



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (desmitā palāta)

2023. gada 7. septembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Preču brīva aprīte – Akcīzes nodoklis – Direktīva 92/12/EEK – 6. panta 1. punkta a) apakšpunkts – Akcīzes nodokļa iekasējamība – Nelikumīga novirze no atlikšanas režīma – Prettiesiska darbība, kurā pilnībā vainojama trešā persona – Administratīvā pavaddokumenta viltošana – 14. panta 1. punkts – Atbrīvošana no nodokļa tādu zaudējumu gadījumā, kas radušies nodokļu atlikšanas režīmā – Neparedzēti apstākļi vai nepārvarama vara – Apstiprināta noliktavas saimnieka atbildība

Lietā C-323/22

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Corte suprema di cassazione* (Augstākā kasācijas tiesa, Itālija) iesniegusi ar 2022. gada 6. maija lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2022. gada 13. maijā, tiesvedībā

KRI SpA, kas ir *SI.LO.NE. – Sistema logistico nord-est Srl* tiesību pārņēmēja,

pret

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli,

TIESA (desmitā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs D. Gracijs [*D. Gratsias*], tiesneši M. Ilešičs [*M. Ilešič*] (referents) un Z. Čehi [*Z. Csehi*],

ģenerālvokāts: M. Kampos Sančess-Bordona [*M. Campos Sánchez-Bordona*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

- *KRI SpA* vārdā – *M. Logozzo* un *F. C. Palermo, avvocati*,
- Itālijas valdības vārdā – *G. Palmieri*, pārstāve, kurai palīdz *A. Collabolletta, avvocato dello Stato*,
- Eiropas Komisijas vārdā – *M. Björkland* un *F. Moro*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – itāļu.

nemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklauššanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt 14. panta 1. punktu Padomes Direktīvā 92/12/EEK (1992. gada 25. februāris) par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību (OV 1992, L 76, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2004. gada 16. novembra Direktīvu 2004/106/EK (OV 2004, L 359, 30. lpp.; turpmāk tekstā – “Direktīva 92/12”).
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *KRI SpA*, kas ir *SI.LO.NE. – Sistema logistico nord-est Srl* tiesību pārņēmēja, un *Agenzia delle Dogane e dei Monopoli* (Muitas un monopolu dienests, Itālija) jautājumā par šīs sabiedrības maksājamā akcīzes nodokļa atgūšanu tās apgalvoti izdarīto atliktās nodokļa maksāšanas režīma pārkāpumu dēļ minerāleļļu pārvadāšanas laikā.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 Direktīvas 92/12 preambulas pirmais, ceturtais un piektais apsvērums bija formulēts šādi:
“tā kā iekšējā tirgus izveidei un darbībai ir nepieciešama preču, tostarp akcīzes preču, brīva aprīte;
[..]
tā kā, lai nodrošinātu iekšējā tirgus izveidi un darbību, akcīzes nodokļa iekasēšanai visās dalībvalstīs būtu jābūt identai;
tā kā jebkura preču piegāde, glabāšana nolūkā tās piegādāt vai nodot tirgotājam, kas veic patstāvīgu saimniecisku darbību, vai publisko tiesību subjektam, kura notiek dalībvalstī, kas nav tā, kurā šīs preces laistas apgrozībā, ir pamats akcīzes nodokļa iekasēšanai šajā otrā dalībvalstī”.
- 4 Šīs direktīvas 1. panta 1. punktā bija paredzēts:
“Šī direktīva nosaka režīmu precēm, kam uzliek akcīzes nodokli un citus netiešos nodokļus, kurus tieši vai netieši uzliek to patēriņam, izņemot pievienotās vērtības nodokli un [Eiropas] Kopienas noteiktus nodokļus.”
- 5 Saskaņā ar minētās direktīvas 3. panta 1. punktu tā Kopienas līmenī ir piemērojama tostarp minerāleļļām.

6 Šīs pašas direktīvas 4. pantā ir noteikts:

“Šajā direktīvā piemēro šādas definīcijas:

- a) “apstiprināts noliktavas saimnieks” – fiziska vai juridiska persona, kurai dalībvalsts kompetentās iestādes devušas atļauju, veicot savu darbību, ražot, apstrādāt, glabāt, saņemt un nosūtīt akcīzes preces, akcīzes nodokli atliekot saskaņā ar akcīzes preču glabāšanas noteikumiem;
- b) “akcīzes preču noliktava” – vieta, kur apstiprināts noliktavas saimnieks, veicot savu darbību, ražo, apstrādā, glabā, saņem vai nosūta akcīzes preces nodokļu atlikšanas režīmā, ievērojot īpašus noteikumus, ko noteikušas tās dalībvalsts kompetentās iestādes, kurā atrodas attiecīgā akcīzes preču noliktava;
- c) “atlikšanas režīms” – nodokļu režīms, ko piemēro preču ražošanai, apstrādei, glabāšanai un pārvadāšanai, atliekot akcīzes nodokli;
- d) “reģistrēts tirgotājs” – fiziska vai juridiska persona bez apstiprināta noliktavas saimnieka statusa, kam dalībvalsts kompetentās iestādes devušas atļauju, veicot savu darbību, saņemt akcīzes preces no citas dalībvalsts saskaņā ar nodokļu atlikšanas režīmu. Akcīzes nodokļa atlikšanas režīms šādam tirgotājam nedod tiesības ne glabāt, ne nosūtīt šādas preces;

[..].”

7 Direktīvas 92/12 5. panta 1. punkta pirmajā daļā bija paredzēts:

“Direktīvas 3. panta 1. punktā minētajām precēm Kopienas teritorijā, kā tā definēta 2. pantā, uzliek akcīzes nodokli to saražošanas vai importa brīdī.”

8 Šīs direktīvas 6. panta 1. punkta a) apakšpunktā bija noteikts:

“1. Akcīzes nodoklis kļūst iekasējams brīdī, kad preces laiž apgrozībā vai kad konstatē iztrūkumus, kam saskaņā ar 14. panta 3. punktu ir uzliekams akcīzes nodoklis.

Akcīzes preču laišana apgrozībā nozīmē:

- a) novirzi, tajā skaitā nelikumīgu novirzi, no atlikšanas režīma.”

9 Minētās direktīvas 13. pantā bija paredzēts:

“Apstiprināta noliktavas saimnieka pienākums ir:

- a) vajadzības gadījumā sniegt garantijas par preču ražošanu, apstrādi un glabāšanu, kā arī, ievērojot 15. panta 3. punktu, sniegt obligātu garantiju par preču transportēšanu, kuras noteikumus nosaka tās dalībvalsts kompetentās iestādes, kurā akcīzes preču noliktava ir apstiprināta;
- b) izpildīt tās dalībvalsts noteiktās prasības, kuras teritorijā akcīzes preču noliktava atrodas;
- c) katrai noliktavai veikt krājumu un preču pārvadāšanas uzskaiti;

- d) uz pieprasījumu preces uzrādīt;
- e) piekrist visiem pārraudzības un krājumu kontroles pasākumiem.

Šīm prasībām jārespektē princips valsts un Kopienas iekšējos darījumus nešķirot.”

10 Atbilstoši šīs pašas direktīvas 14. pantam:

“1. Apstiprinātus noliktavas saimniekus atbrīvo no nodokļa tādu zaudējumu gadījumā, kas radušies nodokļu atlikšanas režīmā un uzskatāmi par negadījuma vai nepārvaramas varas izraisītiem un ko konstatējušas attiecīgās dalībvalsts apstiprinātas iestādes. Nodokļa atlikšanas režīmā tos arī atbrīvo no nodokļa attiecībā uz zaudējumiem, kas ir iespējami šo preču īpatnību dēļ, tās ražojot un apstrādājot, glabājot un pārvadājot. Katra dalībvalsts pieņem nosacījumus, saskaņā ar kādiem piešķir šos nodokļa atbrīvojumus. Šie atbrīvojumi tāpat attiecas uz 16. pantā minētajiem tirgotājiem, kad tie ved preces saskaņā ar akcīzes nodokļa atlikšanas režīmu.

2. Šā panta 1. punktā minētie zaudējumi, kas rodas, pārvadājot preces akcīzes nodokļa atlikšanas režīmā Kopienas iekšienē, konstatējami atbilstīgi galamērķa dalībvalsts noteikumiem.

3. Neskarot 20. pantu, iztrūkumam, kas nav 1. punktā minētie zaudējumi un zaudējumi, uz kuriem 1. punktā minētie atbrīvojumi neattiecas, uzliek nodokli, pamatojoties uz likmēm, kuras piemēro attiecīgajās dalībvalstīs brīdī, kad radušies zaudējumi, ko pienācīgi konstatējušas kompetentas iestādes, vai – vajadzības gadījumā – brīdī, kad reģistrēts iztrūkums.

[..]”

11 Direktīvas 92/12 15. pantā bija noteikts:

“1. Neierobežojot 5. panta 2. punktu, 16. pantu, 19. panta 4. punktu un 23. panta 1.a punktu, akcīzes preču transportēšana nodokļu atlikšanas režīmā notiek no vienas akcīzes preču noliktavas uz citu akcīzes preču noliktavu.

[..]

2. Noliktavu saimnieki, kurus saskaņā ar 13. pantu apstiprinājušas kādas dalībvalsts kompetentās iestādes, uzskatāmi par apstiprinātiem pārvadāšanai gan valstī, gan Kopienā.

3. Pret risku Kopienas iekšējos pārvadājumos nodrošinās ar garantiju, ko sniedz nosūtīšanas vietas apstiprināts noliktavas turētājs [saimnieks], kā paredzēts 13. pantā, vai – vajadzības gadījumā – ar garantiju, ko solidāri uzņemas kravas nosūtītājs un pārvadātājs. Dalībvalstu kompetentās iestādes var ļaut, lai garantiju sniedz preču pārvadātājs vai īpašnieks, nevis nosūtīšanas vietas apstiprināts noliktavas turētājs. Ja vajadzīgs, dalībvalstis var prasīt, lai garantiju sniedz kravas saņēmējs.

Ja akcīzes naftas produktus Kopienā pārvadā ar jūras transportu vai pārvieto pa cauruļvadiem, dalībvalstis nosūtīšanas vietas apstiprinātus noliktavu turētājus [saimniekus] var atbrīvot no pienākuma sniegt garantiju, kas minēta apakšpunkta pirmajā daļā.

Garantiju noteikumus sīki izstrādā dalībvalstis. Garantijai jābūt spēkā visā Kopienā.

4. Neskarot 20. panta noteikumus, apstiprinātu noliktavas saimnieku, kurš sūta preces, vai attiecīgā gadījumā, preču pārvadātāju var atbrīvot no saistībām tikai ar pierādījumiem, ka preču saņēmējs ir saņēmis preču piegādi, konkrēti, ar 18. pantā minēto pavaddokumentu atbilstīgi 19. pantā izklāstītajiem noteikumiem.

[..]”

12 Šīs direktīvas 18. pantā ir noteikts:

“1. Neatkarīgi no iespējamās datorizētu procedūru izmantošanas, visām akcīzes precēm, ko transportē starp dalībvalstīm nodokļu atlikšanas režīmā, ieskaitot jūras vai gaisa satiksmi tieši no vienas Kopienas ostas vai lidostas uz otru, pievieno nosūtītāja sagatavotu dokumentu. Šis dokuments var būt vai nu administratīvs dokuments, vai arī komercdokuments. Šā dokumenta formu un saturu, kā arī procedūru, kas jāievēro, ja dokuments objektīvi nav izmantojams, nosaka saskaņā ar 24. pantā izklāstīto procedūru.

[..]

3. [..]

Šajā dokumentā jābūt:

- galamērķa dalībvalsts nodokļu iestādes attiecīgā biroja adresei,
- datumam un norādei, ka šis birojs saņēmis maksājumu vai maksājuma garantiju.

[..]”

13 Minētās direktīvas 19. panta 1. punktā bija paredzēts:

“Tirgotāji paziņo dalībvalstu nodokļu iestādēm par nosūtītajiem vai saņemtajiem preču sūtījumiem, izmantojot 18. pantā norādīto dokumentu vai atsauci uz šādu dokumentu. Šo dokumentu sagatavo četrus eksemplāros:

- viens eksemplārs paliek pie preču nosūtītāja,
- viens eksemplārs preču saņēmējam,
- viens eksemplārs, kas nosūtāms atpakaļ preču nosūtītājam, lai noslēgtu procedūru,
- viens eksemplārs galamērķa dalībvalsts kompetentām iestādēm.

[..]”

14 Šīs pašas direktīvas 20. panta 1.–3. punkts ir formulēts šādi:

“1. Ja, vedot preces, notikusi nelikumība vai pārkāpums, kas attiecas uz akcīzes nodokļa piedziņu, tad akcīzes nodokli tajā dalībvalstī, kurā nelikumība vai pārkāpums izdarīts, maksā fiziskā vai juridiskā persona, kura saskaņā ar 15. panta 3. punktu garantējusi akcīzes nodokļa samaksu, neizslēdzot krimināllietas ierosināšanu.

Ja akcīzes nodokli iekasē dalībvalstī, kas nav sākumpunkta dalībvalsts, tad dalībvalsts, kura iekasē nodokli, par to informē sākumpunkta dalībvalsts kompetentās iestādes.

2. Ja, vedot preces, tiek atklāta nelikumība vai pārkāpums, bet nav iespējams konstatēt, kur tas izdarīts, uzskata, ka tas noticis tajā dalībvalstī, kur tas atklāts.

3. Neskarot 6. panta 2. punktu, ja akcīzes preces nenonāk paredzētajā galamērķa vietā un nav iespējams konstatēt, kur nelikumība vai pārkāpums izdarīts, uzskata, ka tas noticis sākumpunkta dalībvalstī, un šī valsts iekasē akcīzes nodokli atbilstīgi likmei, kura bijusi spēkā preču nosūtīšanas dienā, ja vien četru mēnešu laikā pēc preču nosūtīšanas kompetentām iestādēm nav sniegti pierādījumi par darījuma likumību vai vietu, kur nelikumība vai pārkāpums izdarīts. Dalībvalstis veic vajadzīgos pasākumus, lai novērstu pārkāpumus vai nelikumības un uzliktu iedarbīgus sodus.”

- 15 No 2010. gada 1. aprīļa Direktīva 92/12 tika atcelta uz aizstāta ar Padomes Direktīvu 2008/118/EK (2008. gada 16. decembris) par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ Direktīvu 92/12/EEK (OV 2009, L 9, 12. lpp.). Tomēr, ņemot vērā pamatlietas faktu norises laiku, šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu tiek izskatīts atbilstoši Direktīvai 92/12.

Itālijas tiesības

- 16 1995. gada 26. oktobra *le decreto legislativo n. 504 – Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative* (Leģislatīvais dekrēts Nr. 504 – konsolidēts tiesību normu kopums attiecībā uz nodokļiem ražošanai un patēriņam un krimināliem un administratīviem sodiem šajā jomā, 1995. gada 29. novembra *GURI* Nr. 279, 5. lpp.), kas grozīts ar 2000. gada 21. novembra *la legge n. 342 – Misure in materia fiscale* (Likums Nr. 342 par fiskāliem pasākumiem; 2000. gada 25. novembra *GURI* Nr. 194, 5. lpp.; turpmāk tekstā – “Leģislatīvais dekrēts Nr. 504/1995”). 2. panta 1., 2. un 4. punktā ir paredzēts:

“1. Uz precēm, par kurām jāmaksā akcīze, attiecas pienākums maksāt nodokli, kas rodas ražošanas vai importēšanas brīdī.

2. Akcīzes nodoklis ir jāmaksā, nododot produktu patēriņam valsts teritorijā. Par nodošanu patēriņam uzskata:

- a) gadījumus, kad iztrūkums pārsniedz atļautos apjomus vai kad nodokļa nemaksāšanas atļaujas nosacījumi, kas minēti 4. pantā, nav izpildīti;
- b) novirzes, pat nelikumīgas, no atlikšanas režīma;
- c) ražošanu vai importēšanu, pat nelikumīgu, kas notikusi ārpus atlikšanas režīma.

[..]

4. Akcīzes preču noliktavas, no kuras ir notikusi nodošana patēriņam, saimnieks kopā ar personu, kas ir garantējusi šo samaksu vai izpildījusi nodokļa iekasējamības nosacījumus, ir solidāri atbildīgi par akcīzes nodokļa samaksu. Importētu preču gadījumā nodokļa maksātājs tiek noteikts, balstoties uz muitas tiesību aktiem.

[..]”

- 17 Leģislatīvā dekrēta Nr. 504/1995 4. pantā “Atbrīvošana no nodokļa attiecībā uz zaudējumiem un atlikumiem” ir noteikts:

“1. Tādu preču zaudēšanas vai iznīcināšanas gadījumā, kas atrodas atlikšanas režīmā, atbrīvojums no nodokļa tiek piešķirts, ja nodokļa maksātājs pierāda, ka preču zaudēšana vai iznīcināšana ir notikusi neparedzētu apstākļu vai nepārvaramas varas dēļ. Neparedzētu apstākļu vai nepārvaramas varas gadījumam pielīdzina tādus trešo personu izdarītus aktus, kuros nodokļa maksātājs nav vainojams tīšā krāpšanā vai rupjā neuzmanībā un kuros pēdējais minētais ir vainojams nenozīmīgā neuzmanībā. Ja pēc tam, kad trešās personas ir izdarījušas kriminālpārkāpumus, tiek sākta kriminālvajāšana, akcīzes nodokļa iekasēšanas procedūra tiek apturēta līdz brīdim, kad tiek izdots rīkojums par lietas izbeigšanu vai tiek pieņemts nepārsūdzams lēmums atbilstoši Kriminālprocesa kodeksa 648. pantam. Šādā gadījumā pievienotās vērtības nodokļa, kas jāmaksā par pašu akcīzi, iekasēšanas procedūra arī tiek apturēta. Ja netiek konstatēts, ka nodokļa maksātājs ir bijis iesaistīts faktu izdarīšanā, un ja patiesās atbildīgās personas ir identificētas vai ja šīs personas nav zināmas, nodokļa maksātājam tiek piešķirts atbrīvojums no akcīzes nodokļa un jebkāda atgūšana tiek veikta no patiesās atbildīgās personas.

2. Attiecībā uz atliktās maksāšanas režīmā zaudētām precēm, kuras zaudētas ražošanas vai pārveides procesā, kam tās tiek pakļautas gadījumā, kad jau ir radies nodokļa parāds, atbrīvojums no nodokļa tiek piešķirts tehniski pieļaujamo atlikumu robežās, kuras tiek noteiktas Finanšu ministra dekrētā, kas pieņemams atbilstoši 1988. gada 23. augusta Likuma Nr. 400 17. panta 3. punktam.

3. Dabiskajam un tehniskajam atlikumam piemēro muitas tiesību aktos paredzētās normas.

4. Tiesiskais regulējums par transporta atlikumu ir piemērojams arī to preču transportēšanai no Eiropas Savienības dalībvalstīm, kas atrodas atliktās maksāšanas režīmā.”

- 18 Minētā Leģislatīvā dekrēta 7. pantā “Akcīzes preču aprites pārkāpumi” ir noteikts:

“1. Tādas nelikumības vai pārkāpuma gadījumā, par kuru nav paredzēts atbrīvojums no akcīzes nodokļa atbilstoši 4. pantam un kurš izdarīts laikā, kad preces bija aprītē atliktās maksāšanas režīmā, un ja tā sastāvā esošie fakti veido pārkāpumu, neskarot krimināltiesisku darbību veikšanu regulējošus noteikumus, ir piemērojami šādi noteikumi:

a) akcīzi maksā fiziska vai juridiska persona, kas ir garantējusi pārvadāšanu;

b) akcīzi iekasē Itālijā, ja nelikumība vai pārkāpums ir izdarīts valsts teritorijā;

c) ja nelikumība vai pārkāpums ir konstatēti valsts teritorijā un nav iespējams konstatēt tā faktiskās izdarīšanas vietu, tiek prezumēts, ka tas ir izdarīts valsts teritorijā;

d) ja no valsts teritorijas nosūtītās preces nav sasniegušas to galamērķi citā dalībvalstī un ja nav iespējams noteikt vietu, kur tās ir tikušas nodotas patēriņam, nelikumība vai pārkāpums tiek uzskatīti par izdarītiem valsts teritorijā un akcīzes nodokļu iekasē pēc likmes, kas ir spēkā preču nosūtīšanas dienā, izņemot, ja četru mēnešu laikā no nosūtīšanas dienas tiek sniegts pierādījums par darījuma nelikumību vai pierādījums, ka nelikumība vai pārkāpums faktiski izdarīts ārpus valsts teritorijas;

[..].”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

- 19 Saskaņā ar Itālijas tiesībām dibinātā sabiedrība *S.I.L.O.NE.* veica naftas produktu uzglabāšanas un pārvaldījuma pakalpojumus. Tā tika pārņemta apvienošanās procesā, ko veica *Shell Italia SpA*, un kļuva par *KRI*.
- 20 Laikā no 2005. gada 22. augusta līdz 2006. gada 30. jūnijam *S.I.L.O.NE.* kā apstiprināta noliktavas turētāja no savas akcīzes preču noliktavas Itālijā akcīzes nodokļa atliktās maksāšanas režīmā 196 reizes veica minerāleļļu (dīzeļdegviela un benzīns) nosūtīšanu *BMB Projekt d.o.o.*, kas ir Slovēnijā dibināta sabiedrība, kura kā reģistrēta tirgotāja bija pilnvarota saņemt šīs preces. Atbilstošā muitas nodokļu summa šiem sūtījumiem sasniedza 2 816 426,10 EUR.
- 21 Lai veiktu apriti akcīzes nodokļa atliktās maksāšanas režīmā, *S.I.L.O.NE.* par katru sūtījumu izdeva administratīvo pavaddokumentu (turpmāk tekstā – “APD”) četros eksemplāros. Pirmais eksemplārs bija paredzēts glabāšanai pie nosūtītāja, otrs kā preču pavaddokuments bija jāglabā saņēmējam, trešais bija paredzēts preču pavadīšanai un saņēmējam tas bija jānosūta nosūtītājam ar atzīmi par preču saņemšanu un ceturtais, kas bija domāts preču pavadīšanai, saņēmējam bija jānodod galamērķa kompetentajai nodokļu iestādei.
- 22 Katra sūtījuma APD trešo eksemplāru Slovēnijas tirgotājs nosūtīja *S.I.L.O.NE.* ar apliecinājumu par preču saņemšanu un Slovēnijas muitas iestādes acīmredzami uzlikto zīmogu.
- 23 2008. gada 10. jūlijā pēc lūguma sniegt informāciju, ko Itālijas muitas iestādes bija adresējušas Slovēnijas muitas iestādēm administratīvajā nodokļu procedūrā, pēdējās minētās konstatēja, ka par 161 sūtījumu deklarācijas APD trešā eksemplāra aizmugurē bija viltotas un tikai 35 no minētiem sūtījumiem faktiski tikuši veikti Slovēnijas teritorijā.
- 24 Pamatojoties uz viltojumu konstatēšanu, Itālijas muitas iestādes uzskatīja, ka nav pierādīts, ka šīs preces patēriņam ir tikušas nodotas ārpus Itālijas teritorijas. Tāpēc tās uzskatīja, ka *S.I.L.O.NE.* veiktā grāmatojumu noskaidrošana par 161 sūtījumu bijusi nelikumīga. Nespējot noteikt vietu, kur konkrētās preces tikušas nelikumīgi nodotas patēriņam, šīs iestādes arī uzskatīja, ka šie pārkāpumi ir tikuši izdarīti Itālijas teritorijā.
- 25 Šādos apstākļos tās nolēma, ka Itālijas valstij ir jāatgūst par konkrētajām precēm maksājamais akcīzes nodoklis.

- 26 2008. gada 13. oktobrī tika sākts kriminālprocess pret *S.I.L.O.NE.* likumīgajiem pārstāvjiem par muitas pārvaldījumu dokumentu viltošanu. Teritoriāli kompetentā muitas iestāde nolēma izbeigt šo procesu, jo nebija iespējams pierādīt šīs sabiedrības likumīgo pārstāvju dalību darbībās, kas vērstas uz izvairīšanos no akcīzes nodokļa, dokumentu viltošanu piedēvējot tikai trešo personu nelikumīgām darbībām.
- 27 2009. gada 15. jūlijā Muitas un monopolu dienests izdeva *S.I.L.O.NE.* adresētu paziņojumu par samaksu, lai atgūtu akcīzes nodokli par naftas produktiem, kuri bija 161 nelikumīgā sūtījuma par kopējo summu 2 668 179 EUR priekšmets.
- 28 *S.I.L.O.NE.* pret šo paziņojumu par samaksu iesniedza prasību *Commissione tributaria provinciale di Udine* (Udīnes provinces Nodokļu lietu tiesa, Itālija), atsaucoties uz Leģislatīvā dekrēta Nr. 504/1995 4. pantu, kurā noteikts atbrīvojums no nodokļa preču zaudējuma vai iznīcināšanas gadījumā neparedzētu apstākļu vai nepārvaramas varas gadījumā.
- 29 Šī tiesa ar 2011. gada 19. janvāra spriedumu apmierināja *S.I.L.O.NE.* prasību. Tad Muitas un monopolu dienests iesniedza apelācijas sūdzību par šo spriedumu *Commissione tributaria regionale per il Friuli-Venezia Giulia* (Friuli-Venēcijas Džūlijas reģiona Nodokļu lietu tiesa, Itālija).
- 30 Ar 2012. gada 6. jūlija spriedumu tā grozīja minēto spriedumu un apmierināja Muitas un monopolu dienesta apelācijas sūdzību.
- 31 Apelācijas tiesa norādīja, ka Leģislatīvā dekrēta Nr. 504/1995 4. pantā esot paredzēts atbrīvojums no nodokļa tikai gadījumā, kad akcīzei pakļautās preces tiek zaudējas vai iznīcinātas, un nevis tādā gadījumā kā šajā lietā, kad notiek izņemšana vai nelikumīga novirze no atlikšanas režīma. Tā uzskatīja, ka *S.I.L.O.NE.* bija pienākums samaksāt akcīzes nodokli par konkrētām precēm, jo tās no atlikšanas režīma tikušas novirzītas nelikumīgi, piemērojot valsts tiesisko regulējumu par izņemšanu vai nelikumīgu novirzi no atlikšanas režīma.
- 32 Šī tiesa būtībā piekrita Muitas un monopolu dienesta nostājai par *S.I.L.O.NE.* atbildību par nodokļa samaksu, norādot, ka jautājumā par naftas produktu nelikumīgu laišanai apgrozībā atbilstoši atlikšanas režīmam noliktavas saimnieks noteikti bija atbildīgs par nesamaksātā akcīzes nodokļa nomaksu un ka trešās personas izdarītais nelikumīgais fakts neietekmēja šī pienākuma izbeigšanos, jo noliktavas saimnieka atbildība bija objektīva.
- 33 *Shell Italia* iesniedza kasācijas sūdzību par šo spriedumu *Corte suprema di cassazione* (Augstākā kasācijas tiesa, Itālija), kas ir iesniedzējtiesa, savukārt apgalvojot, ka šajā lietā esot jāpiemēro valsts tiesību akti par atbrīvojumu no nodokļa.
- 34 Attiecībā uz Tiesas judikatūru un savu judikatūru, iesniedzējtiesai ir šaubas, vai Direktīvas 92/12 14. panta piemērojamība un it īpaši jēdzienu “neparedzēti apstākļi” un “nepārvarama vara” piemērojamība trešās personas nelikumīgas rīcības gadījumā var radīt tiesisku paļāvību apstiprinātam noliktavas saimniekam, ja tas pats nav pieļāvis kļūdu.
- 35 Proti, no vienas puses, tā norāda, ka daļā judikatūras atbilstoši objektīvās atbildības mehānismam, šķiet, tiek atbalstīts apgalvojums, ka trešās personas ar nodomu izdarīta nelikumīga darbība neatbrīvo nodokļa maksātāju no nodokļa samaksas pienākuma. No otras puses, tā uzskata, ka pastāv cita judikatūras daļa, kurā tieši pretēji tiek atbalstīts apgalvojums, ka trešās personas ar nodomu izdarīta nelikumīga darbība attaisno to, ka nodokļa maksātājs tiek atbrīvots no nodokļa

samaksas pienākuma, ja muitas dokumentu krāpšanās ar viltojumu gadījumā tiek konstatēts, ka noliktavas saimnieks neko par šo krāpšanu nav zinājis un tāpat nav iemesla domāt, ka prece apgrozībā atlikšanas režīmā nav likumīgi.

- 36 Iesniedzējtiesa uzskata, ka 2022. gada 24. marta spriedums *TanQuid Polska* (C-711/20, EU:C:2022:215) neļauj kļūdēt šaubas par Direktīvas 92/12 14. panta interpretāciju tādēļ, ka lietā, kurā taisīts šis spriedums, atliktās nodokļa maksāšanas režīmā aprītē esošo minerāleļļu adresāts noliedza, ka būtu tās saņēmējs, bet šajā gadījumā nosūtīto preču, kas norādītas katra APD trešajā eksemplārā, adresāts ir licis ticēt noliktavas saimniekam, ka šīs preces ir nonākušas paredzētajā galamērķī.
- 37 Šādos apstākļos *Corte suprema di cassazione* (Augstākā kasācijas tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai [Direktīvas 92/12] 14. panta [1. punkta] pirmais teikums ir jāinterpretē tādējādi, ka akcīzes preču nelikumīgas novirzes [no atliktās nodokļa maksāšanas režīma] gadījumā noliktavas saimnieka, kas garantē nodokļa samaksu, atbildība ir objektīva un nekādā gadījumā nav iespējams atbrīvoties no pienākuma [samaksāt nodokli] un [tas jādara] no summām, kuras atbilst piemērotiem sodiem, pat tad, ja šo novirzi ir izraisījusi prettiesiska rīcība, kas ir attiecināma – tikai – uz trešo personu, vai arī tas ir jāinterpretē tādējādi, ka atbrīvojums no nodokļa un no piemērotiem sodiem ir atzīstams – kā negadījums vai nepārvaramas varas gadījums – tad, ja garantējošam noliktavas saimniekam ne tikai nav nekādas saistības ar trešās personas prettiesisku rīcību, kurā tas nav vainojams, bet ir arī tiesiska paļāvība, ka preču pārvadāšana atliktās nodokļa maksāšanas režīmā ir likumīga?”

Par prejudiciālo jautājumu

- 38 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Direktīvas 92/12 14. panta 1. punkta pirmais teikums ir jāinterpretē tādējādi, ka atbrīvojums no nodokļa – kas paredzēts par zaudējumiem, kuri radušies atliktās nodokļa maksāšanas režīmā neparedzētu apstākļu vai nepārvaramas varas dēļ, kad novirze no nodokļa atlikšanas režīma ir notikusi nelikumīgas darbības dēļ, – ir piešķirams noliktavas saimniekam, ja tas ir pilnībā nesaistīts ar šo nelikumīgo darbību, kurā vainojama tikai trešā persona, un ja viņam ir tiesiskā paļāvība, ka šī prece ir aprītē akcīzes nodokļa atliktās maksāšanas režīmā likumīgi.
- 39 Vispirms jāatgādina, ka Direktīvas 92/12 mērķis ir noteikt vairākas normas par tādu akcīzes preču kā tās 3. panta 1. punktā minētās minerāleļļu glabāšanu, pārvadāšanu un uzraudzību un it īpaši, kā izriet no tās ceturtā apsvēruma, nodrošināt, ka akcīzes nodokļa iekasējamība visās dalībvalstīs ir vienāda. Šī saskaņošana principā ļauj novērst nodokļu dubultu uzlikšanu attiecībās starp dalībvalstīm (skat. it īpaši spriedumu, 2021. gada 24. februāris, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, 44. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 40 Direktīvas 92/12 izpratnē ar nodokli apliekamā darbība atbilstoši tās 5. panta 1. punkta pirmajam teikumam ir akcīzes preču ražošana Savienības teritorijā vai to ieviešana šajā teritorijā.
- 41 Savukārt saskaņā ar Direktīvas 92/12 6. panta 1. punktu akcīzes nodoklis kļūst iekasējams it īpaši tad, kad akcīzes preces tiek laistas apgrozībā. Atbilstoši šīs direktīvas 6. panta 1. punkta otrās daļas a) apakšpunktam šis jēdziens ietver arī jebkuru novirzi, tajā skaitā nelikumīgu novirzi, no atlikšanas režīma, kurš definēts minētās direktīvas 4. panta c) punktā.

- 42 Šādam režīmam ir raksturīgi, ka akcīzes nodoklis par precēm, uz kurām tas attiecas, vēl nav iekasējams, kaut gan nodokļa iekasējamības gadījums jau ir iestājies. Līdz ar to attiecībā uz akcīzes precēm saskaņā ar šo režīmu šī nodokļa iekasējamība tiek atlikta līdz brīdim, kad ir izpildīts iekasējamības nosacījums, kā aprakstīts iepriekšējā punktā (spriedums, 2022. gada 24. marts, *TanQuid Polska*, C-711/20, EU:C:2022:215, 42. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 43 Šāds iekasējamības nosacījums ir izpildīts gadījumā, kad konkrētās preces ir novirzītas, tajā skaitā nelikumīgi, no atlikšanas režīma tādā veidā, ka šī novirze ir jāuzskata par nodošanu patērīnam atbilstoši Direktīvas 92/12 6. panta 1. punkta a) apakšpunktam.
- 44 Tādēļ jāpārbauda nosacījumi, kuriem šīs direktīvas 14. panta 1. punktā ir pakļauts atbrīvojums no nodokļa, lai noskaidrotu, vai šie nosacījumi varētu būt izpildīti tādā situācijā, kāda ir pamatlietā.
- 45 Direktīvas 92/12 14. panta 1. punkta pirmajā teikumā ir paredzēts, ka apstiprinātus noliktavas saimniekus atbrīvo no nodokļa tādu zaudējumu gadījumā, kas radušies nodokļu atlikšanas režīmā un uzskatāmi par negadījuma vai nepārvaramas varas izraisītiem un ko konstatējušas attiecīgās dalībvalsts apstiprinātas iestādes.
- 46 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai noteiktu tāda Savienības tiesību normas formulējuma saturu un piemērošanas jomu, kurā nav nevienas tiešas norādes uz dalībvalstu tiesībām, visā Savienībā parasti ir interpretējams autonomi un vienveidīgi atbilstoši tā ierastajai nozīmei ikdienas valodā, ievērojot kontekstu, kādā tas tiek lietots, un tiesiskā regulējuma, kura daļu tas veido, mērķus (šajā ziņā skat. spriedumu, 2021. gada 10. jūnijs, *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (Nevainīgs starpnieks), C-279/19, EU:C:2021:473, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 47 No Direktīvas 92/12 14. panta 1. punkta pirmā teikuma teksta izriet, ka apstiprinātu noliktavas saimnieku atbrīvo no nodokļa, ja ir izpildīti divi nosacījumi. Proti, pirmkārt, tam ir jāpierāda, ka pastāv "zaudējumi", kas radušies nodokļu atlikšanas režīmā, un, otrkārt, ka šie "zaudējumi" ir uzskatāmi par negadījuma vai nepārvaramas varas izraisītiem.
- 48 Atbilstoši jēdziena "zaudējumi" ierastai nozīmei ikdienas valodā apstiprināta noliktavas saimnieka ciestie zaudējumi norāda uz to, ka viņam pilnībā vai daļēji tika liegts priekšmets, kurš bija viņa rīcībā vai īpašumā. No tā izriet, ka "zaudējumus" 14. panta 1. punkta pirmā teikuma izpratnē veido preces, kas atrodas ražošanā, pārveidē, glabāšanā vai pārvadāšanā, pazušana.
- 49 Ņemot vērā, ka Direktīvas 92/12 14. panta 1. punkta otrajā teikumā paredzētais atbrīvojums no nodokļa par [šādiem zaudējumiem] atšķiras no tā, kas paredzēts šī punkta pirmajā teikumā, pirmo minēto atbrīvojumu no nodokļa nevar interpretēt plaši (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2007. gada 18. decembris, *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, 43. punkts). Turklāt Direktīvas 92/12 14. panta 1. punkta pirmajā teikumā paredzētā nodokļa atlaide par zaudējumiem, kuri radušies nepārvaramas varas rezultātā, ir atkāpe no šīs vispārējās normas, kas ir jāinterpretē šauri (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2007. gada 18. decembris, *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, 30. punkts).
- 50 Tādējādi tādas preces zaudēšana, kas atrodas nodokļu atlikšanas režīmā, var nozīmēt tikai to, ka šo precī faktiski nav iespējams laist aprītē, proti, iekļaut tirdzniecības aprītē Savienībā.
- 51 Taču prece, kas tādos apstākļos kā pamatlietā, tiek nelikumīgi novirzīta no atlikšanas režīma, paliek Savienības tirdzniecības aprītē.

- 52 Līdz ar to, tādas akcīzei pakļautas preces nelikumīga novirze no atlikšanas režīma nevar atbilst pirmajam no diviem kumulatīvajiem nosacījumiem, kas minēti šī sprieduma 47. punktā, lai apstiprinātām noliktavas turētājam piešķirtu atbrīvojumu no nodokļa samaksas.
- 53 Tātad, ja nav “zaudējumu”, preces nelikumīgas novirzes no atlikšanas režīma gadījumā apstiprinātām noliktavas saimniekam nevar piešķirt atbrīvojumu no nodokļa samaksas atbilstoši Direktīvas 92/12 14. panta 1. punkta pirmajam teikumam, pat ja šī novirze izriet no nelikumīgas darbības, kurā vainojama tikai trešā persona, un ja šim noliktavas saimniekam ir pašāvība, ka prece ir apritē atliktās nodokļa maksāšanas režīmā likumīgi.
- 54 Šī noteikuma interpretāciju atbalsta gan konteksts, kurā tas atrodas, gan Direktīvas 92/12 mērķi.
- 55 It īpaši no Direktīvas 92/12 sistēmas un no tās 13. panta, 15. panta 3. un 4. punkta, kā arī no tās 20. panta 1. punkta izriet, ka likumdevējs tādu preču pārvadāšanas procesā, par kurām ir maksājams akcīzes nodoklis un uz kurām attiecas atliktās nodokļa maksāšanas režīms, centrālo lomu ir piešķīris apstiprinātām noliktavas saimniekam (spriedums, 2016. gada 2. jūnijs, *Kapnoviomichania Karelia*, C-81/15, EU:C:2016:398, 31. punkts).
- 56 Šis noliktavas saimnieks kā fiziska vai juridiska persona, kurai dalībvalsts kompetentās iestādes profesionālajā darbībā ir atļāvušas pārveidot, uzglabāt, saņemt un nosūtīt akcīzei pakļautās preces atliktās nodokļa maksāšanas režīmā, līdz ar to tiek uzskatīts par akcīzes nodokļa maksātāju, ja nelikumība vai pārkāpums, kas izraisa tā iekasējamību, ir izdarīta šo preču aprites laikā. Turklāt šī atbildība ir objektīva, un tās pamatā ir nevis pierādīts vai prezumēts noliktavas saimnieka pārkāpums, bet tā dalība saimnieciskajā darbībā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 24. februāris, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, 52. punkts).
- 57 Turklāt, kā izriet no Direktīvas 92/12 pirmā un ceturtā apsvēruma, viens no tās mērķiem ir nodrošināt, lai akcīzes nodokļa iekasējamība būtu vienāda visās dalībvalstīs iekšējā tirgus labas darbības nolūkā, kas nozīmē preču – tostarp akcīzes preču – brīvu apriti. Bez tam starp šiem mērķiem ir arī cīņa pret krāpšanu, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamu ļaunprātīgu izmantošanu (šajā ziņā skat. spriedumu, 2021. gada 10. jūnijs, *Commissioners for Her Majesty Revenue and Customs* (Nevainīgs starpnieks), C-279/19, EU:C:2021:473, 31. punkts).
- 58 Taču tāda jēdziena “zaudējumi” interpretācija šīs direktīvas 14. panta 1. punkta pirmā teikuma izpratnē, kas ietver akcīzes preču nelikumīgu novirzi no atlikšanas režīma, nav saderīga ar šī sprieduma iepriekšējā punktā atgādinātajiem mērķiem. Proti, no vienas puses, šāda interpretācija vājina apstiprinātām noliktavas saimniekam ar šo direktīvu piešķirtās atbildības objektīvo raksturu atliktās maksāšanas režīmā un līdz ar to tā centrālo lomu attiecībā uz akcīzes nodokļa iekasējamību, un noteikti – akcīzes preču brīvu apriti. No otras puses, šāda vājināšana kaitētu arī mērķim cīnīties pret krāpšanu, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un ļaunprātīgu izmantošanu, nelikumības vai pārkāpuma gadījumā praktiski apgrūtinot akcīzes nodokļa atgūšanu no tāda apstiprināta noliktavas turētāja (šajā ziņā skat. spriedumu, 2021. gada 10. jūnijs, *Commissioners for Her Majesty Revenue and Customs* (Nevainīgs starpnieks), C-279/19, EU:C:2021:473, 34. punkts).
- 59 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu jāatbild, ka Direktīvas 92/12 14. panta 1. punkta pirmais teikums ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā paredzētais atbrīvojums no nodokļa nav piemērojams apstiprinātām noliktavas saimniekam, kurš ir atbildīgs par nodokļa nomaksu, tādā gadījumā, ja nelikumīgas darbības dēļ ir notikusi novirze no nodokļa

atlikšanas režīma, pat ja noliktavas saimnieks ir pilnībā nesaistīts ar šo nelikumīgo darbību, kurā vainojama tikai trešā persona, un ja viņam ir tiesiskā palāvība, ka šī prece ir aprītē nodokļa atliktās maksāšanas režīmā likumīgi.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 60 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (desmitā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 92/12/EEK (1992. gada 25. februāris) par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību 14. panta 1. punkta pirmais teikums

ir jāinterpretē tādējādi, ka

tajā paredzētais atbrīvojums no nodokļa nav piemērojams apstiprinātam noliktavas saimniekam, kurš ir atbildīgs par nodokļa nomaksu, tādā gadījumā, ja nelikumīgas darbības dēļ ir notikusi novirze no nodokļa atlikšanas režīma, pat ja noliktavas saimnieks ir pilnībā nesaistīts ar šo nelikumīgo darbību, kurā vainojama tikai trešā persona, un ja viņam ir tiesiskā palāvība, ka šī prece ir aprītē nodokļa atliktās maksāšanas režīmā likumīgi.

[Paraksti]