



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2014. gada 3. jūlijā*

Nodokļi — Direktīva 92/12/EEK — 7., 8. un 9. pants — Vispārējā akcīzes preču sistēma — Preces, kas laistas apgrozībā vienā dalībvalstī un komerciāliem nolūkiem tiek glabātas citā dalībvalstī — Akcīzes nodokļa iekasējamība no šo preču glabātāja, kurš tās iegādājās galamērķa dalībvalstī — Iegāde pēc ieviešanas darbības beigām

Lieta C-165/13

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2012. gada 12. decembrī un kas Tiesā reģistrēts 2013. gada 3. aprīlī, tiesvedībā

Stanislav Gross

pret

Hauptzollamt Braunschweig.

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], tiesneši Ž. L. da Krušs Vilasa [*J. L. da Cruz Vilaça*], Dž. Arestis [*G. Arestis*] (referents), Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] un A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*],

ģenerāladvokāts M. Vatelē [*M. Wathelet*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— Eiropas Komisijas vārdā — *W. Mölls* un *C. Barslev*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklaušīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – vācu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz 7. un 9. panta interpretāciju Padomes 1992. gada 25. februāra Direktīvā 92/12/EEK par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību (OV L 76, 1. lpp.), ar grozījumiem, kas paredzēti Padomes 1992. gada 14. decembra Direktīvā 92/108/EEK (OV L 390, 124. lpp.; turpmāk tekstā – “Direktīva 92/12”).
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *S. Gross* un *Hauptzollamt Braunschweig* (Braunšveigas Galvenā muižas pārvalde) par pēdējās minētās lēmumu likt prasītājam pamatlietā samaksāt akcīzes nodokli par tabakas izstrādājumiem.

Atbilstošās tiesību normas

Direktīva 92/12

- 3 Direktīvas 92/12 preambulas piektais un sestais apsvērums ir formulēti šādi:

“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;

tā kā nodoklis par akcīzes precēm, kuras savām vajadzībām iegādājušās un ved privātpersonas, jāiekasē tajā valstī, kurā tās iegādājas”.
- 4 Šīs direktīvas 6. pantā ir noteikts:

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

Akcīzes preču laišana apgrozībā nozīmē:

 - a) novirzi, tajā skaitā nelikumīgu novirzi, no atlikšanas režīma;
 - b) tādu preču izgatavošanu, tajā skaitā nelikumīgu izgatavošanu, uz ko neattiecas atlikšanas režīms;
 - c) šādu preču importu, tajā skaitā nelikumīgu importu, ja uz šīm precēm nav attiecināts nodokļa atlikšanas režīms.

2. Ir jāpieņem tādi akcīzes nodokļa iekasējamības nosacījumi un likme, kādi dienā, kad nodoklis kļūst iekasējams vai kad konstatē iztrūkumus, ir spēkā dalībvalstī, kurā preces laiž apgrozībā. Akcīzes nodokli uzliek un iekasē saskaņā ar katras dalībvalsts noteikto kārtību, ņemot vērā, ka dalībvalstis piemēro vienu un to pašu uzlikšanas un iekasēšanas procedūru gan savā valstī ražotām, gan no citām dalībvalstīm ievestām precēm.”
- 5 Minētās direktīvas 7. panta 1.–3. punktā ir noteikts:

“1. Ja akcīzes preces, kas jau laistas apgrozībā vienā dalībvalstī, komerciāliem nolūkiem tiek glabātas citā dalībvalstī, akcīzes nodokli uzliek tajā dalībvalstī, kur šīs preces glabā.

2. Tādēļ, neskarot 6. pantu, gadījumos, ja preces, kas vienā dalībvalstī jau ir laistas apgrozībā, kā definēts 6. pantā, tiek otrā dalībvalstī piegādātas, glabātas piegādei vai izmantotas tirgotāja, kas veic patstāvīgu saimniecisku darbību, vai publisko tiesību subjekta vajadzībām, akcīzes nodoklis kļūst iekasējams šajā otrā dalībvalstī.

3. Atkarībā no visiem apstākļiem nodoklis jāmaksā personai, kas veic piegādi vai glabā piegādei paredzētās preces, vai personai, kas saņem preces lietošanai dalībvalstī, kas nav tā, kurā preces jau laistas apgrozībā, vai attiecīgajam tirgotājam vai publisko tiesību subjektam.”

6 Direktīvas 92/12 8. pantā ir paredzēts:

“Par precēm, ko savām vajadzībām iegādājušās un ved privātpersonas, saskaņā ar iekšējā tirgus principu akcīzes nodokli iekasē dalībvalstī, kur preces iegādājas.”

7 Šīs direktīvas 9. panta 1. un 2. punktā ir noteikts:

“1. Neskarot 6., 7. un 8. pantu, akcīzes nodoklis kļūst iekasējams, ja preces, kas paredzētas patēriņam vienā dalībvalstī, komerciālām vajadzībām glabā citā dalībvalstī.

Šādā gadījumā nodoklis jāmaksā šo preču glabātājam dalībvalstī, kuras teritorijā šīs preces atrodas.

2. Lai konstatētu, ka 8. pantā minētās preces ir paredzētas komerciālām vajadzībām, dalībvalstīm, cita starpā, jāpievērš uzmanība:

- preču glabātāja komerciālajam statusam un šo preču glabāšanas iemesliem,
- vietai, kur preces atrodas vai, attiecīgā gadījumā, izmantotajam pārvadāšanas veidam,
- visiem dokumentiem, kas attiecas uz šīm precēm,
- preču īpašībām,
- preču daudzumam.

[..]”

Valsts tiesiskais regulējums

8 1994. gada 31. augusta Likuma par tabakas nodokli (*Tabaksteuergesetz*) – redakcijā, kas piemērojama pamatlītai (turpmāk tekstā – “*TabStG*”), – 12. panta 1. punktā ir noteikts:

“Attiecībā uz tabakas izstrādājumiem nodoklis ir maksājams, lietojot nodokļu markas. Lietošana ietver apzīmogošanu ar nodokļu markām un nodokļu marku uzlīmēšanu uz katras paciņas. Nodokļu markas ir lietojamas tad, kad nodoklis ir jāiekasē.”

9 *TabStG* 19. pantā ir noteikts:

“Ja tabakas izstrādājumi neatļauti, pārkāpjot 12. panta 1. punktu, tiek ievesti vai nosūtīti no brīvas apgrozības citā dalībvalstī komerciālām vajadzībām nodokļu zonā, nodoklis kļūst iekasējams līdz ar ieviešanu vai nosūtīšanu nodokļu zonā. Nodokļa parādnieks ir persona, kas ievēd vai nosūta tabakas izstrādājumus, kā arī to saņēmējs, tiklīdz viņš iegūst tabakas izstrādājumus valdījumā. [..]”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

- 10 *S. Gross* ar spriedumu, kas ir galīgi stājies spēkā, tika piespriests brīvības atņemšanas sods par preču, par kurām netika samaksāti nodokļi, slēpšanu profesionālās darbības ietvaros četrās epizodēs. Krimināltiesā norādīja, ka prasītājs pamatlietā no organizācijas, kas nodarbojoties ar cigarešu kontrabandu, ir uzpircis nemuitotas cigaretes, par kurām nav ticis samaksāts akcīzes nodoklis par tabaku, lai tās pārdotu tālāk.
- 11 Ar 2010. gada 28. jūlija lēmumu *Hauptzollamt Braunschweig* pieprasīja prasītājam pamatlietā solidāri ar trim citiem parādniekiem samaksāt tabakas nodokli EUR 15 136 apmērā, neskaitot procentus.
- 12 Prasītājs pamatlietā cēla prasību *Finanzgericht* [Finanšu tiesa]. Šī tiesa nosprieda, ka akcīzes nodokļa iekasējamība izrietot no *TabStG* 19. panta pirmā teikuma piemērošanas. Tā konstatēja, ka tajā izskatāmajā lietā cigaretes bez Vācijas nodokļa markas esot tikušas transportētas komerciālām vajadzībām, neizmantojot nodokļu atlikšanas režīmu, no citas dalībvalsts uz Vācijas nodokļu zonu. *Finanzgericht* pārņēma konstatētos faktus, kuri norādīti krimināllietā pasludinātajā spriedumā. Pēc tam, kad cigaretes esot tikušas ievestas Vācijas nodokļu zonā, prasītājs pamatlietā tās kā saņēmējs esot ieguvis savā valdījumā un tāpēc saskaņā ar *TabStG* 19. panta otro teikumu esot kļuvis par nodokļa parādnieku.
- 13 Prasītājs par šo spriedumu iesniedza kasācijas [“Revision”] sūdzību *Bundesfinanzhof* [Federālajā Finanšu tiesā].
- 14 Iesniedzējtiesai ir šaubas par to, vai Direktīvas 92/12 9. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka akcīzes nodoklis ir jāmaksā ikvienai personai, kura komerciālām vajadzībām akcīzes preces, kas paredzētas patēriņam vienā dalībvalstī, glabā citā dalībvalstī, vai tomēr šī tiesību norma ir jāinterpretē šauri tādējādi, ka akcīzes nodoklis ir jāmaksā tikai tai personai, kura preces komerciālām vajadzībām pirmo reizi glabā citā dalībvalstī.
- 15 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai [...] Direktīvas 92/12 [...] 9. panta 1. punkta otrā daļa, neskarot tās sistēmisko kopsakaru ar [šīs direktīvas] 7. panta 3. punktu, nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru persona, kas akcīzes preces, kuras paredzētas patēriņam vienā dalībvalstī, komerciālām vajadzībām glabā citā dalībvalstī, nekļūst par nodokļa parādnieku, ja tā ir iegādājusies minētās preces no citas personas tikai pēc ievešanas procesa beigām?”

Par prejudiciālo jautājumu

- 16 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 92/12 9. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ar šo tiesību normu dalībvalsts par akcīzes nodokļa parādnieku var noteikt personu, kura šīs dalībvalsts nodokļu zonā komerciālām vajadzībām glabā akcīzes preces, kuras paredzētas patēriņam citā dalībvalstī, lai arī šī persona nav tā, kura pirmo reizi glabā šīs preces galamērķa dalībvalstī.
- 17 Vispirms ir jānorāda, ka Direktīvas 92/12 mērķis ir paredzēt zināmus noteikumus, kas attiecas uz akcīzes preču glabāšanu, apgrozību un kontroli, it īpaši, lai nodrošinātu, ka pienākums maksāt akcīzes nodokli visās dalībvalstīs ir vienāds. Šī saskaņošana principā ļauj novērst nodokļu dubultu uzlikšanu attiecībās starp dalībvalstīm (spriedums *Scandic Distilleries*, C-663/11, EU:C:2013:347, 22. un 23. punkts).

- 18 Šajā ziņā, ja akcīzes preces ir paredzētas patēriņam vienā dalībvalstī, Direktīvā 92/12 ir paredzēts, kā it īpaši izriet no tās preambulas piektā un sestā apsvēruma, nošķirt, no vienas puses, preces, kuras tirgotājs, kas veic patstāvīgu saimniecisku darbību, glabā komerciālām vajadzībām citā dalībvalstī, un, no otras puses, preces, kuras iegādājas personas savām vajadzībām un kuras tās pašas ved uz citu dalībvalsti.
- 19 No iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka prasītājs pamatlietā no organizācijas, kura nodarbojas ar tādu cigarešu kontrabandu, kuras bija paredzētas patēriņam dalībvalstī, kas nav Vācijas Federatīvā Republika, iegādājās cigaretes, par kurām nebija samaksāts akcīzes nodoklis, lai tās tālāk pārdotu Vācijā. Līdz ar to nav strīda par to, ka pamatlietā apspriestās cigaretes ir tikušas ievestas Vācijas teritorijā komerciālām vajadzībām, lai arī tām nebija vajadzīgās valsts nodokļu markas.
- 20 Jāatgādina, ka ar LESD 267. pantu iedibinātās sadarbības procedūras ietvaros starp valstu tiesām un Tiesu tai ir jāsniedz iesniedzējtiesai lietderīga atbilde, kas atļautu izlemt tās izskatīšanā esošo lietu. Līdz ar to, pat ja formāli prejudiciālais jautājums tieši attiecas tikai uz Direktīvas 92/12 9. pantu, šāds apstāklis neliedz Tiesai sniegt iesniedzējtiesai Savienības tiesību interpretāciju, kas tai var būt noderīga, izspriežot iztiesājamo lietu, neatkarīgi no tā, vai šī tiesa ir uz tām atsaukusies savu jautājumu formulējumā. Šajā ziņā Tiesai no visas minētās tiesas iesniegtās informācijas, tostarp no lēmuma par prejudiciālu jautājumu uzdošanu pamatojuma, ir jāizdala tie šo tiesību elementi, kuriem ir nepieciešama interpretācija, ņemot vērā strīda priekšmetu (skat. spriedumu *Worten*, C-342/12, EU:C:2013:355, 30. un 31. punkts).
- 21 Netiek apstrīdēts tas, ka prasītājs pamatlietā atkārtoti ir iegādājies minētās preces no citām personām pēc tam, kad tās prettiesiski ir tikušas ievestas Vācijas nodokļu zonā (šajā ziņā skat. spriedumu *Salumets* u.c., C-455/98, EU:C:2000:352, 19. punkts), lai tās tālāk pārdotu un no tā gūtu ienākumus.
- 22 Direktīvas 92/12 7. pants varētu būt piemērojams gadījumam pamata lietā, jo atbilstoši tās 2. punktam šī norma attiecas uz situāciju, kad preces ir piegādātas vai tās ir paredzēts piegādāt citas dalībvalsts iekšienē, vai citas dalībvalsts iekšienē izmantot tāda tirgotāja vajadzībām, kurš veic patstāvīgu saimniecisku darbību.
- 23 Tādējādi šī iemesla dēļ Direktīvas 92/12 9. pants ir jāinterpretē kopā ar šīs pašas direktīvas 7. pantu.
- 24 No kopīgas šī 7. panta 1. un 3. punkta lasīšanas izriet, ka akcīzes nodoklis ir jāmaksā dalībvalstī, kurā preces tiek glabātas, arī personai, kas saņem attiecīgās preces lietošanai, vai attiecīgajam tirgotājam.
- 25 It īpaši, ja Direktīvas 92/12 7. panta 3. punktā tieši ir paredzēts, ka persona, kas “saņem attiecīgās preces lietošanai”, var būt akcīzes nodokļa parādnieks attiecībā uz akcīzes precēm, kuras paredzētas patēriņam vienā dalībvalstī, bet komerciālām vajadzībām tiek glabātas citā dalībvalstī, šī tiesību norma ir jāinterpretē tādējādi, ka akcīzes nodokļa parādnieks ir jebkura persona, kura attiecīgās preces glabā.
- 26 Šaurāka interpretācija, kas par akcīzes nodokļa parādnieku uzskatītu tikai personu, kura pirmo reizi glabāja attiecīgās preces, būtu pretrunā Direktīvas 92/12 mērķim. Saskaņā ar to preču vešana no vienas dalībvalsts teritorijas uz otras dalībvalsts teritoriju nedrīkst būt pamats sistemātiskām valsts iestāžu pārbaudēm, kas varētu traucēt preču brīvu apriti Eiropas Savienības iekšējā tirgū. Tādējādi šāda interpretācija radītu nenoteiktāku akcīzes nodokļa iekasēšanu, kurš jāmaksā, šķērsojot Savienības robežu.
- 27 Šo secinājumu arī apstiprina Padomes 2008. gada 16. decembra Direktīvas 2008/118 par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ Direktīvu 92/12 (OV 2009, L 9, 12. lpp.), 33. panta 3. punkts, ar kuru ir vienkāršots Direktīvas 92/12 7. pants, šobrīd minot vienīgi personu, “kurai piegādā preces citā dalībvalstī” (spriedums *Metro Cash & Carry Danmark*, C-315/12, EU:C:2013:503, 36. punkts).

- 28 No iepriekš minētā izriet, ka Direktīvas 92/12 9. panta 1. punkts, to lasot kopā ar šīs direktīvas 7. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka šī tiesību norma ļauj dalībvalstij par akcīzes nodokļa parādnieku noteikt personu, kura šīs valsts nodokļu zonā komerciālām vajadzībām glabā akcīzes preces, kas paredzētas patēriņam citā dalībvalstī, tādos apstākļos kā pamatlietā, lai arī šī persona nebija tā, kas pirmo reizi glabā šīs preces galamērķa dalībvalstī.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 29 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

Padomes 1992. gada 25. februāra Direktīvas 92/12/EEK par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību, ar grozījumiem, kas paredzēti Padomes 1992. gada 14. decembra Direktīvā 92/108/EEK, 9. panta 1. punkts, to lasot kopā ar šīs direktīvas 7. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka šī tiesību norma ļauj dalībvalstij par akcīzes nodokļa parādnieku noteikt personu, kura šīs valsts nodokļu zonā komerciālām vajadzībām glabā akcīzes preces, kas paredzētas patēriņam citā dalībvalstī, tādos apstākļos kā pamatlietā, lai arī šī persona nebija tā, kas pirmo reizi glabā šīs preces galamērķa dalībvalstī.

[Paraksti]