



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA M. KAMPOSA SANČESA-BORDONAS [M. CAMPOS
SÁNCHEZ-BORDONA]
SECINĀJUMI,
sniegti 2018. gada 28. novembrī¹

Lieta C-567/17

**UAB “Bene Factum”,
piedaloties:**

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Lietuvos Augstākā administratīvā tiesa) lūgums sniegt
prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Akcīzes nodoklis – Daļēji denaturēts spirts – Atbrīvojumi no
nodokļa – Produkti, kas nav paredzēti cilvēku patēriņam – Produktu izmantošanas formālais nolūks –
Faktiskais pielietojums – Saņēmējas valsts tiesības atcelt citā dalībvalstī piešķirtu atbrīvojumu no
nodokļa – Nopietns nodokļa nemaksāšanas, apiešanas vai ļaunprātīgas izmantošanas risks –
Procedūra atbrīvojuma no nodokļa atzīšanai par spēkā neesošu

1. Noteikti Polijā ražoti kosmētikas un mutes dobuma higiēnas produkti, kuri satur daļēji denaturētu
spirtu, šajā valstī ir atbrīvoti no Direktīvā 92/83/EEK² paredzētā saskaņotā akcīzes nodokļa.
Iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai šis atbrīvojums paliek spēkā, ja šos produktus pēc to transportēšanas
uz Lietuvu ar mērķi pārdot tos šajā dalībvalstī dažas personas šajā valstī lieto kā alkoholiskus
dzērienus.

I. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

1. Direktīva 92/83

2. Saskaņā ar 27. pantu:

“1. Dalībvalstis atbrīvo no saskaņotā akcīzes nodokļa šajā direktīvā minētos produktus saskaņā ar
nosacījumiem, kurus tās nosaka, lai panāktu pareizu un tūlītēju šādu atbrīvojumu piemērošanu un
novērstu jebkādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu:

[..]

¹ Oriģinālvaloda – spāņu.

² Padomes Direktīva (1992. gada 19. oktobris) par to, kā saskaņojams akcīzes nodoklis spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem (OV 1992, L 316, 21. lpp.).

- b) ja tie gan denaturēti saskaņā ar kādas dalībvalsts prasībām, gan tiek izmantoti tādu produktu ražošanai, kas nav domāti cilvēku patēriņam;

[..]

5. Ja kāda dalībvalsts atklāj, ka ar kādu produktu, kam piešķirts atbrīvojums saskaņā ar šīs direktīvas [šā panta] 1. punkta a) vai b) apakšpunktu, [ir] saistīta nodokļu nemaksāšana, apiešana vai ļaunprātīga izmantošana, tā var atteikties piešķirt atbrīvojumu vai atcelt jau piešķirtu atvieglojumu. Dalībvalsts par to tūdaļ ziņo Komisijai. Komisija paziņojumu pārsūta citām dalībvalstīm mēneša laikā pēc tā saņemšanas. Galīgo lēmumu pieņem saskaņā ar procedūru, kas noteikta Direktīvas 92/12/EEK 24. pantā. Dalībvalstu pienākums nav īstenot šādu lēmumu ar atpakaļejošu datumu.

[..]”

2. Direktīva 2008/118³

3. Saskaņā ar 2. panta noteikumiem:

“Akcīzes preces apliek ar akcīzes nodokli tad, kad:

- a) preces ražo, tostarp arī, attiecīgos gadījumos, iegūst, Kopienas teritorijā;
- b) preces importē Kopienas teritorijā.”

4. 7. pantā ir noteikts:

“1. Akcīzes nodoklis kļūst uzliedams brīdī, kad preces nodod patēriņam, un dalībvalstī, kurā to veic.

2. Šajā direktīvā “nodošana patēriņam” ir:

- a) akcīzes preču novirzīšana, arī nelikumīga novirzīšana, no atliktās nodokļa maksāšanas režīma;
- b) tādu akcīzes preču glabāšana, nepiemērojot atliktās nodokļa maksāšanas režīmu, ja nav iekasēts akcīzes nodoklis saskaņā ar piemērojamiem Kopienas tiesību aktiem un attiecīgās valsts tiesību aktiem;
- c) akcīzes preču ražošana, arī nelikumīga ražošana, nepiemērojot atliktās nodokļa maksāšanas režīmu;
- d) akcīzes preču imports, arī nelikumīgs imports, izņemot, ja attiecīgajām akcīzes precēm uzreiz pēc importa piemēro atliktās nodokļa maksāšanas režīmu.

[..]”

5. 33. panta 1. punktā ir paredzēts:

“[...] ja akcīzes preces, kas jau ir nodotas patēriņam vienā dalībvalstī, komerciālām vajadzībām glabā citā dalībvalstī, lai tās tur pārdotu vai izmantotu, tām uzlied akcīzes nodokli un akcīzes nodokli iekasē tajā dalībvalstī, kurā preces tiek glabātas.

³ Padomes Direktīva (2008. gada 16. decembris) par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ Direktīvu 92/12/EEK (OV 2009, L 9, 12. lpp.).

Šajā pantā “uzglabāšana komerciāliem nolūkiem” ir akcīzes preču glabāšana, ko veic personas, kas nav privātpersonas, vai privātpersonas, kas to dara nevis personīgai lietošanai, un ko tās transportējušas, bet citiem nolūkiem [..].”

B. Lietuvas tiesības

1. Lietuvas Republikas akcīžu iestatīšanas (Lietuvas Republikas Likums par akcīzes nodokli)⁴

6. 27. panta 1. punkta 1. apakšpunktā ir noteikts, ka no akcīzes nodokļa ir atbrīvojams “etilspirts, kas atzīts par denaturētu etilspirtu, kuram nav piemērojami akcīzes nodokļi”.

7. Balstoties uz šā likuma 28. panta 1. punktu, “akcīzes nodoklis nav piemērojams saskaņā ar attiecīgās dalībvalsts prasībām denaturētam etilspirtam, kas tiek izmantots nepārtikas produktu ražošanai, kurš saskaņā ar Padomes Direktīvas 92/83/EEK (1992. gada 19. oktobris) par to, kā saskaņojams akcīzes nodoklis spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem, 27. panta 1. punkta b) apakšpunktu nav apliekams ar akcīzes nodokļiem.”

2. Tarybos direktyvos 92/83/EEB dēļ akcīžu uz alkoholī ir alkoholinius gērimus struktūru suderinimo 27 straipsnio 1 dalies b punkto taikymo Lietuvas Respublikoje taisyklės (Direktīvas 92/83 piemērošanas noteikumi)⁵

8. Saskaņā ar 3.3. punktu:

“Denaturētam etilspirtam, ko piegādā no citas Eiropas Savienības dalībvalsts, akcīzes nodoklis nav piemērojams tikai tad, ja tas [..] ir nepārtikas produktos un ja tādos nepārtikas produktos dalībvalstī, no kuras šie nepārtikas produkti tiek piegādāti, ir atļauts izmantot denaturētu etilspirtu, nepiemērojot tam akcīzes nodokļus.”

II. Lietas fakti un prejudiciālie jautājumi

9. *Bene Factum* ir Lietuvā dibināta sabiedrība, kura šajā dalībvalstī nodarbojas ar kosmētikas un higiēnas līdzekļu ražošanu un tirdzniecību.

10. Laikposmā no 2009. gada līdz 2014. gadam tā komerciālos nolūkos importēja dažādu nosaukumu zobu skalošanas šķīdumu un kosmētisko spirtu, ko tā bija iegādājusies no kādas sabiedrības Polijas Republikā, kuras ražotie produkti bija ekskluzīvi paredzēti *Bene Factum*.

11. *Bene Factum* ne tikai pasūtīja attiecīgos produktus Polijas sabiedrībā, bet arī kontrolēja ražošanas procesus, lemjot par produktu sastāvu, iepakojuma un marķējuma dizainu, apzīmējot tos ar tai piederošo preču zīmi “BF cosmetics”.

12. Šajos produktos esošais etilspirts laikā, kad tie tika laisti brīvā apgrozībā Polijā, bija denaturēts saskaņā ar šīs dalībvalsts tiesību aktos izvirzītajām prasībām, izmantojot izopropilspirtu.

13. *Bene Factum* šo preču importu Lietuvas Republikā nedeklarēja un akcīzes nodokli par tajos esošo etilspirtu, ņemot vērā, ka tas bija denaturēts, nemaksāja.

4 2010. gada 1. aprīļa Likums Nr. XI-722.

5 Padomes Direktīvas 92/83/EEK (1992. gada 19. oktobris) par to, kā saskaņojams akcīzes nodoklis spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem, 27. panta 1. punkta b) apakšpunkta piemērošanas Lietuvas Republikā noteikumi. Lietuvas Republikas valdības 2002. gada 13. jūnija Rezolūcija Nr. 902.

14. Lietuvas nodokļu iestāde veica nodokļu pārbaudi, kurā tā konstatēja, ka *Bene Factum* importētos un piegādātos produktus tirgo dažādi vairumtirdzniecības un mazumtirdzniecības uzņēmumi (tostarp uzņēmumi, kuru pārvaldībā ir kioski), kuri tos galvenokārt pārdod kā alkoholiskus dzērienus.

15. Lietuvas nodokļu iestāde, pamatodamās uz principu par satura pārākumu pār formu, nolēma, ka attiecīgie produkti ir paredzēti lietošanai pārtikā kā alkoholiskie dzērieni, tādēļ tajos esošais etilspirts ir apliekams ar akcīzes nodokli. Tādējādi nodokļu iestāde atzina, ka *Bene Factum* ir jāmaksā akcīzes nodoklis, un uzdeva to samaksāt.

16. *Bene Factum* nodokļu iestādes turpmākos lēmumus nesekmīgi apstrīdēja Nodokļu strīdu komisijā un *Vilniaus apygardos administracinis teismas* (Viļņas administratīvā apgabaltiesa, Lietuva), kas apstiprināja šos lēmumus.

17. *Bene Factum* pirmās instances tiesas nolēmumu pārsūdzēja *Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas* (Lietuvas Augstākā administratīvā tiesa). Šī tiesa norāda, ka ir vispārzināms, ka Lietuvā atsevišķas personas, kurām parasti ir alkohola atkarība vai kuras gūst īpaši mazus ienākumus, un atsevišķi bezpajumtnieki tādus produktus, kādi ir attiecīgie produkti, lieto, lai apreibinātos, t.i., iegādājas tos, lai lietotu kā alkoholiskos dzērienus.

18. Iesniedzējtiesai nav šaubu par to, ka *Bene Factum* zināja, ka atsevišķa personu grupa lieto minētos produktus kā alkoholiskos dzērienus⁶. Lai gan šis uzņēmums pats tos galapatērētājiem nepārdeva, tā izvēlētais marķējums (piemēram, spirta tilpumkoncentrācijas norāde procentos), aromātu pievienošana (aromatizētāju lietošana), izvairīšanās no attiecīgā etilspirta denaturēšanas saskaņā ar Lietuvas tiesību aktiem un noteiktā zemā cena, kā arī citi konstatētie apstākļi ir uzskatāmi par faktoriem, kuri veicina attiecīgo produktu lietošanu alkoholisko dzērienu veidā.

19. Tiesa *a quo* secina, ka *Bene Factum* ne tikai zināja par to, ka attiecīgās preces (vai to daļu), ko tā importēja Lietuvas teritorijā, atsevišķas personas lieto kā alkoholiskos dzērienus, bet arī, pasūtīdama šos produktus ražošanai, acīmredzami ņēma vērā šo apstākli⁷.

20. Iesniedzējtiesai nav šaubu, ka attiecīgo produktu pamata (primārais) izmantošanas mērķis ir to izmantošana par kosmētikas un higiēnas līdzekļiem. Nav šaubu arī par to, ka personas, kuras iegādājās šos produktus apreibināšanās nolūkos, zināja, ka tās iegādājas un kā alkoholiskos dzērienus lieto tieši kosmētikas, kā arī higiēnas līdzekļus (produktus)⁸. Turpinājumā iesniedzējtiesa norāda, ka, pasūtīdama attiecīgo produktu ražošanu un importējuma tos Lietuvā, *Bene Factum* zināja, ka atsevišķas personas šos produktus lieto (varētu lietot) kā alkoholiskos dzērienus nolūkā apreibināties⁹.

21. Paskaidrojot, ka “nodokļu iestādes nostāja nozīmē, ka izskatāmajā lietā par pamatu netiek ņemts Direktīvas 92/83 27. panta 5. punktā paredzētais izņēmums”, *Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas* (Lietuvas Augstākā administratīvā tiesa) uzdod šādus prejudiciālos jautājumus:

“1) Vai Padomes Direktīvas 92/83/EEK (1992. gada 19. oktobris) par to, kā saskaņojams akcīzes nodoklis spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem, 27. panta 1. punkta b) apakšpunkts ir interpretējams tādējādi, ka šī norma ir piemērojama attiecībā uz jebkādiem produktiem, kas nav domāti cilvēku patēriņam, saskaņā ar to pamata (tiešo) izmantošanas mērķi, neatkarīgi no tā, ka dažas personas tādus kosmētikas un higiēnas produktus, kādi aplūkoti pamatlietā, apreibināšanās nolūkos lieto kā alkoholiskos dzērienus?

6 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu, 12. punkts.

7 Turpat, 13. un 14. punkts.

8 Turpat, 27. punkts.

9 Turpat, 28. punkts.

- 2) Vai atbildi uz pirmo jautājumu ietekmē apstākļi, ka persona, kura importējusi attiecīgos produktus no vienas dalībvalsts, zināja, ka produktus – kuros ir denaturēts etilspirts un ko pēc tās pasūtījuma saražoja un Lietuvā galapatērētājiem piegādāja (pārdeva) citas personas – atsevišķas personas lieto kā alkoholiskos dzērienus, tādēļ minētā persona, ņemot vērā šo apstākli, minētos produktus ražoja un marķēja nolūkā pārdot cik iespējams daudz šo produktu?”

III. Lietas dalībnieku argumentu kopsavilkums

22. *Bene Factum* uzskata, ka Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta b) apakšpunkta interpretācija un spirta aplikšana ar akcīzes nodokli bez atbrīvojuma nevar būt atkarīga no tā, ka personas, kurām ir zems sociālās integrācijas līmenis, lieto¹⁰ kosmētikas produktus kā dzērienus, sagrozot to dabisko izmantošanas mērķi.

23. Tirgotā produkta kvalificēšana ir atkarīga no objektīviem apstākļiem, tādiem kā ražotāja norādītais izmantošanas mērķis (saskaņā ar informāciju, kas norādīta uz iepakojuma, kopā ar datiem, kas iekļauti reklāmas materiālā, un laboratorijas testiem, kas veikti ražošanas procesa laikā), atbrīvojums no akcīzes nodokļa, ko noteikušas Polijas nodokļu iestādes, kā arī pārbaudes, kas veiktas Lietuvas Muitas laboratorijā, saskaņā ar kombinēto nomenklatūru¹¹ piešķirot [produktam] klasifikāciju KN33 (“kosmētikas produkti”).

24. Atbrīvojuma no nodokļa nepiešķiršana būtu pretrunā “pārtikas produkta” un “kosmētikas produkta” jēdzieniem, kas ir aplūkoti citās Savienības tiesiskā regulējuma nozarēs, kurās tiek ņemts vērā izmantošanas mērķis, nevis izmantošana, kas saistībā ar tiem varētu tikt īstenota praksē, vai izmantošana, kas atšķiras no tās, kurai tie ir paredzēti.

25. Turklāt Polijā piešķirtam atbrīvojumam no nodokļa, lai nodrošinātu Direktīvas 92/83 vienādu piemērošanu visā Savienībā, ir jābūt spēkā arī citās dalībvalstīs.

26. Visbeidzot, lai gan Direktīvas 92/83 27. panta 5. punktā dalībvalstīm ir ļauts atteikties piešķirt citā dalībvalstī noteiktu atbrīvojumu, lai novērstu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu, šajā gadījumā netika īstenota šajā noteikumā paredzētā procedūra. Lietuvas nodokļu iestāde atcēla atbrīvojumu bez pārejo dalībvalstu un Eiropas Komisijas, kuras kompetencē ir gala lēmuma pieņemšana šajā sakarā, pārbaudes.

27. Grieķijas valdība ir izanalizējusi divus Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētos nosacījumus. Saistībā ar pirmo nosacījumu (produkta denaturēšanu) tā norāda, ka, ņemot vērā, ka runa ir par kosmētikas un mutes dobuma higiēnas produktiem, denaturēšana ir jāveic ar saudzējošām, zema toksiskuma vielām, kurām nav nepatīkamas smaržas un alerģiskas vai kairinošas iedarbības. Šajā gadījumā izopropilspirta izmantošana ir ieteicama¹², lai minimāli denaturētu etilspirtu un tādējādi izmantotu atbrīvojumu no nodokļa. Šajā lietā šis nosacījums esot ievērots.

28. Saistībā ar otro nosacījumu, kas attiecas uz izmantošanu cilvēku patēriņā, Grieķijas un Čehijas Republikas valdības būtībā ir vienprātis, ka ir jāizvērtē ne vien produkta formālais nosaukums, bet arī tā faktiskā izmantošana. Importētāja rīcība ir būtiska, lai noteiktu, vai šis nosacījums ir izpildīts vai nav. Abas valdības analizē *Bene Factum* rīcību, uzskatot, ka atbrīvojums no nodokļa nebūtu pamatots.

10 Šo secinājumu kontekstā ar “lietot” būtībā ir jāsaprot “dzert”.

11 Kombinētā nomenklatūra (turpmāk tekstā – “KN”) ir ietverta Padomes Regulas (EEK) Nr. 2658/87 (1987. gada 23. jūlijs) par tarifu un statistikas nomenklatūru un kopējo muitas tarifu (OV 1987, L 256, 1. lpp.) I pielikumā.

12 Tā citē projekta grupas *Fiscalis* ieteikumus ITEG/R/3/2014 (EPG/013).

29. It īpaši Čehijas Republikas valdība apgalvo, ka faktiski *Bene Factum* konkurē nevis ar citiem kosmētisko produktu ražotājiem, bet gan ar alkoholisko dzērienu ražotājiem. Šādi panākot atbrīvojumu no akcīzes nodokļa, tiekot pārkāpts vispārējais princips par brīvas konkurences nodrošināšanu, saskaņā ar kuru tāda paša veida produkti ir apliekami ar vienādi augstiem nodokļiem.

30. Lietuvas valdība noliedz, ka *Bene Factum* varētu izmantot atbrīvojumu no nodokļa, ņemot vērā kosmētiskā produkta faktisko izmantošanas mērķi. Tā piebilst, ka savstarpējās atzīšanas princips nosaka, ka atbrīvojums ir piemērojams dalībvalstī, kas nav tā dalībvalsts, kurā atbrīvojums ir piešķirts, tomēr tas neliedz konstatēt, ka produkts, kas formāli nav paredzēts cilvēku patēriņam, šādi tiek izmantots un ka runa [šai gadījumā] ir par nodokļa nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu.

31. Lai konstatētu šo apstākli, Lietuvas valdība analizē *Bene Factum* darbības un apstākļus, kuri liek secināt, ka, laižot Lietuvas tirgū attiecīgos produktus, tie bija paredzēti cilvēku patēriņam kā alkoholiskie dzērieni.

32. Portugāles valdība uzskata, ka svarīgākie faktori ir denaturēta spirta izmantošana pārdošanai paredzētā produktā un fakts, ka tas bija paredzēts cita veida mērķim, nevis cilvēku patēriņam. Tādējādi atbrīvojums no nodokļa būtu piešķirams, pat ja dažas personas tos lietotu kā alkoholiskus dzērienus, jo šīs personas zināja vai tām bija jāzina, ka tas, ko tās pērk un lieto, ir kosmētikas vai personīgās higiēnas preces.

33. Komisija analizē abus Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētos nosacījumus, lai varētu tikt piešķirts atbrīvojums no nodokļa, un atsaucas uz Tiesas 2000. gada 7. decembra spriedumu Itālija/Komisija¹³, kurā tā atzina atbrīvojumu par pamatotu, lai gan “[produkta] faktiskais izmantošanas mērķis neatbilst uzņēmēja dotajam nosaukumam”.

34. Tomēr turpinājumā Komisija norāda, ka minētā sprieduma 50. punktā ir noteikts, ka “Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktā minēto produktu atbrīvojums no nodokļa ir princips, bet atteikums [piemērot atbrīvojumu] ir izņēmums”. Dalībvalstīm ar Direktīvas 92/83 27. panta 1. punktu piešķirtās pilnvaras paredzēt nosacījumus, “lai panāktu pareizu un tūlītēju šādu atbrīvojumu piemērošanu un novērstu jebkādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu”, nemaina šajā noteikumā paredzētā pienākuma piešķirt atbrīvojumu beznosacījuma raksturu.

35. Komisija pamatojas uz Direktīvas 92/83 27. panta 5. punktu, kas ir noteikums, saskaņā ar kuru dalībvalstis var atteikties piešķirt atbrīvojumu vai atcelt jau piešķirtu atvieglojumu, ja tas ir saistīts ar nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu. Tomēr šie pasākumi ir pakļauti citu dalībvalstu un Komisijas kontrolei. Tā piebilst, ka 2016. gada maijā Lietuva tieši uzsāka šajā noteikumā minēto procedūru saistībā ar tāda paša veida produktu kā šajā lietā, tomēr Akcīzes nodokļa komiteja saistībā ar to nepieņēma lēmumu.

36. Pamatojoties uz iepriekš minēto, Komisija uzskata, ka, ja ir izpildīti Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta b) apakšpunktā minētie nosacījumi, tādos apstākļos kā šajā lietā nevar atteikties piešķirt atbrīvojumu, izņemot gadījumu, ja runa ir par nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu, kas ir apstiprināta saskaņā ar šīs direktīvas 27. panta 5. punktā noteikto procedūru.

IV. Tiesvedība Tiesā

37. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesas kancelejā tika iesniegts 2017. gada 26. septembrī.

¹³ Lieta C-482/98, EU:C:2000:672, 42. punkts.

38. Rakstveida apsvērumus iesniedza *Bene Factum*, Čehijas Republikas, Grieķijas, Portugāles un Lietuvas valdības, kā arī Komisija. 2018. gada 19. septembra tiesas sēdē piedalījās tikai abas pēdējās.

V. Vērtējums

39. Pirmais prejudiciālais jautājums faktiski attiecas uz Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta b) apakšpunktā ietvertā formulējuma “produktu [..], kas nav domāti cilvēku patēriņam” nozīmi. Iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai, raugoties no *objektīvas* un vispārīgas perspektīvas, ir iespējams atteikt šajā noteikumā paredzēto atbrīvojumu no saskaņotā akcīzes nodokļa, ja kosmētikas produkts, kura sastāvā ir denaturēts spirts un kurš principā nav domāts cilvēku patēriņam, praktiski tiek lietots kā alkoholisks dzēriens.

40. Otrais prejudiciālais jautājums precizē pirmo, papildinot to ar *subjektīvu* aspektu, proti, uzņēmuma, kas ražo vai tirgo produktu, nolūku, prezentējot to tā, ka tiek veicināta tā lietošana alkoholiska dzēriena veidā.

41. Atgādināšu, ka saskaņā ar faktu izklāstu un iesniedzējtiesas apsvērumiem:

- *Bene Factum* Lietuvā pārdod savus produktus, kurus saskaņā ar tās sniegto specifikāciju, tostarp denaturēta spirta iekļaušanu produkta sastāvā saskaņā ar Polijas tiesību aktiem, tā ir pasūtījusi Polijas uzņēmumā¹⁴. Produkti ir laisti apgrozībā Polijā, kur tiem ir piemērots atbrīvojums, un ievesti Lietuvā pārdošanai, nemaksājot akcīzes nodokli.
- Daži patērētāji Lietuvā tirgotos produktus lieto, lai par nelielu samaksu apreibinātos¹⁵. *Bene Factum* ne tikai zina par to, bet arī veicina [šāda veida produktu lietošanu]¹⁶.

42. Tomēr abi prejudiciālie jautājumi neskar problēmjautājumu, kas ir saistīts ar dalībvalstu pilnvarām atcelt jau piešķirtus atbrīvojumus no akcīzes nodokļa, ja tiek konstatēta “nodokļu nemaksāšana, apiešana vai ļaunprātīga izmantošana”. Tiesa *a quo* nepārprotami uzsver, ka, lai atteiktos piešķirt atbrīvojumu, nodokļu iestāde nav pamatojusies uz Direktīvas 92/83 27. panta 5. punktu, kas ir iemesls, kāpēc netiek lūgta tā interpretācija¹⁷. Es tomēr uzskatu, ka nekas neliedz Tiesai savā atbildē uz prejudiciālajiem jautājumiem uz to atsaukties¹⁸.

A. Spirts kā ar nodokli apliekams produkts

43. Saskaņā ar Direktīvas 2008/118 2. pantu spirts ir apliekams ar akcīzes nodokli tad, kad tas tiek ražots vai importēts. Tomēr pienākums maksāt šo nodokli rodas, kad tiek veikta “nodošana patēriņam”, un tas ir brīdis, kad saskaņā ar Direktīvas 2008/118 7. panta 1. punktu akcīzes nodoklis kļūst uzliekams¹⁹.

14 Tā izmantoja izopropilspirtu, kas saskaņā ar pušu apsvērumiem ir viens no denaturēšanas līdzekļiem, kam ir zems toksiskuma līmenis.

15 Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ir norādīts uz personām, kurām ir alkohola atkarība vai zema pirktspēja.

16 Lai izdarītu šādu secinājumu, tiesa *a quo* cita starpā ir ņēmusi vērā šādus faktorus: a) marķējumā ir norādīta spirta tilpumkoncentrācija procentos, kas ir diezgan nebūtiska un neraksturīga informācija, ja runa ir par kosmētikas produktiem; b) [produktiem] ir pievienoti aromāti un garšas; c) denaturēšana nav veikta saskaņā ar Lietuvā atļautajiem denaturēšanas procesiem, un d) pārdošanas cena ir īpaši zema.

17 Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu 30. punkts.

18 “[Šāds apstāklis] neliedz Tiesai sniegt valsts tiesai visus Savienības tiesību interpretācijas elementus, kuri tai var būt noderīgi, izspriežot iztiesājamo lietu, neatkarīgi no tā, vai šī tiesa ir uz šīm tiesībām atsaukusies savu jautājumu formulējumā (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2017. gada 10. maijs, *Chávez-Vílchez* u.c., C-133/15, EU:C:2017:354, 48. punkts, kā arī 2017. gada 14. novembris, *Lounes*, C-165/16, EU:C:2017:862, 28. punkts un tajā minētā judikatūra)”. Spriedums, 2018. gada 5. jūnijs, *Coman* u.c. (C-673/16, EU:C:2018:385), 22. punkts.

19 Nodošana patēriņam ir saistīta ar “atliktās nodokļa maksāšanas režīmu”, kas ir Direktīvā 2008/118 paredzētais mehānisms, lai atliktu brīdi, kad nodoklis ir uzliekams un maksājams. Konkrēzējot, kas tiek saprasts ar “nodošanu patēriņam”, Direktīvas 2008/118 7. panta 2. punkts ir balstīts uz četriem gadījumiem, uz kuriem attiecas atliktās nodokļa maksāšanas režīms.

44. Tā kā akcīzes nodoklis ir nodoklis par konkrētu akcīzes preču patēriņu (Direktīvas 2008/118 9. apsvēruma), ir loģiski, ka nodoklis par spirtu tiek uzlikts spirtam, kas ir paredzēts lietošanai no tā gatavotos dzērienos.

45. Tieši tādēļ, izmantojot apvērsto loģiku, Direktīvā 92/83 (27. panta 1. punkts) ir paredzēti vairāki atbrīvojumi spirtam, kas nav paredzēts lietošanai kā dzēriens. To vidū ir arī izņēmums, kas attiecas uz denaturētu spirta izmantošanu.

46. Minētajā 27. panta 1. punktā ir paredzēti divi gadījumi, kad ir piemērojams atbrīvojums:

- [Ja runa ir par] pilnīgi denaturētu spirtu (1. punkta a) apakšpunkts), attiecībā uz kuru pilnībā mainās tā smarža, garša un krāsa. Ja produktus izplata pilnīgi denaturēta spirta veidā, pievienojot noteiktas vielas, tām jābūt saskaņā ar kādas dalībvalsts tiesību aktiem atļautām vielām. Runa ir par būtisku pārveidi, uz kuru attiecas relatīva saskaņošana, jo katrā dalībvalstī apstiprinātās vielas ir atzītas visā Eiropas Savienībā²⁰.
- [Ja runa ir par] daļēji denaturētu spirtu (1. punkta b) apakšpunkts). Citos gadījumos ražošanas vajadzību dēļ pilnīgi denaturēta spirta izmantošana nav piemērota un ir nepieciešams izmantot spirtu, kas ir denaturēts daļēji, ietekmējot tikai tā smaržu un garšu²¹. Šajos gadījumos harmonizācija nepastāv, jo katra valsts regulē to tiesību aktos aplūkotos denaturātus.

B. Par Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta b) apakšpunktā noteikto atbrīvojumu

47. Šis atbrīvojums ir atkarīgs no šādu kumulatīvu nosacījumu izpildes:

- Spirts ir pilnīgi denaturēts saskaņā ar kādas dalībvalsts prasībām.
- (Daļēji denaturēts) spirts tiek izmantots jebkādu produktu ražošanai.
- Šādi ražots produkts nav domāts cilvēku patēriņam.

48. Noteikuma formulējums norāda, ka ir jābūt izpildītiem objektīvi nosakāmiem faktoriem, un šādi to interpretē arī Tiesa:

- Tā ir noteikusi, ka, “ja [...] alkohols, kas ir ietverts produktā, kurš nav paredzēts patēriņam, ir denaturēts saskaņā ar dalībvalstī apstiprinātu metodi, ir jāpiemēro šīs pašas tiesību normas b) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums”²².
- Raugoties no produkta izmantošanas perspektīvas, tā ir piebildusi, ka “atteikums piešķirt atbrīvojumu produktam, kas atbilst Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta b) apakšpunktā noteiktajām prasībām, pamatojoties tikai uz pierādījumiem par to, ka tā faktiskais izmantošanas mērķis neatbilst uzņēmēja dotajam nosaukumam, būtu pretrunā šai direktīvai”²³.

49. Direktīvas 92/83 pirmais līdz trešais apsvēruma attiecas uz akcīzes precēm, un tajos ir norādīts, ka ir jānosaka kopīgas šo preču definīcijas. Ceturtajā apsvērumā ir uzsvērts, ka “ir lietderīgi par pamatu šādām definīcijām ņemt definīcijas no kombinētās nomenklatūras, kas ir spēkā šīs direktīvas pieņemšanas brīdī”. Direktīvas 20. pants tieši ir balstīts uz KN, definējot, kas ir “etilspirts”.

²⁰ Šīs vielas ir ietvertas Komisijas Regulā (EK) Nr. 3199/93 (1993. gada 22. novembris) par spirta pilnīgas denaturēšanas procesu savstarpēju atzīšanu sakarā ar atbrīvojumu no akcīzes nodokļa (OV 1993, L 288, 12. lpp.).

²¹ Denaturāti, kas ir izmantoti pilnīgas denaturēšanas procesā, parasti ir smaržas vai garšas ziņā agresīvi un nav piemēroti tādai izmantošanai, kas saistīta ar lietošanu uz cilvēka ķermeņa, piemēram, kosmētikas vai mutes dobuma higiēnas produktos.

²² Spriedums, 2000. gada 7. decembris, Itālija/Komisija (C-482/98, EU:C:2000:672), 41. punkts.

²³ Turpat, 42. punkts.

50. Atbilstīgi šīm pamatnostādnēm var būt lietderīgi atgādināt Tiesas noteiktos kritērijus preču pareizai klasifikācijai saskaņā ar KN.

51. Spriedumā *Sachsenmilch* Tiesa ir apstiprinājusi, ka “no pastāvīgās judikatūras izriet, ka, lai nodrošinātu tiesisko drošību un kontroles iespējas, noteicošie kritēriji preču tarifu klasifikācijai vispārīgā veidā ir jāmeklē to objektīvajās īpašībās un īpatnībās, kas definētas KN pozīcijā un tās sadaļu vai nodaļu piezīmēs”²⁴. Tiesa izvērtēja, vai ir iegūta “vien[a] vai vairākas jaunas objektīvas īpašības un īpatnības, it īpaši sastāva, izskata un garšas ziņā”; iesniedzējtiesai ir jānosaka, vai šie nosacījumi ir izpildīti²⁵.

52. Uz šo judikatūru, saskaņā ar kuru noteicošais kritērijs preču tarifu klasifikācijai vispārīgi ir jāmeklē to objektīvajās īpašībās un īpatnībās, ir atsauce arī spriedumā *Siebrand*²⁶, saskaņā ar kuru:

- Lai noteiktu precīzi raksturojošo pazīmi, kritēriji var atšķirties atkarībā no preces veida, un ir jāņem vērā gan kvantitatīvās, gan kvalitatīvās īpašības²⁷.
- It īpaši, “lai noteiktu, kas tos raksturo īpaši, vairākas objektīvas īpašības un pazīmes var tikt ņemtas vērā” un “saskaņā ar pastāvīgo judikatūru garša var būt produkta objektīva īpašība un pazīme”²⁸.
- Papildus iepriekš minētajiem faktoriem produkta mērķis var būt “objektīvs klasifikācijas kritērijs, ciktāl tas minētajam produktam ir raksturīgs, un šo raksturīgumu var novērtēt, ievērojot tā objektīvās īpašības un pazīmes”²⁹.

53. No iepriekš minētajiem spriedumiem var secināt, ka parasti, ja ir izpildīti nosacījumi, kas *objektīvi* definē atbrīvojumu, tas ir piešķirams. Saskaņā ar šo secinājumu Polijas piešķirtais atbrīvojums būtu atzīstams, jo attiecīgie produkti atbilstīgi Regulai Nr. 1223/2009³⁰ ietilpst kosmētikas līdzekļu kategorijā, kuru ražošanā ir izmantots denaturēts spirts un kuri būtībā nav domāti cilvēku patēriņam.

54. Šo pazīmi, pamatojoties uz Lietuvas nodokļu iestādes pieprasījumu, ir atzinuši arī Lietuvas muitas laboratorijas eksperti un apstiprinājusi Lietuvas valsts nepārtikas preču inspekcija³¹.

55. Turklāt iesniedzējtiesa skaidri norāda, ka tai “nav šaubu, ka attiecīgo produktu pamata (primārais) izmantošanas mērķis ir to kā kosmētikas un higiēnas līdzekļu izmantošana”³².

C. Par preču, kuru sastāvā ir daļēji denaturēts spirts, apriti Kopienā un atbrīvojuma no nodokļa kontroli

56. Etilspirts var tikt izmantots dalībvalstī, kurā tas ražots, vai pārvests no vienas dalībvalsts uz citu, kā tas ir šajā gadījumā (prece tika pārvesta no Polijas uz Lietuvu).

24 Spriedums, 2006. gada 8. jūnijs, *Sachsenmilch* (C-196/05, EU:C:2006:383), 22. punkts. Šajā lietā runa bija par izmaiņām, kādas var notikt ar sieru tā uzglabāšanas laikā.

25 Turpat, rezolutīvā daļa.

26 Spriedums, 2009. gada 7. maijs, C-150/08, EU:C:2009:294, 24. punkts. Minētajā lietā runa bija par dzērieniem uz raudzēta spirta bāzes, kuru sastāvā bija vairākas vielas, un bija jānosaka, kura no tām piešķir dzērienam raksturīgo pazīmi.

27 Tās var izrietēt no “preces materiāla vai sastāvdaļu būtības, tās apjoma, daudzuma, svara vai vērtības, vai materiāla nozīmes preces pielietojuma ziņā” (34. punkts).

28 Turpat, 35. un 36. punkts.

29 Turpat, 38. punkts.

30 Eiropas Parlamenta un Padomes Regula (EK) (2009. gada 30. novembris) par kosmētikas līdzekļiem (OV 2009, L 342, 59. lpp.).

31 Saskaņā ar *Bene Factum* rakstveida apsvērumiem (10.–12. punkts) Lietuvas pārvaldes iestādes iecelto oficiālo muitas ekspertu ziņojumos attiecīgie produkti bija iekļauti KN 33. nodaļā, apakšnodaļās 33 04 99 00 (kosmētikas vai dekoratīvās kosmētikas līdzekļi un ādas kopšanas līdzekļi) un 33 06 90 00 (mutes dobuma vai zobu higiēnas līdzekļi).

32 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu, 27. punkts.

57. Denaturēts spirts var tikt pārvests denaturēta spirta veidā vai iekļauts jau gatavā izstrādājumā. Tā tas ir šīs lietas gadījumā, jo kosmētikas un mutes skalošanas produkti ar “BF” preču zīmi tika ražoti Polijā, izmantojot spirtu, kurš bija denaturēts saskaņā ar Polijas tiesību aktiem.

58. Lai gan, saskaņā ar Direktīvas 2008/118 33. panta 1. punktu preču, kuras ražotas komerciāliem nolūkiem, pārvietošana ir saistīta ar nodokļu uzlikšanas pilnvaru nodošanu no Polijas Lietuvai, tas principā neietekmē atbrīvojumu no nodokļa, jo Lietuvas tiesību aktos ir atzīta citā dalībvalstī piešķirta atbrīvojuma piemērošana Lietuvā³³.

59. Šis atzinums saskan ar spriedumu *Repertoire Culinaire*, kurā Tiesa apstiprināja, ka “Direktīvas 92/83 normu vienota piemērošana nozīmē, ka apstākļi, ka kāda prece konkrētā dalībvalstī tiek aplikta ar akcīzes nodokli vai no tā atbrīvota, principā ir jāatzīst citām dalībvalstīm. [...] Pretēja interpretācija apdraudētu ar minēto direktīvu sasniedzamā mērķa īstenošanu un varētu apgrūtināt preču brīvu apriti”³⁴.

60. Tomēr iepriekšējais apgalvojums ir jāprecizē, jo Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkts, kurā ir paredzēti nosacījumi atbrīvojuma piemērošanai, sākas ar ievadfrāzi, ar kuru ir mudināts, piemērojot atbrīvojumu, “novērst [...] jebkādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu”³⁵.

61. Spriedumā *Repertoire Culinaire* tika ņemti vērā šie ierobežojumi, nosakot, ka “dalībvalstij nebūtu jāievēro citas dalībvalsts veikta kļūdaina Direktīvas 92/83 piemērošana, nedz arī tai būtu jāliedz šīs direktīvas divdesmit otrajā apsvērumā un 27. pantā paredzētā iespēja izmantot līdzekļus nodokļu nemaksāšanas, apiešanas vai ļaunprātīgas izmantošanas, kas var rasties atbrīvojumu jomā, apkarošanai, kā arī pareizi un tieši šos atbrīvojumus piemērot”³⁶. Tiesa piebilda, ka “minētās kļūdainās piemērošanas konstatējumam vai šādu līdzekļu izmantošanai ir jābūt pamatotiem ar konkrētiem, objektīviem un pārbaudāmiem pierādījumiem”³⁷.

62. Ņemot vērā iepriekš minēto, Tiesa atzina, ka, ja noteiktas preces, kuras dalībvalstī, kurā tās ražotas, ir tikušas atbrīvotas no akcīzes nodokļa atbilstoši Direktīvai 92/83 un laistas tirgū, “ir paredzētas laišana tirgū citā dalībvalstī, tad šai pēdējai minētajai dalībvalstij savā teritorijā šīm precēm ir jāpiemēro tāds pats režīms, ja vien nepastāv konkrēti, objektīvi un pārbaudāmi pierādījumi, ka [...] saskaņā ar [Direktīvas 92/83] 27. panta 1. punktu ir pamatoti veikt pasākumus, lai novērstu krāpšanu, nemaksāšanu vai ļaunprātīgu izmantošanu, kas var rasties atbrīvojumu jomā”³⁸.

63. Tādējādi var apgalvot, ka Lietuvas iestādes var *a posteriori* īstenot pārbaudi saistībā ar Polijā piešķirto atbrīvojumu no nodokļa. Atliek noskaidrot, kādi kritēriji un procedūra ir piemērojami, lai to veiktu. Iepriekš minētajā judikatūrā nav izsmēlošu norāžu par to, kad un kā dalībvalstij ir ļauts atcelt šo atbrīvojumu, īpaši gadījumos, kad preces, kurām ir piešķirts atbrīvojums citā dalībvalstī, ir importētas saņēmējā valstī, kura izvirza iemeslus, lai to atceltu.

33 Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta b) apakšpunkta piemērošanas Lietuvas Republikā noteikumu 3.3. punkts.

34 Spriedums, 2010. gada 9. decembris (C-163/09, EU:C:2010:752), 41. un 42. punkts.

35 Tādējādi šis noteikums apstiprina [direktīvas] divdesmit otrajā apsvērumā noteikto, proti, ka “nevar atņemt dalībvalstīm līdzekļus, ar ko apkarot nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu, kas var rasties atbrīvojumu jomā”.

36 Spriedums, 2010. gada 9. decembris (C-163/09, EU:C:2010:752), 43. punkts. Sprieduma spāņu valodas versijā ir minēts divdesmit septītais apsvēruma, lai gan runa ir par divdesmit otro apsvērumu, kā tas ir citu valodu versijās.

37 Turpat, 44. punkts.

38 Turpat, 45. punkts un rezolutīvā daļa.

D. Par kritērijiem, kuri pamato atbrīvojuma no nodokļa atcelšanu

1. Produkta “reālais” izmantošanas mērķis

64. Iesniedzējtiesa uzsver neatbilstību starp Polijā ražotā un pēc tam Lietuvā ievestā produkta formālo aprakstu (kosmētikas vai higiēnas produkts) un to, ka realitātē dažas personas Lietuvā to lieto kā alkoholisku dzērienu. Tā jautā, vai šis pēdējais minētais apstāklis ir pietiekams, lai atzītu, ka runa ir par “produktu, kas nav domāts cilvēku patēriņam”, kas liktu atcelt tam piešķirto atbrīvojumu no nodokļa.

65. Problēma ir noteikt, kādi faktori ļauj Lietuvas nodokļu iestādēm (un tiesai, kura pārbauda to lēmumus) secināt, ka materiālie aspekti pārsniedz produkta formālajā aprakstā minētā izmantošanas mērķa robežas.

66. Valsts iestādei, izvērtējot objektīvo īpašību, pazīmju un elementu kopumu, kas nepieciešams produkta pareizai klasifikācijai, ir jāizvērtē tā izmantošanas mērķis, proti, mērķis, kas ir nesaraujami saistīts ar tā būtību un raksturiezīmēm. Nekas neliecina, ka Polijas iestādes būtu ignorējušas šo kritēriju, iekļaujot apstrīdētos produktus kosmētikas produktu kategorijā.

67. Spriedums *Repertorie Culinaire*³⁹, šķiet, apstiprina, ka, pat nerunājot par nodokļu nemaksāšanas, apiešanas vai ļaunprātīgas izmantošanas gadījumiem, dalībvalsts var izlabot kādas citas dalībvalsts kļūdaini (saistībā ar attiecīgo atbrīvojumu no nodokļa) veiktu produkta klasificēšanu⁴⁰. Šajā lietā Lietuvas iestādes neatsaucas uz Polijas iestāžu kļūdu, jo tās *Bene Factum* produktus ir klasificējušas kā kosmētikas, nevis pārtikas produktus.

68. Lietuvas iestādes un pati iesniedzējtiesa atzīst, ka šo produktu *pamata* (primārais) izmantošanas mērķis ir to izmantošana par kosmētikas līdzekļiem. Tomēr tās norāda, ka *Bene Factum* tirdzniecības stratēģija ir saistīta ar šo produktu, kuriem nav piemērots akcīzes nodoklis, pārdošanu nolūkā panākt, lai noteikta iedzīvotāju daļa tos lietotu kā dzērienus, tādējādi gūstot peļņu no pārdošanas apjoma pieauguma.

69. Uzskatu, ka šis drīzāk *socioloģiska* rakstura apstāklis nav pietiekams, lai atceltu atbrīvojumu no nodokļa, kas šiem produktiem ir piešķirts Polijā. Atgādināšu, ka saskaņā ar spriedumu Itālija/Komisija “atteikums piešķirt atbrīvojumu produktam, kas atbilst Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta b) apakšpunktā noteiktajām prasībām, pamatojoties tikai uz pierādījumiem par to, ka tā *faktiskais izmantošanas mērķis* neatbilst uzņēmēja dotajam nosaukumam, būtu pretrunā šai direktīvai”⁴¹.

70. Pretējs risinājums radītu tiesiskās nenoteiktības situāciju saistībā ar vienādu produktu apriti Kopienā un līdz ar to – tirgus izkropļojumus, jo dažās dalībvalstīs tie tiktu pārdoti, piemērojot tiem nodokļus, bet citās – atbrīvojot tos no nodokļiem. Izvērtēt, kādos gadījumos un kādā mērā preču, kas nav domātas cilvēku patēriņam, faktiskais izmantošanas mērķis *de facto* un patiesībā tiek aizstāts ar citu mērķi – izmantošanu cilvēku patēriņam, būtu atkarīgs no mainīgiem kritērijiem, tādiem kā konkrētais brīdis vai valsts (vai pat šīs valsts reģioni), un nonāktu pretrunā nodokļu saskaņošanas mērķim, kuru ir iecerēts sasniegt ar Direktīvu 92/83.

39 Spriedums, 2010. gada 9. decembris (C-163/09, EU:C:2010:752), 43. punkts.

40 Protams, īstenojot kompleksu procedūru, kurai pievērsīsies turpinājumā.

41 Spriedums, 2000. gada 7. decembris, Itālija/Komisija (C-482/98, EU:C:2000:672), 42. punkts (mans izcēlums).

2. Nodokļu nemaksāšana, apiešana vai ļaunprātīga izmantošana

71. Jau piešķirts atbrīvojums no nodokļa tomēr var tikt atcelts, ja “attiecīgā dalībvalsts iesniedz konkrētus pierādījumus par nopietna nodokļu nemaksāšanas, apiešanas vai ļaunprātīgas izmantošanas riska pastāvēšanu”⁴², kas pārvirzītu jautājumu uz Direktīvas 92/83 27. panta 5. punkta piemērošanu.

72. Neizslēdzu, ka *Bene Factum* darbības tā, kā tās apraksta iesniedzējtiesa, iespējams, varētu iekļauties kādā no šīm kategorijām⁴³. Tomēr saskaņā ar pašu lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu⁴⁴, lai atceltu *Bene Factum* produktiem piešķirto atbrīvojumu no nodokļa, Lietuvas iestādes par pamatu neesot ņēmušas Direktīvas 92/83 27. panta 5. punktu. Turklāt neviens no abiem prejudiciālajiem jautājumiem neattiecas uz šī noteikuma interpretāciju.

73. Ja tas tā ir – kas ir jānosaka tikai iesniedzējtiesai –, šo pamatojumu atbrīvojuma no nodokļa atcelšanai būtu grūti piemērot. Tā efektivitātes nosacījums, kā jau minēju, ir attiecīgās dalībvalsts atsaukšanās uz šo pamatojumu un balstīšanās uz “konkrētiem, objektīviem un pārbaudāmiem pierādījumiem par nopietna nodokļu nemaksāšanas, apiešanas vai ļaunprātīgas izmantošanas riska pastāvēšanu”.

74. Tādējādi turpmākie apsvērumi ir pakārtoti – gadījumam, ja Tiesa uzskatītu, ka, neraugoties ne uz ko, lai sniegtu iesniedzējtiesai noderīgus vērtēšanas kritērijus, par kuriem tā vismaz tieši nav formulējusi savus jautājumus, ir jāpamatojas uz Direktīvas 92/83 27. panta 5. punktu.

E. Par procedūru atbrīvojuma no nodokļa atcelšanai nopietna nodokļu nemaksāšanas, apiešanas vai ļaunprātīgas izmantošanas riska gadījumā

75. Kā savos rakstveida apsvērumos norādījusi Komisija, no Direktīvas 92/83 27. panta 5. punkta teksta izriet, ka atbrīvojums ir atceļams tikai nodokļu nemaksāšanas, apiešanas vai ļaunprātīgas izmantošanas gadījumā, ja tas ir apstiprināts saskaņā ar šajā punktā minēto procedūru.

76. Šis apgalvojums ir daļēji patiens un daļēji – neprecīzs.

77. Tas ir patiens tajā ziņā, ka šajā pantā noteiktais mehānisms uzliek par pienākumu dalībvalstīm, kuras atsakās piešķirt atbrīvojumu vai atceļ jau piešķirtu atvieglojumu, īstenot šajā pantā paredzēto procedūru. Neinformējot Komisiju atbilstoši Direktīvas 92/83 27. panta 5. punktā paredzētajiem nosacījumiem, tiktu pārkāpts mērķis, kuru ir iecerēts sasniegt ar šo noteikumu, un netiktu izpildīts dalībvalstu pienākums ievērot Savienības tiesību aktus.

78. Tomēr tas ir daļēji neprecīzs, šķietami nosakot, ka dalībvalsts lēmumam katrā ziņā ir jābūt pieņemtam *pēc* Komisijas lēmuma.

79. Būtībā no attiecīgā noteikuma teksta neizriet, ka, lai noraidītu (atteiktos [to piešķirt] vai atceltu) atbrīvojumu, ir nepieciešama *iepriekšēja* procedūra, iesaistoties Komisijai. Gluži pretēji, saskaņā ar tā tekstu dalībvalstis var patstāvīgi nodrošināt pareizu atbrīvojumu piemērošanu un novērst jebkādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu⁴⁵.

42 Turpat, 52. punkts. 2010. gada 9. decembra sprieduma *Repertoire Culinaire* (C-163/09, EU:C:2010:752) 52. punktā arī ir noteikts, ka attiecīgajai dalībvalstij ir jānorāda “konkrēti, objektīvi un pārbaudāmi pierādījumi par nopietna nodokļu nemaksāšanas, apiešanas vai ļaunprātīgas izmantošanas riska pastāvēšanu”.

43 Teorētiski varētu apgalvot, ka zināmā mērā ir notikusi likuma apiešana, ja kāds uzņēmums pamatojas uz tiesību aktu (kas regulē akcīzes nodokļa atbrīvojumu produktiem, kuri nav domāti cilvēku patēriņam), faktiski mēģinot sasniegt, padarīt iespējamu vai veicināt [tiesību aktā noteiktajam] pretēju rezultātu (proti, ka šis produkts tiek lietots kā alkoholisks dzēriens).

44 30. punkts.

45 To apstiprina Direktīvas 92/83 divdesmit otrais apsvērumš, nosakot, ka dalībvalstīm nevar tikt atņemti līdzekļi, ar ko apkarot nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu.

80. Direktīvas 92/83 27. panta 5. punkta struktūra norāda, ka veicamo darbību secība ir šāda:

- Procedūra sākas ar dalībvalsts paziņojumu atteikties piešķirt atbrīvojumu vai atcelt jau piešķirtu atvieglojumu.
- Pēc tam šī dalībvalsts “par to tūdaļ ziņo Komisijai”, kura savukārt “paziņojumu pārsūta citām dalībvalstīm mēneša laikā pēc tā saņemšanas”.
- Visbeidzot galīgais lēmums tiek pieņemts saskaņā ar (Direktīvas 92/12/EEK 24. pantā)⁴⁶ minēto procedūru.

81. Spriedumā Itālija/Komisija Tiesa atsaucās uz pārbaudi, ko īsteno pārējās dalībvalstis un Kopienas iestādes saistībā ar (pret atbrīvojumu vēršiem) pasākumiem, kurus “vienpusēji ir pieņēmušas” citas dalībvalstis, lai apkarotu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu. Loģiski, ka šī pārbaude tiek veikta pēc attiecīgās dalībvalsts veiktā pasākuma, kas, uzsveru, ir vienpusējs⁴⁷.

82. Šo apgalvojumu apstiprina Direktīvas 92/83 27. panta 5. punkta pēdējais teikums, nosakot, ka dalībvalstu pienākums nav īstenot Komisijas galīgo lēmumu ar atpakaļejošu datumu. Citiem vārdiem sakot, Komisijas lēmums, kas pieņemts pēc Akcīzes nodokļa komitejas atzinuma saņemšanas, pats par sevi nepadara neefektīvu dalībvalsts iepriekš pieņemto *vienpusējo* lēmumu⁴⁸.

83. Tomēr tiesas sēdē Komisija precizēja savu nostāju. Lai gan tā vēlreiz apstiprināja dalībvalsts pienākumu uzsākt Direktīvas 92/83 27. panta 5. punktā paredzēto procedūru, tā tomēr atzina šīs valsts iestāžu tiesības vienpusēji atcelt atbrīvojumu, ja tiek konstatēta nodokļu nemaksāšana, apiešana vai ļaunprātīga izmantošana. Tā piebilda, ka lēmumam, ar kuru tas tiek atcelts, ir tūlītēja ietekme līdz brīdim, kad Komisija pieņem galīgo lēmumu.

84. Turklāt tiesas sēdē Komisija sniedza arī papildu informāciju par procedūru, ko Lietuva bija uzsākusi 2016. gadā⁴⁹. Atzīstot, ka Lietuva ir nosūtījusi paziņojumu par minētās procedūras uzsākšanu, kurš attiecās uz lietā aplūkotajiem produktiem, tā paskaidroja, ka tā saturs patiesībā bija plašāks, jo tajā tika apstrīdēta daļējās denaturēšanas metode, un tieši tādēļ šī procedūra vēl nav pabeigta⁵⁰.

85. Pamatojoties uz šiem precizējumiem, var uzskatīt par pierādītu, ka:

- Lietuvas iestādes, lai gan ar zināmu novēlošanos, ir pamatojušās uz Direktīvas 92/83 27. panta 5. punktu, un tas principā piešķir juridisku spēku to lēmumam neatzīt jau piešķirtu atvieglojumu.
- Šīm iestādēm tikai *pro futuro*⁵¹ būs saistošs Komisijas lēmums, ko tā pieņems šīs procedūras beigās, izņemot gadījumu, ja, ņemot vērā kaitējumu to interesēm, šis lēmums tiks pārsūdzēts Tiesā⁵², un tā to atcels.

46 Padomes Direktīva (1992. gada 25. februāris) par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību (OV 1992, L 76, 1. lpp.). Šobrīd ar minēto procedūru ir jāsaprot Direktīvas 2008/118, ar kuru tā ir atcelta, 43. un 44. pantā noteiktā procedūra.

47 Spriedums, 2000. gada 7. decembris, Itālija/Komisija (C-482/98, EU:C:2000:672), 51. punkts.

48 Raugoties no valsts tiesību aktu perspektīvas, tā spēkā esamība ir atkarīga no valsts noteikumiem, kuri regulē administratīvo lēmumu pārskatīšanu.

49 Skat. šo secinājumu 35. punktu.

50 Paziņojuma formulējums bija iemesls tam, ka Akcīzes nodokļa komiteja nepieņēma nekādu lēmumu, jo tā nav pilnvarota lemt par daļējas denaturēšanas metožu saskaņošanu. Tomēr Komisija uzsver, ka procedūra nav pabeigta un ka komitejas nākamajā sēdē, kura notiks 2018. gada novembrī, Lietuvai tiks ierosināts konkretizēt savu pieprasījumu tā, lai tas būtu būtisks saistībā ar šiem specifiskajiem produktiem, neapšaubot pašas denaturēšanas metodes.

51 Neskarot iespēju, ka valsts administratīvo procesu regulējošajos noteikumos var būt paredzēta Komisijas lēmuma piemērošana ar atpakaļejošu spēku.

52 Kā tas bija lietā Itālija/Komisija (spriedums, 2000. gada 7. decembris, C-482/98, EU:C:2000:672).

86. Tādējādi, raugoties no Savienības tiesību perspektīvas, nav šķēršļu, lai iesniedzējtiesa, ņemot vērā konkrētās lietas apstākļus, kurus var noteikt tikai tā pati, izvērtētu, vai, ņemot vērā ar attiecīgo produktu pārdošanu Lietuvā saistīto nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu, bija pamats atcelt atbrīvojumu.

VI. Secinājumi

87. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, ierosinu Tiesai uz *Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas* (Lietuvas Augstākā administratīvā tiesa) uzdotajiem jautājumiem atbildēt šādi:

- 1) Padomes Direktīvas 92/83/EEK (1992. gada 19. oktobris) par to, kā saskaņojams akcīzes nodoklis spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem, 27. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums ir piemērojams kosmētikas produktiem, kuri satur denaturētu spirtu un saskaņā ar to pamata (primāro) izmantošanas mērķi nav domāti cilvēku patēriņam, neatkarīgi no tā, ka dažas personas tos lieto kā alkoholiskus dzērienus.
- 2) Iepriekš minēto neietekmē tas, ka šo produktu importētājs vai pārdevējs dalībvalstī, kura nav tā dalībvalsts, kurā tie ir ražoti un kuras iestādes tiem ir piešķirušas atbrīvojumu, zina, ka saņēmējā valstī dažas personas tos lieto kā alkoholiskus dzērienus, un ka, ņemot vērā šo apstākli, tas ir pasūtījis to izstrādi un marķējumu nolūkā pārdot cik iespējams daudz šo produktu.
- 3) Ja Lietuvas iestādes uzskata, ka šajos apstākļos tiek veikta nodokļu nemaksāšana, apiešana vai ļaunprātīga izmantošana, tās var atteikties piešķirt atbrīvojumu vai atcelt jau piešķirtu atbrīvojumu saskaņā ar Direktīvas 92/83 27. panta 5. punktā paredzēto procedūru.