabenimas arba jo dalis nėra užbaigiami pagal šios direktyvos 20 straipsnio 2 dalį. Taigi, Direktyvos 2008/118 10 straipsnio 4 dalis priskirtina prie tų aplinkybių, kurioms esant Sąjungos teisės aktų leidėjas ketino numatyti visus pažeidimų atvejus, įskaitant ir tuos, kurie susiję tik su gabenimo dalimi.
- 53 Kita vertus, Direktyvos 2008/118 10 straipsnio nuostatų tikslas nustatyti taisykles, pagal kurias nustatoma valstybė narė, kurioje turi būti laikoma, jog akcizais apmokestinamos prekės, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, buvo išleistos vartoti dėl pažeidimo, padaryto gabenant. Atsižvelgiant į šį tikslą niekas neleidžia manyti, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas, priimdamas šio straipsnio 4 dalį, kurioje numatytas gabenant padarytas, bet tuo metu nenustatytas pažeidimas, siekė šioje dalyje nustatytą tvarką taikyti tik tuo atveju, kai visas prekių, gabentų pritaikius akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, kiekis nepristatytas į paskirties vietą.
- 54 Atsižvelgiant į tai, kas minėta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: Direktyvos 2008/118 10 straipsnio 4 dalį reikia aiškinti taip, kad ji taikoma ne tik tada, kai visas prekių, gabentų pritaikius akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, kiekis nebuvo pristatytas į paskirties vietą, bet ir tuo atveju, kai tik dalis šių prekių nebuvo pristatyta į paskirties vietą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 55 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 (šeštoji kolegija) nusprendžia:

- 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvos 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinančios Direktyvą 92/12/EEB, 20 straipsnio 2 dalį reikia aiškinti taip, kad akcizais apmokestinamų prekių, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, pagal šią nuostatą gabenimas baigiasi tada, kai tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, šių prekių gavėjas, visiškai iškrovęs prekių pakrautą transporto priemonę, nustato, kad trūksta prekių, palyginti su tuo kiekiu, kuris jam turėjo būti pristatytas.**

2. **Direktyvos 2008/118 7 straipsnio 2 dalies a punkto ir 10 straipsnio 2 dalies nuostatas reikia aiškinti taip, kad:**
 - jų reglamentuojamos situacijos skiriasi nuo šios direktyvos 7 straipsnio 4 dalimi reglamentuojamos situacijos ir kad
 - aplinkybė, kad nacionalinės teisės nuostatoje, perkeliančioje Direktyvos 2008/118 10 straipsnio 2 dalį, kaip antai nagrinėjamoje pagrindinėje byloje, aiškiai nenumatyta, kad dėl pažeidimo, kurį reglamentuoja ši direktyvos nuostata, atitinkamos prekės turi būti išleidžiamos vartoti, tai nekliudo taikyti šią nacionalinę nuostatą nustatant trūkumus, dėl kurių neišvengiamai įvyksta toks išleidimas vartoti.
3. **Direktyvos 2008/118 10 straipsnio 4 dalį reikia aiškinti taip, kad ji taikoma ne tik tada, kai visas prekių, gabentų pritaikius akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, kiekis nebuvo pristatytas į paskirties vietą, bet ir tuo atveju, kai tik dalis šių prekių nebuvo pristatyta į paskirties vietą.**

Parašai.