



## Teismo praktikos rinkinys

### TEISINGUMO TEISMO (dešimtoji kolegija) SPRENDIMAS

2023 m. rugsėjo 7 d.\*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Laisvas prekių judėjimas – Akcizai – Direktyva 92/12/EEB – 6 straipsnio 1 dalies a punktas – Prievolė mokėti akcizus – Neteisėtas produktų išgabėnimas iš laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimo zonos – Neteisėtas veiksmas, priskirtinas išimtinai tretiesiems asmenims – Administracinio lydimojo dokumento klastojimas – 14 straipsnio 1 dalis – Atleidimas nuo mokesčio už produktus, kurie prarasti taikant jiems laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimą – Nenumatytos aplinkybės arba *force majeure* – Įgaliotojo sandėlio savininko atsakomybė“

Byloje C-323/22

dėl *Corte suprema di cassazione* (Kasacinis teismas, Italija) 2022 m. gegužės 6 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2022 m. gegužės 13 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**KRI SpA**, perėmusi *S.I.L.O.NE. – Sistema logistico nord-est Srl* teises,

prieš

**Agenzia delle Dogane e dei Monopoli**

TEISINGUMO TEISMAS (dešimtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas D. Gratsias, teisėjai M. Ilešič (pranešėjas) ir Z. Csehi,

generalinis advokatas M. Campos Sánchez-Bordona,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *KRI SpA*, atstovaujamos *avvocati* M. Logozzo ir F. C. Palermo,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* A. Collabolletta,
- Europos Komisijos, atstovaujamos M. Björkland ir F. Moro,

\* Proceso kalba: italų.

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

priima šį

### Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyvos 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole (OL L 76, 1992, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 179), iš dalies pakeistos 2004 m. lapkričio 16 d. Tarybos direktyva 2004/106/EB (OL L 359, 2004, p. 30) (toliau – Direktyva 92/12), 14 straipsnio 1 dalies išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *KRI SpA*, perėmusios *SI.LO.NE. – Sistema logistico nord-est Srl* teises, ir *Agenzia delle Dogane e dei Monopoli* (Muitų ir monopolijų agentūra, Italija) ginčą dėl šios bendrovės mokėtinų akcizų išieškojimo dėl to, kad ji tariamai pažeidė laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimą gabenant mineralinį kurą.

### Teisinis pagrindas

#### *Sąjungos teisė*

- 3 Direktyvos 92/12 pirma, ketvirta ir penkta konstatuojamosios dalys buvo suformuluotos taip:  
„kadangi vidaus rinkos sukūrimui ir funkcionavimui būtinas laisvas prekių, įskaitant ir akcizais apmokestinamas prekes, judėjimas;  
<...>  
kadangi, siekiant užtikrinti vidaus rinkos sukūrimą ir funkcionavimą, visose valstybėse narėse akcizai turi būti taikomi vienodai;  
kadangi produktų pristatymo, laikymo iki pristatymo arba tiekimo savarankiška ūkine veikla besiverčiančiam prekybininkui arba viešajai įstaigai, jeigu jis įvyksta kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje jie buvo išleisti laisvai cirkuliuoti, atveju atsiranda pagrindas akcizams tiems produktams taikyti toje kitoje valstybėje narėje.“
- 4 Šios direktyvos 1 straipsnio 1 dalyje buvo numatyta:  
„Ši direktyva nustato procedūras, taikytinas produktams, apmokestinamiems akcizais ir kitais netiesioginiais mokesčiais, kurie tiesiogiai ar netiesiogiai taikomi tokių produktų vartojimui, išskyrus pridėtinės vertės mokesčių bei [Europos] Bendrijos nustatytus mokesčius.“
- 5 Pagal šios direktyvos 3 straipsnio 1 dalį ši direktyva Bendrijos lygiu, be kita ko, buvo taikoma mineraliniam kurui.

6 Tos pačios direktyvos 4 straipsnyje buvo nustatyta:

„Šioje direktyvoje vartojamos šios sąvokos:

- a) *įgaliotasis sandėlio savininkas* – fizinis arba juridinis asmuo, valstybės narės atsakingos institucijos įgaliotas savo verslo kontekste gaminti, perdirbti, laikyti, gauti ir išsiųsti akcizais apmokestinamus produktus, taikant laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimą;
- b) *mokestinis sandėlis* – vieta, kurioje įgaliotasis sandėlio savininkas savo verslo kontekste ir laikydamasis tam tikrų valstybės narės, kurioje yra mokestinis sandėlis, atsakingos institucijos nustatytų sąlygų, gamina, perdirba, laiko, į kuri gauna arba iš kurio išsiunčia akcizais apmokestinamus produktus taikant laikino akcizų mokėjimo atidėjimo režimą;
- c) *laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimas* – produktų gamybai, perdirbimui, laikymui ir gabenimui taikomas apmokestinimo režimas, kai akcizo mokėjimas yra laikinai atidėtas;
- d) *registruotas prekybininkas* – įgaliotojo sandėlio savininko statuso neturintis fizinis arba juridinis asmuo, kuriam valstybės narės atsakingos institucijos suteikia teisę jo verslo kontekste gauti iš kitos valstybės narės akcizais apmokestinamus produktus, kuriems taikomas laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimas. Toks prekybininkas negali nei laikyti, nei išsiųsti tokių produktų, taikant laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimą;

<...>“

7 Direktyvos 92/12 5 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje buvo numatyta:

„3 straipsnio 1 dalyje nurodyti produktai tampa akcizų objektu juos pagaminus 2 straipsnyje apibrėžtoje Bendrijos teritorijoje arba jų importo į tą teritoriją metu.“

8 Šios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies a punkte buvo nustatyta:

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

Akcizais apmokestinamų produktų išleidimas vartojimui – tai:

- a) bet koks šių produktų išgabenimas, įskaitant ir neteisėtą, iš laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimo.“

9 Minėtos direktyvos 13 straipsnyje buvo numatyta:

„Įgaliotasis sandėlio savininkas privalo:

- a) jei būtina, suteikti garantijas gamybai, perdirbimui ir laikymui bei privalomas garantijas gabenimui pagal 15 straipsnio 3 dalį, kurių sąlygas nustato valstybių narių kompetentingos institucijos, licencijuojančios muitinės sandėlių veikimą;
- b) laikytis toje valstybėje narėje, kurioje yra įsteigtas mokestinis sandėlis, nustatytų reikalavimų;
- c) tvarkyti kiekvieno sandėlio atsargų ir produktų judėjimo apskaitą;

- d) prireikus pateikti produktus apžiūrai;
- e) leisti atlikti kontrolinius patikrinimus bei inventorizacijas.

Reikalavimai turi nepažeisti nacionalinių sandorių ir sandorių tarp valstybių narių nediskriminavimo principo.“

- 10 Tos pačios direktyvos 14 straipsnyje buvo numatyta:

„1. Įgaliotieji sandėlių savininkai atleidžiami nuo mokesčio už produktus, kurie prarasti taikant jiems laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimą, jeigu jie prarasti dėl nelaimingų atsitikimų arba nenugalimos jėgos (*force majeure*) ir nustatomi atitinkamos valstybės narės įgaliotos institucijos. Jie taip pat atleidžiami nuo mokesčio už produktus, kurie taikant laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimą produktų gaminimo, perdirbimo, sandėliavimo bei gabenimo metu prarandami dėl natūralių produktų savybių. Kiekviena valstybė narė nustato tokio atleidimo nuo mokesčių sąlygas. Atleidimas nuo mokesčių ta pačia tvarka taikomas 16 straipsnyje nurodytiems prekybininkams dėl taikant laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimą gabenamų produktų.

2. 1 dalyje minimi nuostoliai, patiriami gabenimo taikant laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimą tarp valstybių narių metu, nustatomi pagal paskirties valstybės narės taisykles.

3. Nepažeidžiant 20 straipsnio, mokestis už trūkumus, išskyrus 1 dalyje nurodytus nuostolius bei tuos, dėl kurių pagal 1 dalį neatleidžiama nuo mokesčių, yra apskaičiuojamas taikant tarifus, galiojusius atitinkamoje valstybėje narėje tuo metu, kai buvo patirti atsakingų institucijų nustatyti nuostoliai arba, kai tai būtina, tuo metu, kai buvo nustatytas trūkumas.

<...>“

- 11 Direktyvos 92/12 15 straipsnyje buvo numatyta:

„1. Nepažeidžiant 5 straipsnio 2 dalies, 16 straipsnio, 19 straipsnio 4 dalies ir 23 straipsnio 1a dalies nuostatų, akcizu apmokestinami produktai, kuriems taikomas laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimas, gabenami tarp mokestinių sandėlių.

<...>

2. Valstybių narių atsakingų institucijų pagal 13 straipsnį įgalioti sandėlių savininkai laikomi įgaliotais tiek gabenimui tos pačios valstybės narės ribose, tiek gabenimui tarp valstybių narių.

3. Prekių gabenimo tarp Bendrijos valstybių rizika padengiama garantija, kurią suteikia įgaliotasis sandėlio – siuntėjo savininkas, kaip nurodyta 13 straipsnyje, ar, jeigu tai būtina, garantija, pagal kurią prekių siuntėjas ir vežėjas atsako solidariai arba atskirai. Valstybių narių kompetentingos institucijos gali leisti vežėjui arba produktų savininkui suteikti garantiją vietoj įgaliotojo sandėlio – siuntėjo savininko. Prireikus, valstybės narės gali pareikalauti, kad garantiją pateiktų prekių gavėjas.

Jeigu akcizu apmokestinamos mineralinės alyvos, transportuojamos Bendrijos teritorijoje jūra ir vamzdžiais, valstybės narės gali atleisti įgaliotąjį sandėlio – siuntėjo savininką nuo išipareigojimo suteikti pirmoje pastraipoje nurodytą garantiją.

Išsamias garantijų teikimo taisykles nustato valstybės narės. Garantija turi galioti visoje Bendrijoje.

4. Nepažeidžiant 20 straipsnio nuostatų, sandėlio – siuntėjo savininko ir, atitinkamais atvejais, vežėjo prievolės laikomos įvykdytomis, kai pagal 19 straipsnio sąlygas pateikus 18 straipsnyje nurodytą dokumentą įrodoma, kad produktai yra pristatyti gavėjui.

<...>“

12 Šios direktyvos 18 straipsnyje buvo nustatyta:

„1. Neatsižvelgiant į galimą kompiuterizuotų procedūrų naudojimą, visi akcizu apmokestinami produktai, judantys iš vienos valstybės narės į kitą, taikant laikiną akcizo mokėjimo atidėjimo režimą, taip pat ir produktai, judantys jūros ar oro keliais tiesiai iš vieno Bendrijos uosto ar oro uosto į kitą, turi būti siunčiami kartu su lydinčiuoju dokumentu, kurį surašo siuntėjas. Šis dokumentas gali būti administracinis arba komercinis dokumentas. Šio dokumento forma ir turinys bei procedūra, kurios reikia laikytis, jei tokio dokumento objektyviai naudoti negalima, turi būti nustatomi, laikantis 24 straipsnyje nustatytos tvarkos.

<...>

3. <...>

Šiame dokumente turi būti nurodyta:

- atitinkamo už mokesčius atsakingos paskirties valstybės narės institucijos padalinio adresas,
- data bei informacija apie mokesčio sumokėjimą ar šio už mokesčius atsakingos institucijos padalinio priimtą mokesčio sumokėjimą užtikrinančią garantiją.

<...>“

13 Minėtos direktyvos 19 straipsnio 1 dalyje buvo numatyta:

„Prekybininkai apie prekių išsiuntimą arba gavimą informuoja už mokesčius atsakingas valstybių narių institucijas, pateikdami arba darydami nuorodą į 18 straipsnyje minėtą dokumentą. Šis dokumentas išrašomas keturiais egzemplioriais:

- vienas egzempliorius skirtas saugoti prekių siuntėjui,
- vienas egzempliorius skirtas prekių gavėjui,
- vienas egzempliorius skirtas grąžinti prekių siuntėjui atsiskaitymui su už mokesčius atsakingomis institucijomis,
- vienas egzempliorius skirtas pateikti kompetentingoms paskirties valstybės narės institucijoms.

<...>“

14 Šios Direktyvos 20 straipsnio 1–3 dalyse buvo nurodyta:

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

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

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

3. Nepažeidžiant 6 straipsnio 2 dalies nuostatos, akcizais apmokestinamiems produktams nepasiekus paskirties vietos ir nesant galimybės nustatyti, kur padarytas pažeidimas, laikoma, kad toks pažeidimas buvo padarytas valstybėje narėje, iš kurios prekės buvo išgabentos, ir šioje valstybėje narėje akcizai privalo būti sumokėti taikant produktų išgabavimo dieną galiojusius tarifus, jeigu per keturis mėnesius kompetentingos institucijos negauna pranešimo apie teisingai atliktas operacijas arba apie tikslią pažeidimo vietą. Valstybės narės privalo imtis būtinų priemonių, reaguodamos į bet kokius pažeidimus ar neatitikimus, ir skirti už tai efektyvias nuobaudas.“

15 Nuo 2010 m. balandžio 1 d. Direktyva 92/12 buvo panaikinta ir pakeista 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinančia Direktyvą 92/12/EEB (OL L 9, 2009, p. 12). Vis dėlto atsižvelgiant į pagrindinės bylos faktines aplinkybes šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra nagrinėjamas remiantis Direktyvos 92/12 nuostatomis.

### ***Italijos teisė***

16 1995 m. spalio 26 d. *Decreto legislativo n. 504 – Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative* (Įstatyminis dekretas Nr. 504 dėl įstatymų, susijusių su gamybos ir vartojimo mokesčiais bei atitinkamomis baudžiamosiomis ir administracinėmis sankcijomis, suvestinio teksto patvirtinimo) (GURI, Nr. 279, 1995 m. lapkričio 29 d., p. 5), iš dalies pakeisto 2000 m. lapkričio 21 d. *Legge n. 342 – Misure in materia fiscale* (Įstatymas Nr. 342 dėl priemonių mokesčių srityje) (GURI, Nr. 194, 2000 m. lapkričio 25 d., p. 5; toliau – Įstatyminis dekretas Nr. 504/1995), 2 straipsnio 1, 2 ir 4 dalyse numatyta:

„1. Akcizais apmokestinamų produktų atveju mokesstinė prievolė atsiranda gamybos arba importo metu.

2. Akcizo mokesčiai apskaičiuojamas tuo metu, kai produktas išleidžiamas vartoti valstybės teritorijoje. Išleidimu vartoti taip pat laikomas:

a) [produktų] trūkumas, viršijantis leistiną kiekį, arba 4 straipsnyje nurodytų atleidimo nuo mokesčio sąlygų nebuvimas;

- b) [produktų] išgabenimas, įskaitant ir neteisėtą, iš laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimo [zonos];
- c) [produktų] gamyba arba importas, įskaitant ir neteisėtą, vykdytas netaikant laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimo;

<...>

4. Prievolę mokėti akcizą turi akcizais apmokestinamų prekių sandėlio, iš kurio produktai išleidžiami vartojimui, savininkas ir – solidariai – asmuo, kuris garantavo šį mokėjimą, arba asmuo, kuriam atsiranda prievolės apskaičiuoti mokestį sąlygos. Importuojamų produktų atveju apmokestinamasis asmuo, kuriam tenka mokestinė prievolė, nustatomas remiantis muitų teisės aktais.

<...>“

- 17 Įstatyminio dekreto Nr. 504/1995 4 straipsnyje „Atleidimas nuo mokesčio produktų praradimo ir avarijų atveju“ nustatyta:

„1. Praradus ar sunaikinus produktus, kuriems taikomas laikinas akcizo mokėjimo atidėjimo režimas, nuo mokesčio atleidžiama, jei atsakingas asmuo įrodo, kad produktai buvo prarasti ar sunaikinti dėl nenumatytų aplinkybių arba *force majeure*. Nenumatytoms aplinkybėms ir *force majeure* prilyginami trečiųjų šalių veiksmai, už kuriuos apmokestinamasis asmuo nėra atsakingas dėl tyčios ar didelio neatsargumo nebuvimo, ir veiksmai, už kuriuos tas pats asmuo atsakingas dėl nedidelio neatsargumo. Jeigu tretiesiems asmenims padarius nusikalstamą veiką iškeliama baudžiamoji byla, akcizų surinkimo procedūra sustabdoma, kol pagal Baudžiamojo proceso kodekso 648 straipsnį bus priimtas nutarimas nutraukti bylą arba neskundžiamas nuosprendis. Tokiu atveju taip pat sustabdoma pridėtinės vertės mokesčio, taikomo patiems akcizams, surinkimo procedūra. Jei nenustatoma, kad apmokestinamasis asmuo buvo susijęs su faktinėmis aplinkybėmis, ir jei nustatomi faktiškai atsakingi asmenys arba jei šie asmenys yra nežinomi, apmokestinamasis asmuo atleidžiamas nuo mokesčio ir lėšos gali būti išieškomos iš faktiškai atsakingo asmens.

2. Kai produktai, kuriems taikomas laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimas, prarandami gamybos ar perdirbimo proceso metu, kai mokestinė skola jau atsirado, nuo mokesčio atleidžiama atsižvelgiant į techniškai leistinų avarijų ribas, nustatytas finansų ministro dekretu, kuris turi būti priimtas pagal 1988 m. rugpjūčio 23 d. Įstatymo Nr. 400 17 straipsnio 3 dalį.

3. Gamtinėms ir techninėms avarijoms taikomos muitų teisės aktų nuostatos.

4. Transporto avarijas reglamentuojančios taisyklės taip pat taikomos iš Europos Sąjungos valstybių narių įvežamiems produktams, kuriems taikomas laikino akcizų mokėjimo atidėjimo režimas.“

18 Minėto įstatyminio dekreto 7 straipsnyje „Akcizais apmokestinamų prekių judėjimo pažeidimai“ nustatyta:

„1. Jei pažeidimas ar nusikaltimas, už kurį nenumatyta mokesinės prievolės panaikinimo pagal 4 straipsnį, padarytas produktų judėjimo taikant laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimą metu, nepažeidžiant nuostatų, reglamentuojančių baudžiamosios bylos iškėlimą, jei inkriminuojama veika yra nusikaltimas, taikomos šios nuostatos:

- a) akcizą sumoka fizinis ar juridinis asmuo, kuris veikė kaip gabenimo garantas;
- b) akcizas surenkamas Italijoje, jei pažeidimas ar nusikaltimas buvo padarytas šios valstybės teritorijoje;
- c) jei pažeidimas ar nusikaltimas nustatomas valstybės teritorijoje ir neįmanoma nustatyti, kur jis iš tikrųjų buvo padarytas, laikoma, kad jis buvo padarytas valstybės teritorijoje;
- d) jeigu iš valstybės teritorijos išsiųsti produktai nepasiekia paskirties vietos kitoje valstybėje narėje ir neįmanoma nustatyti, kur jie buvo išleisti vartoti, laikoma, kad pažeidimas ar nusikaltimas padarytas valstybės teritorijoje, o akcizas apskaičiuojamas pagal tarifą, galiojusį produktų išsiuntimo dieną, jeigu per keturis mėnesius nuo išsiuntimo dienos nepateikiama sandorio teisėtumo įrodymo arba įrodymo, kad pažeidimas ar nusikaltimas iš tikrųjų buvo padarytas už valstybės teritorijos ribų;

<...>“

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

- 19 Pagal Italijos teisę įsteigta bendrovė SI.LO.NE. vykdė naftos produktų sandėliavimo ir vežimo veiklą. Ji buvo prijungta prie *Shell Italia SpA*, kuri tapo KRI.
- 20 Nuo 2005 m. rugpjūčio 22 d. iki 2006 m. birželio 30 d. SI.LO.NE., kaip įgaliota sandėlio savininkė, iš Italijoje esančio savo apmokestinamų prekių sandėlio išsiuntė 196 mineralinio kuro (dyzelino ir benzino), kuriam taikomas laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimas, siuntas Slovėnijoje įsteigtai bendrovei *BMB Projekt d.o.o.*, turinčiai teisę gauti tokius produktus kaip registruotam prekybininkui. Už šias siuntas buvo sumokėta 2 816 426,10 EUR akcizo suma.
- 21 Gabenimo pagal laikino akcizų mokėjimo atidėjimo režimą tikslais SI.LO.NE. kiekvienai siuntai parengė administracinį lydimąjį dokumentą (toliau – ALD) keturiais egzemplioriais. Egzempliorius Nr. 1 buvo skirtas tam, kad siuntėjas jį saugotų, egzempliorius Nr. 2 turėjo lydėti prekes (jį paprastai saugo gavėjas), egzempliorius Nr. 3 – lydėti prekes ir gavėjas jį turėjo grąžinti siuntėjui kartu su prekių gavimo patvirtinimu, o egzempliorius Nr. 4 – lydėti prekes ir gavėjas turėjo jį perduoti paskirties vietos kompetentingai mokesčių institucijai.
- 22 Kiekvienos iš šių siuntų ALD egzempliorių Nr. 3 Slovėnijos prekybininkas grąžino SI.LO.NE. su prekių gavimo patvirtinimu ir tariamai Slovėnijos muitinės uždėta viza.



- 23 Gavusi Italijos muitinės prašymą pateikti informacijos per administracinės pagalbos mokesčių srityje procedūrą, 2008 m. liepos 10 d. Slovėnijos muitinė konstatavo, kad ALD egzemplioriaus Nr. 3 kitoje lapo pusėje esančios deklaracijos dėl 161 iš šių siuntų buvo klaidingos, nes tik 35 iš minėtų siuntų buvo iš tikrųjų įvežtos į Slovėnijos teritoriją.
- 24 Remdamasi konstatuotu klastojimu Italijos muitinė nusprendė, kad nebuvo įrodyta, jog nagrinėjamos prekės buvo išleistos vartoti už Italijos teritorijos ribų. Todėl ji padarė išvadą, kad SI.LO.NE. atlikti aptariamos 161 siuntos įforminimai buvo neteisėti. Negalėdama nustatyti vietos, kur nagrinėjamos prekės buvo neteisėtai išleistos vartoti, ši muitinė taip pat nusprendė, kad pažeidimai buvo padaryti Italijos teritorijoje.
- 25 Šiomis aplinkybėmis ji nusprendė, kad Italijos valstybė turi išieškoti už nagrinėjamus produktus mokėtiną akcizą.
- 26 2008 m. spalio 13 d. SI.LO.NE. teisiniams atstovams buvo iškelta baudžiamoji byla dėl muitinės transporto dokumentų klastojimo. Teritorinę jurisdikciją turinti teisminė institucija nusprendė nutraukti šią procedūrą, nes nebuvo įmanoma įrodyti, kad šios bendrovės teisėti atstovai dalyvavo vykdamą veiklą, kuria siekiama išvengti akcizų, nes dokumentų klastojimas buvo priskirtas tik neteisėtiems trečiųjų asmenų veiksams.
- 27 2009 m. liepos 15 d. Muitų ir monopolijų agentūra pateikė SI.LO.NE. mokėjimo pranešimą dėl akcizo už naftos produktus, susijusius su 161 neteisėta siunta, sumokėjimo; visa reikalavimo suma siekė 2 668 179 EUR.
- 28 SI.LO.NE. apskundė šį mokėjimo pranešimą *Commissione tributaria provinciale di Udine* (Udinės provincijos mokesčių ginčų komisija, Italija), remdamasi Įstatyminio dekreto Nr. 504/1995 4 straipsniu, kuriame numatytas atleidimas nuo mokesčio už prarastas prekes ar jų sunaikinimą dėl nenumatytų aplinkybių arba *force majeure*.
- 29 2011 m. sausio 19 d. sprendimu šis teismas patenkino SI.LO.NE. ieškinį. Muitinės ir monopolijų agentūra apskundė šį sprendimą *Commissione tributaria regionale per il Friuli-Venezia Giulia* (Friulio-Venecijos Džulijos regiono mokesčių ginčų komisija, Italija).
- 30 2012 m. liepos 6 d. sprendimu šis teismas pakeitė minėtą sprendimą ir patenkino Muitinės ir monopolijų agentūros apeliacinį skundą.
- 31 Apeliacinis teismas pažymėjo, kad Įstatyminio dekreto Nr. 504/1995 4 straipsnyje buvo numatytas atleidimas nuo mokesčio tik dėl akcizais apmokestinamų prekių praradimo ar sunaikinimo, o ne dėl neteisėto prekių paėmimo ar išgabenimo iš laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimo zonos, kaip yra nagrinėjamu atveju. Todėl jis nusprendė, kad SI.LO.NE. turėjo sumokėti akcizą, kuris buvo taikomas nagrinėjamiems produktams dėl neteisėto jų išgabenimo iš laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimo zonos pagal nacionalinės teisės aktus, susijusius su neteisėtu prekių paėmimu iš laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimo zonos arba neteisėtu išgabenimu iš jos.
- 32 Šis teismas iš esmės pritarė Muitinės ir monopolijų agentūros pozicijai dėl SI.LO.NE. atsakomybės sumokėti mokesį, pažymėdamas, kad, kalbant apie neteisėtą naftos produktų išleidimą į apyvartą taikant laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimą, sandėlio savininkas neišvengiamai buvo atsakingas už išvengto akcizo sumokėjimą ir kad neteisėti trečiųjų asmenų veiksmai neturėjo įtakos šios pareigos išnykimui, nes sandėlio savininko atsakomybė yra objektyvi.

- 33 *Shell Italia* dėl šio sprendimo pateikė kasacinį skundą *Corte suprema di cassazione* (Kasacinis teismas, Italija), t. y. prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, ir, atvirksčiai, teigė, kad nagrinėjamu atveju turi būti taikomi nacionalinės teisės aktai, susiję su atleidimu nuo mokesčio.
- 34 Atsižvelgiant į Teisingumo Teismo ir savo paties jurisprudenciją, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonių dėl Direktyvos 92/12 14 straipsnio taikymo srities, ypač kiek tai susiję su sąvokų „nelaimingas atsitikimas“ ir „*force majeure*“ taikymo sritimi tuo atveju, kai trečiasis asmuo atliko neteisėtus veiksmus, dėl kurių, nesant jo kaltės, pačiam įgaliotajam sandėlio savininkui gali kilti teisėtų lūkesčių.
- 35 Iš tiesų, viena vertus, jis pažymi, kad pagal pirmąją jurisprudencijos kryptį pagal objektyvios atsakomybės mechanizmą atrodo, jog tyčiniai trečiojo asmens veiksmai neatleidžia apmokestinamojo asmens nuo mokesstinės prievolės. Kita vertus, jis mano, kad yra kita jurisprudencijos kryptis, pagal kurią, atvirksčiai, teigiama, kad dėl tyčinių trečiojo asmens veiksmų apmokestinamasis asmuo gali būti atleistas nuo mokesstinės prievolės, jei sukčiavimo klastojant muitinės dokumentus atveju nustatoma, kad garantuojantis sandėlio savininkas apie tokį sukčiavimą nieko nežinojo, todėl neturėjo jokios priežasties manyti, kad produktas nebuvo gabenamas visiškai teisėtai taikant laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimą.
- 36 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, 2022 m. kovo 24 d. Sprendimas *TanQuid Polska* (C-711/20, EU:C:2022:215) neleidžia išsklaidyti abejonių dėl Direktyvos 92/12 14 straipsnio aiškinimo, nes byloje, kurioje priimtas tas sprendimas, mineralinių alyvų, gabenamų taikant laikiną akcizų mokėjimo atidėjimo režimą, gavėjas neigė jas gavęs, o šioje byloje prekių gavėjas grąžino kiekvienos iš ALD egzempliorių Nr. 3 ir taip leido sandėlio savininkui manyti, kad nagrinėjami produktai buvo pristatyti į numatytą paskirties vietą.
- 37 Šiomis aplinkybėmis *Corte suprema di cassazione* (Kasacinis teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar [Direktyvos 92/12] 14 straipsnio [1 dalies] pirmą sakinį reikia aiškinti taip, kad neteisėto akcizais apmokestinamo produkto išgabenimo atveju akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininko, garantuojančio mokesčio sumokėjimą, atsakomybė yra objektyvaus pobūdžio ir nėra jokios galimybės atleisti nuo prievolės vykdymo ir atitinkamų baudų sumų mokėjimo, net jei išgabenta buvo dėl neteisėto veiksmo, kuris priskirtinas – išimtinai – trečiajam asmeniui; ar jis gali būti aiškinamas taip, kad garantuojantis sandėlio savininkas, kuris ne tik visiškai nesusijęs su neteisėtu trečiojo asmens veiksmu, bet jam teisėtai ir be kaltės patikėta užtikrinti prekių judėjimo teisėtumą pagal laikino akcizų mokėjimo atidėjimo režimą, turėtų būti atleistas nuo mokesčio ir atitinkamų baudų, remiantis nenumatytomis aplinkybėmis arba *force majeure*?“

### Dėl prejudicinio klausimo

- 38 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 92/12 14 straipsnio 1 dalies pirmas sakinytis turi būti aiškinamas taip, kad jame numatytas atleidimas nuo mokesčio dėl prekių praradimo taikant laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimą dėl nenumatytų aplinkybių arba *force majeure*, taikomas už akcizų sumokėjimą atsakingam sandėlio savininkui, kai prekės neteisėtai išgabenamos iš laikino akcizo mokėjimo

atidėjimo režimo zonos, jeigu sandėlio savininkas visiškai nesusijęs su šiuo neteisėtu veiksmu, priskirtinu vien tretiesiems asmenims, ir jis turi teisėtų lūkesčių, kad produktas teisėtai gabenamas taikant laikiną akcizų mokėjimo atidėjimo režimą.

- 39 Visų pirma reikia priminti, kad Direktyva 92/12 siekiama nustatyti tam tikras akcizais apmokestinamų produktų, pavyzdžiui, mineralinio kuro, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 3 straipsnio 1 dalį, laikymo, judėjimo ir kontrolės taisykles, siekiant, be kita ko, užtikrinti, kaip matyti iš šios direktyvos 4 konstatuojamosios dalies, vienodą akcizų taikymą visose valstybėse narėse. Toks suderinimas iš principo leidžia išvengti dvigubo apmokestinimo valstybėse narėse (žr., be kita ko, 2021 m. vasario 24 d. Sprendimo *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, 44 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 40 Apmokestinimo momentas, kaip jis suprantamas pagal Direktyvą 92/12, pagal jos 5 straipsnio 1 dalies pirmą sakinį yra akcizais apmokestinamų produktų gamyba Sąjungos teritorijoje arba jų importas į šią teritoriją.
- 41 Vis dėlto pagal Direktyvos 92/12 6 straipsnio 1 dalį akcizas tampa mokėtinas, kai, be kita ko, akcizais apmokestinami produktai išleidžiami vartoti. Pagal šios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies antros pastraipos a punktą ši sąvoka taip pat apima bet kokių produktų išgabenimą, įskaitant ir neteisėtą, iš laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimo zonos, kaip apibrėžta minėtos direktyvos 4 straipsnio c punkte.
- 42 Tokiam laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimui būdinga tai, kad akcizai už produktus, kuriems taikomas toks režimas, dar nėra mokėtini, nors apmokestinimą lemiantis įvykis jau įvyko. Taigi, dėl akcizais apmokestinamų produktų pažymėtina, kad taikant tokį režimą akcizo mokėjimas atidedamas iki to momento, kai bus įvykdyta prievolės apskaičiuoti akcizus sąlyga, kaip antai nurodyta pirmesniame punkte (2022 m. kovo 24 d. Sprendimo *TanQuid Polska*, C-711/20, EU:C:2022:215, 42 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 43 Tokia mokėjimo sąlyga tenkinama tuo atveju, kai nagrinėjami produktai išgabenami, net ir neteisėtai, iš laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimo zonos, o toks išgabenimas pagal Direktyvos 92/12 6 straipsnio 1 dalies a punktą turi būti laikomas išleidimu vartoti.
- 44 Taigi reikia išnagrinėti sąlygas, kuriomis pagal šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalį taikomas atleidimas nuo mokesčių, siekiant nustatyti, ar šios sąlygos galėtų būti įvykdytos esant tokiai situacijai, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje.
- 45 Direktyvos 92/12 14 straipsnio 1 dalies pirmame sakinyje numatyta, kad įgaliotieji sandėlių savininkai atleidžiami nuo mokesčio už produktus, kurie prarasti taikant jiems laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimą, jeigu jie prarasti dėl nelaimingų atsitikimų arba *force majeure* ir nustatomi atitinkamos valstybės narės įgaliotos institucijos.
- 46 Pagal suformuotą jurisprudenciją iš vienodo Sąjungos teisės taikymo ir lygybės principo reikalavimų matyti, kad, kai Sąjungos teisės nuostatoje aiškiai nedaroma nuorodos į valstybių narių teisę, norint nustatyti šios nuostatos prasmę ir apimtį, ji visoje Sąjungoje paprastai turi būti aiškinama autonomiškai ir vienodai; šis aiškinimas turi būti nustatomas remiantis jos įprasta reikšme bendrinėje kalboje ir atsižvelgiant į kontekstą ir nagrinėjamu teisės aktu siekiamą tikslą (šiuo klausimu žr. 2021 m. birželio 10 d. Sprendimo *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Nekaltas tarpininkas)*, C-279/19, EU:C:2021:473, 23 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

- 47 Iš Direktyvos 92/12 14 straipsnio 1 dalies pirmo sakinio formuluotės matyti, kad sandėlio savininkas atleidžiamas nuo mokesčio, kai įvykdomos dvi sąlygos. Iš tiesų jis turi įrodyti, pirma, kad produktai „prarasti“ jiems taikant laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimą ir, antra, kad jie buvo „prarasti“ dėl nenumatytų aplinkybių ar *force majeure*.
- 48 Remiantis įprasta žodžio „prarastas“ reikšme bendrinėje kalboje, įgaliotojo sandėlio savininko patirtas produktų praradimas reiškia, kad jis iš dalies ar visiškai neteko daikto, kuriuo naudojosi arba kurį turėjo. Iš to matyti, kad žodis „prarasti“, kaip jis suprantamas pagal šio 14 straipsnio 1 dalies pirmą sakinį, yra produkto dingimas jo gamybos, perdirbimo, laikymo ar gabenimo metu.
- 49 Kadangi atleidimas nuo mokesčio, numatytas Direktyvos 92/12 14 straipsnio 1 dalies antrame sakinyje, skiriasi nuo numatytojo šios dalies pirmame sakinyje, pirmojo atleidimo nuo mokesčio negalima aiškinti plačiai (šiuo klausimu žr. 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, 43 punktą). Be to, Direktyvos 92/12 14 straipsnio 1 dalies pirmame sakinyje numatytas atleidimas nuo mokesčio dėl nelaimingo atsitikimo arba *force majeure* yra nuo bendrosios normos leidžianti nukrypti nuostata, kuri turi būti aiškinama siaurai (šiuo klausimu žr. 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, 30 punktą).
- 50 Taigi produkto, kuriam taikomas laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimas, dingimas gali reikšti tik tai, kad fiziškai neįmanoma išleisti šio produkto vartoti ar net patekti jam į Sąjungos prekybos grandinę.
- 51 Produktas, kuris tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė pagrindinėje byloje, neteisėtai išgabenamas iš laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimo zonos, vis dėlto lieka Sąjungos prekybos grandinėje.
- 52 Vadinas, toks neteisėtas akcizais apmokestinamo produkto išgabenimas iš laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimo zonos negali atitikti pirmosios iš dviejų kumuliacinių sąlygų, nurodytų šio sprendimo 47 punkte, kad įgaliotas sandėlio savininkas būtų atleistas nuo mokesčio mokėjimo.
- 53 Taigi, nesant „prarastų“ produktų, įgaliotasis sandėlio savininkas negali būti atleistas nuo mokesčio pagal Direktyvos 92/12 14 straipsnio 1 dalies pirmą sakinį esant neteisėtam išgabenimui iš laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimo zonos, net jei išgabenta buvo dėl neteisėto veiksmo, už kurį išimtinai atsakingas trečiasis asmuo, ir kai šis sandėlio savininkas turi teisėtų lūkesčių, kad produktas teisėtai gabenamas taikant laikino akcizų mokėjimo atidėjimo režimą.
- 54 Šios nuostatos aiškinimą patvirtina ir jos kontekstas, ir Direktyva 92/12 siekiami tikslai.
- 55 Konkrečiai kalbant, iš Direktyvos 92/12 struktūros, visų pirma iš jos 13 straipsnio, 15 straipsnio 3 ir 4 dalių, taip pat iš jos 20 straipsnio 1 dalies, matyti, kad teisės aktų leidėjas įgaliotajam sandėlio savininkui suteikė pagrindinį vaidmenį prekių, kurioms taikomas laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimas, judėjimo procese (2016 m. birželio 2 d. Sprendimo *Kapnoviomichania Karelia*, C-81/15, EU:C:2016:398, 31 punktą).

- 56 Taigi šis sandėlio savininkas, kaip fizinis ar juridinis asmuo, kuriam valstybės narės kompetentingos institucijos suteikė leidimą savo verslo tikslais gaminti, perdirbti, laikyti, gauti ir išsiųsti akcizais apmokestinamus produktus taikant laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimą, yra asmuo, įpareigotas sumokėti akcizus, jei pažeidimas, dėl kurio reikia juos mokėti, padaromas gabenant tas prekes. Be to, ši atsakomybė yra objektyvi ir grindžiama ne įrodyta ar tariama sandėlio savininko kalte, bet jo dalyvavimu vykdant ekonominę veiklą (šiuo klausimu žr. 2021 m. vasario 24 d. Sprendimo *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, 52 punktą).
- 57 Beje, kaip matyti iš Direktyvos 92/12 pirmos ir ketvirtos konstatuojamųjų dalių, vienas iš ja siekiamų tikslų yra užtikrinti vienodą akcizų taikymą visose valstybėse narėse, siekiant gero vidaus rinkos funkcionavimo, kuris apima laisvą prekių, įskaitant ir akcizais apmokestinamas prekes, judėjimą. Be to, tarp šių tikslų yra taip pat kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu (šiuo klausimu žr. 2021 m. birželio 10 d. Sprendimo *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Nekaltas tarpininkas)*, C-279/19, EU:C:2021:473, 31 punktą).
- 58 Sąvokos „praradimas“, kaip ji suprantama pagal šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalies pirmą sakinį, aiškinimas taip, kad ji apimtų neteisėtą akcizais apmokestinamos prekės išgabenimą iš laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimo zonos, neatitinka šio sprendimo pirmesniame punkte primintų tikslų. Iš tiesų, pirma, toks aiškinimas susilpnintų minėtos direktyvos sandėlio savininkui pagal laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimą suteiktos atsakomybės objektyvų pobūdį, taigi ir jo pagrindinį vaidmenį užtikrinant akcizų taikymą ir galiausiai – laisvą akcizais apmokestinamų prekių judėjimą. Antra, toks susilpninimas taip pat pakenktų tikslui kovoti su sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu, nes praktiškai būtų sunkiau išieškoti akcizus iš tokio sandėlio savininko neteisėtų veiksmų ar pažeidimo atveju (šiuo klausimu žr. 2021 m. birželio 10 d. Sprendimo *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Nekaltas tarpininkas)*, C-279/19, EU:C:2021:473, 34 punktą).
- 59 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad Direktyvos 92/12 14 straipsnio 1 dalies pirmas sakinytis turi būti aiškinamas taip, kad jame numatytas atleidimas nuo mokesčio netaikomas už akcizų sumokėjimą atsakingam sandėlio savininkui, kai produktai neteisėtai išgabenami iš laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimo zonos, net jeigu sandėlio savininkas visiškai nesusijęs su šiuo neteisėtu veiksmu, priskirtinu vien tretiesiems asmenims, ir jis turi teisėtų lūkesčių, kad produktas teisėtai gabenamas taikant laikiną akcizų mokėjimo atidėjimo režimą.

### **Dėl bylinėjimosi išlaidų**

- 60 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 (dešimtoji kolegija) nusprendžia:

**1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyvos 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole, 14 straipsnio 1 dalies pirmas sakinytis**

**turi būti aiškinamas taip:**

**jame numatytas atleidimas nuo mokesčio netaikomas už akcizų sumokėjimą atsakingam sandėlio savininkui, kai produktai neteisėtai išgabenami iš laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimo zonos, net jeigu sandėlio savininkas visiškai nesusijęs su šiuo neteisėtu veiksmu, priskirtinu vien tretiesiems asmenims, ir jis turi teisėtų lūkesčių, kad produktas teisėtai gabenamas taikant laikiną akcizų mokėjimo atidėjimo režimą.**

Parašai.