



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2024. gada 18. aprīlī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Akcīzes nodoklis – Direktīva 2008/118/EK – 7. panta 4. punkts – Akcīzes nodokļa iekasējamība – Laišana tirgū – Atlikšanas režīmā esošas preces pilnīga iznīcināšana vai neatgriezenisks zudums – Jēdziens “neparedzēti apstākļi” – Dalībvalsts kompetento iestāžu atļauja – Neatgriezenisks zudums, kas radies apstiprināta noliktavas turētāja darbinieka mazsvarīga pārkāpuma dēļ

Lietā C-509/22

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Corte suprema di cassazione* (Augstāka kasācijas tiesa, Itālija) iesniegusi ar 2022. gada 20. jūlija lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2022. gada 27. jūlijā, tiesvedībā

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli

pret

Girelli Alcool Srl,

TIESA (piektā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs J. Regans [*E. Regan*], Tiesas priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], kas pilda piektās palātas tiesneša pienākumus, tiesneši Z. Čehi [*Z. Csehi*], M. Ilešičs [*M. Ilešič*] (referents) un D. Gracijs [*D. Gratsias*],

ģenerālvokāts: E. M. Kolinss [*A. M. Collins*],

sekretāre: S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2023. gada 7. jūnija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

- *Girelli Alcool Srl* vārdā – *P. Castellano, avvocata*,
- Itālijas valdības vārdā – *G. Palmieri*, pārstāve, kurai palīdz *F. Meloncelli, avvocato dello Stato*,
- Eiropas Parlamenta vārdā – *E. Paladini* un *A. Tamás*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – itāļu.

– Eiropas Savienības Padomes vārdā – *E. d’Ursel* un *G. Rugge*, pārstāvji,
– Eiropas Komisijas vārdā – *M. Björkland* un *F. Moro*, pārstāvji,
noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2023. gada 28. septembra tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 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.), 7. panta 4. punktu.
- 2 Šis lūgums iesniegts tiesvedībā starp *Agenzia delle Dogane e dei Monopoli* (Muitas un monopolu dienests, Itālija; turpmāk tekstā – “muitas dienests”) un *Girelli Alcool Srl* (turpmāk tekstā – “*Girelli*”) par akcīzes nodokļa iekasējamību par denaturēšanas procesā neatgriezeniski zuduša tīrā etilspirta daudzumu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Direktīva 2008/118

- 3 Direktīvas 2008/118 8. un 9. apsvērumā ir noteikts:

“(8) Tā kā iekšējā tirgus pienācīgai darbībai ir nepieciešams, lai akcīzes nodokļa jēdziens un nosacījumi nodokļa uzlikšanai visās dalībvalstīs būtu vienādi, Kopienas līmenī ir skaidri jānosaka, kad akcīzes preces uzskatāmas par nodotām patēriņam un kam ir jāmaksā akcīzes nodokļi.

(9) Tā kā akcīzes nodoklis ir nodoklis par konkrētu preču patēriņu, nodoklis nav jāuzliek tām akcīzes precēm, kas noteiktos apstākļos ir iznīcinātas vai neatgriezeniski zudušas.”
- 4 Šīs direktīvas 1. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

“Šī direktīva nosaka vispārēju režīmu attiecībā uz akcīzes nodokli, ko tieši vai netieši uzliek šādu preču patēriņam (turpmāk “akcīzes preces”):

[..]

b) spirts un alkoholiskie dzērieni, uz ko attiecas [Padomes] Direktīva 92/83/EEK [(1992. gada 19. oktobris) par to, kā saskaņojams akcīzes nodoklis spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem (OV 1992, L 316, 21. lpp.)] un [Padomes] Direktīva 92/84/EEK [(1992. gada 19. oktobris) par spirta un alkoholisko dzērienu akcīzes nodokļa likmju saskaņošanu (OV 1992, L 316, 29. lpp.)];

[..].”

5 Direktīvas 2008/118 2. pantā ir noteikts:

“Akcīzes preces apliek ar akcīzes nodokli tad, kad:

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

6 Šīs direktīvas 7. pantā ir noteikts:

“1. Akcīzes nodoklis kļūst uzliekams 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.

[..]

4. Ja akcīzes precēm piemēro atliktās nodokļa maksāšanas režīmu, tad pilnīgu to iznīcināšanu vai neatgriezenisku zudumu, tostarp zudumu, kas rodas tādu preču būtības, neparedzētu apstākļu vai nepārvaramas varas, vai dalībvalsts kompetento iestāžu izsniegtās atļaujas dēļ, neuzskata par nodošanu patēriņam.

Šajā direktīvā par pilnīgi iznīcinātām vai neatgriezeniski zudušām uzskata preces, kuras kā akcīzes preces ir kļuvušas nederīgas turpmākam izmantojumam.

Par akcīzes preču pilnīgu iznīcināšanu vai neatgriezenisku zudumu sniedz pienācīgus pierādījumus tās dalībvalsts kompetentajām iestādēm, kurā notika attiecīgo akcīzes preču pilnīga iznīcināšana vai neatgriezenisks zudums vai – ja nav iespējams noteikt, kur tika izraisīts zaudējums, – kur to konstatēja.

5. Katra dalībvalsts paredz savus noteikumus un nosacījumus, saskaņā ar kuriem nosaka zudumus, kas minēti 4. punktā.”

Direktīva 92/12/EEK

- 7 Padomes Direktīvas 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.) 14. panta 1. punkta pirmajā teikumā noteikts:

“Apstiprinātus noliktavas saimniekus [turētājus] atbrīvo no nodokļa tādu zaudējumu [zudumu] gadījumā, kas radušies nodokļu atlikšanas režīmā un uzskatāmi par negadījuma vai nepārvaramas varas izraisītiem un ko konstatējušas attiecīgās dalībvalsts apstiprinātas iestādes. [..]”

Direktīva 92/83

- 8 Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

“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:

- a) ja tos izplata spirta veidā, kas pilnīgi denaturēts saskaņā ar kādas dalībvalsts prasībām, par kurām ir pienācīgi paziņots un kuras apstiprinātas saskaņā ar šā panta 3. un 4. punktu. Šis atbrīvojums ir atkarīgs no Direktīvas [92/12] noteikumu piemērošanas pilnīgi denaturēta spirta aprītei tirdzniecībā;

[..].”

Muitas kodekss

- 9 Saskaņā ar Padomes Regulas (EEK) Nr. 2913/92 (1992. gada 12. oktobris) par Kopienas Muitas kodeksa izveidi (OV 1992, L 302, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Muitas kodekss”) 204. panta 1. punktu:

“Ievedmuitas parāds rodas:

- a) neizpildot kādu no pienākumiem, ko uzliek ievedmuitas nodoklim pakļaujamo preču pagaidu glabāšana vai tās muitas procedūras izmantošanu, kurā tās nodotas, vai,

[..]

gadījumos, kas nav minēti 203. pantā, ja vien netiek konstatēts, ka neizpildīšana nav būtiski iespaidojusi attiecīgās pagaidu glabāšanas vai muitas procedūras pareizu norisi.”

- 10 Muitas kodeksa 206. panta 1. punktā ir noteikts:

“Ar izņēmumu no 202. panta un 204. panta 1. punkta a) apakšpunkta ievedmuitas parāds attiecībā uz konkrētām precēm nerodas, ja attiecīgā persona pierāda, ka tādu pienākumu, kurus uzliek:

- 38.–41. pantā un 177. panta otrajā ievilkumā noteiktā kārtība vai
- attiecīgo preču atrašanās pagaidu glabāšanā, vai

– tās muitas procedūras piemērošana, kurā preces bijušas nodotas,

nepildīšana notikusi minēto preču bojāejas vai neglābjama zuduma rezultātā preču faktiskā rakstura, neparedzamu apstākļu vai nepārvaramas varas dēļ vai ka tā ir muitas dienestu izsniegtās atļaujas sekas.

Šajā punktā par neglābjami zudušām tiek uzskatītas preces, kuras kļuvušas nederīgas turpmākai izmantošanai.”

Itālijas tiesības

- 11 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, kā arī kriminālsodiem un administratīviem sodiem šajā jomā, 1995. gada 29. novembra *GURI* Nr. 279, parastais pielikums Nr. 143), kas grozīts ar 2010. gada 29. marta *decreto legislativo n. 48 – Attuazione della direttiva 2008/118/CE relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE* (Leģislatīvais dekrēts Nr. 48, ar ko īsteno Direktīvu 2008/118/EK par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar kuru atceļ Direktīvu 92/12/EEK; 2010. gada 31. marta *GURI* Nr. 75) (turpmāk tekstā – “Leģislatīvais dekrēts Nr. 504”), 2. panta 2. punktā ir paredzēts:

“Akcīzes nodoklis iekasē, nododot precī patēriņam valsts teritorijā. [..]”

- 12 Leģislatīvā dekrēta Nr. 504 4. panta 1. un 5. punkts ir formulēti šādi:

“1. Tādu preču zaudēšanas vai iznīcināšanas gadījumā, kas atrodas atliktas nodokļa maksāšanas režīmā, atbrīvojums no nodokļa tiek piešķirts, ja nodokļa maksātājs pierāda, ka preču zudums vai iznīcināšana ir notikusi neparedzētu apstākļu vai nepārvaramas varas dēļ. Ņemot attiecībā uz tabakas izstrādājumiem, fakti, kas veido trešo personu vai nodokļu maksātāja izdarītu mazsvarīgu pārkāpumu, ir pielīdzināmi neparedzētiem apstākļiem un nepārvaramai varai.

[..]

5. Saskaņā ar šiem konsolidētajiem noteikumiem par pilnīgi iznīcinātām vai neatgriezeniski zudušām uzskata preces, kuras kā akcīzes preces ir kļuvušas nederīgas turpmākam izmantojumam.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 13 *Girelli* ir Itālijā reģistrēts uzņēmums, kas nodarbojas ar etilspirta denaturēšanu. Tas ir process, kurā alkohols tiek padarīts nederīgs lietošanai pārtikā. Šim nolūkam tai ir apstiprināta etilspirta noliktava un denaturēšanas un iepakojšanas rūpnīca.
- 14 2014. gada 26. martā, kad *Girelli* muitas dienesta amatpersonas klātbūtnē uzpildīja spirta denaturēšanas iekārtas tvertni, tīrs etilspirts noplūda uz grīdas caur vārstu, kuru bija atstājis atvērtu viens no tās darbiniekiem. Daļa no preces varēja tikt savākta un atgūta, bet atlikusī daļa bija neatgriezeniski zaudēta.

- 15 2014. gada 31. martā *Girelli*, pamatojoties uz Leģislatīvā dekrēta Nr. 504 4. panta 1. punktu, lūdza atbrīvojumu no akcīzes nodokļa par nejauši zaudētā spirta daudzumu.
- 16 2014. gada 5. jūnijā muitas dienests noraidīja šo lūgumu, pamatojoties uz to, ka attiecīgais zudums esot radies nevis neparedzētu apstākļu vai nepārvaramas varas dēļ, bet gan *Girelli* darbinieka, kurš nejauši bija atstājis atvērtu tvertnes vārstu, nolaidības un vainas dēļ.
- 17 2014. gada 25. jūlijā *Girelli* iesniedza muitas dienestam apsvērumus, kuros tā apstrīdēja akcīzes nodokļa par zaudētā etilspirta daudzumu iekasējamību, norādot, ka tā laišana apgrozībā nebija iespējama.
- 18 2014. gada 3. oktobrī muitas dienests šos apsvērumus noraidīja un izdeva paziņojumu par akcīzes nodokļa samaksu par kopējo summu 17 476,24 EUR.
- 19 *Girelli* par šo lēmumu cēla prasību *Commissione tributaria provinciale di Milano* (Milānas provinces Nodokļu tiesa, Itālija), kuras pamatojumam tā tostarp apgalvoja, ka nav iestāties stridīgā akcīzes nodokļa iekasējamības gadījums, pamatojoties uz to, ka zaudētās preces daļa nav tikusi nodota patēriņam, kā arī, ka notikums, kas rada kaitējumu, ir attiecināms uz neparedzētiem apstākļiem vai, pakārtoti, uz mazsvarīgu pārkāpumu.
- 20 Minētā tiesa apmierināja šo prasību, spriedumā norādot, ka attiecīgās preces zudums rūpības trūkuma dēļ, kas tomēr nevar tikt kvalificēts kā “smags”, ir uzskatāms par mazsvarīgu pārkāpumu, kurš saskaņā ar Leģislatīvā dekrēta Nr. 504 4. panta 1. punktu tiek pielīdzināts neparedzētiem apstākļiem un nepārvaramai varai.
- 21 Muitas dienests par šo spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību *Commissione tributaria regionale della Lombardia* (Lombardijas reģiona Nodokļu tiesa, Itālija), kas uzskatīja, ka šajā gadījumā ir izpildīti abi prasītie nosacījumi, lai tiktu piešķirts prasītais atbrīvojums no akcīzes nodokļa, proti, ka attiecīgās preces zudums ir neatgriezenisks un ka tas ir radies neparedzētu apstākļu vai nepārvaramas varas dēļ.
- 22 Par *Commissione tributaria regionale della Lombardia* (Lombardijas reģiona Nodokļu tiesa) spriedumu muitas dienests iesniedza kasācijas sūdzību, kuras pamatojumā norādīja, ka šī tiesa, uzskatīdama, ka attiecīgā darbinieka nolaidīgā rīcība ietilpst “neparedzētu apstākļu” jēdzienā un ka šī darbinieka pārkāpums katrā ziņā jākvalificē kā “mazsvarīgs”, nav ievērojusi Leģislatīvā dekrēta Nr. 504 4. pantu.
- 23 *Corte suprema di cassazione* (Augstākā kasācijas tiesa, Itālija), kas ir iesniedzējtiesa, uzskata, ka tās izskatāmajā lietā rodas jautājums, vai un attiecīgā gadījumā, ar kādiem nosacījumiem jēdzieni “neparedzēti apstākļi” un “nepārvarama vara” Savienības tiesību izpratnē ietver kļūdainu rīcību. Ja tas tā nav, tā jautā, vai tas, ka dalībvalsts uzskata, ka šie jēdzieni attiecas uz rīcību, kas ir uzskatāma par “mazsvarīgu” pārkāpumu, ir saderīgs ar Savienības tiesībām.
- 24 Šī tiesa norāda, ka tās judikatūrā var identificēt divas dažādas pieejas jēdziena “neparedzēti apstākļi” interpretācijai. Atbilstoši pirmajai pieejai, kurai ir subjektīvs raksturs, parādniekam esot pienākums pierādīt, ka tas nav izdarījis pārkāpumu un kaitējums ir radies veidā, ko konkrētos gadījumos nevarēja paredzēt vai novērst, rīkojoties ar pienācīgu rūpību. Saskaņā ar otro pieeju, kurai ir objektīvs raksturs, tam, vai šī persona ir vai nav rīkojusies ar rūpību, neesot nozīmes.

- 25 Šajā ziņā iesniedzējtiesa norāda, ka, ņemot vērā judikatūru, kas izriet no 2007. gada 18. decembra sprieduma *Société Pipeline Méditerranée et Rhône* (C-314/06, EU:C:2007:817, 24., 25. un 40. punkts) un 2017. gada 18. maija sprieduma Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, 61. punkts), jēdzieni “neparedzēti apstākļi” un “nepārvarama vara” Direktīvas 2008/118 7. panta 4. punkta izpratnē, tā kā tos abus raksturo gan objektīvs elements, kas attiecas uz neparastiem un neparedzamiem apstākļiem, gan subjektīvs elements, kurš attiecas uz attiecīgās personas pienākumu vērsties pret neparasta notikuma sekām un bez pārmērīgām pūlēm veikt atbilstošus pasākumus, nešķiet, ka tas attiektos uz kļūdainu rīcību un it īpaši uz rīcību, ko raksturo vienkāršas nevērības kļūdas, kuras savā būtībā ir paredzamas un viegli novēršamas.
- 26 Tādējādi šī tiesa uzskata, ka dalībvalsts tiesiskajā regulējumā, kurā nenozīmīgu nolaidību pielīdzina neparedzētiem apstākļiem un nepārvaramai varai, kā atsevišķs atbrīvojuma no akcīzes nodokļa pamats ir paredzēts papildu gadījums, kas tomēr, šķiet, no šīs direktīvas noteikumiem neizriet.
- 27 Tomēr tā jautā, vai Direktīvas 2008/118 7. panta 4. punkta pirmā daļa, saskaņā ar kuru par nodošana patēriņam netiek uzskatīta “pilnīga [preču] iznīcināšana vai neatgriezenisks zudums [...] dalībvalsts kompetento iestāžu izsniegtās atļaujas dēļ”, var tikt interpretēta tādējādi, ka tā ļauj dalībvalstīm noteikt citas vispārīgas kategorijas – kas nav neparedzēti apstākļi un nepārvarama vara –, kuras dod pamatu atbrīvojumam no nodokļa.
- 28 Šajā ziņā iesniedzējtiesa uzskata, ka šīs tiesību normas sistēma, kurā secīgi ir minēts “zudumu, kas rodas tādu preču būtības [...] dēļ”, “neparedzēti apstākļi” un “nepārvarama vara”, liek domāt, ka frāzei “dalībvalsts kompetento iestāžu izsniegtās atļaujas dēļ” ir izslēdzošs un pakārtots raksturs, tādējādi tā attiecas uz citiem konkrētiem notikumiem, nevis tiem, uz kuriem attiecas neparedzēti apstākļi un nepārvarama vara, kas *a priori* nav identificējami, bet attiecas uz īpašiem faktiem, kas, ja tos iepriekš novērtē kompetentā iestāde, var pamatot lēmuma par preces iznīcināšanu pieņemšanu.
- 29 Visbeidzot iesniedzējtiesa izvirza jautājumu, vai jēdziena “neparedzēti apstākļi” tvērums var atšķirties no jēdziena “nepārvarama vara” tvēruma, it īpaši attiecībā uz nosacījumu par šiem diviem jēdzieniem raksturīgo subjektīvo elementu šī sprieduma 25. punktā minētās judikatūras izpratnē.
- 30 Šādos apstākļos *Corte suprema di cassazione* (Augstākā kasācijas tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vispirms, vai jēdziens “neparedzēti apstākļi”, kas ir pamatā zudumiem, kuri radušies atliktās nodokļa maksāšanas režīma laikā [Direktīvas 2008/118] 7. panta 4. punkta izpratnē, ir jāsaprot – tāpat kā nepārvaramas varas apstākļi – tādējādi, ka tie ir ārpus apstiprinātā noliktavas turētāja ietekmes esoši neparasti, neparedzēti un nenovēršami apstākļi, no kuriem, kaut gan viņš no savas puses veic visus piesardzības pasākumus, nevarēja izvairīties un kuri objektīvi ir ārpus viņa kontroles?
- 2) Turklāt, vai, lai izslēgtu atbildību neparedzētu apstākļu gadījumā, nozīme ir rūpībai, kas izrādīta, veicot nepieciešamos piesardzības pasākumus kaitējumu radošās darbības novēršanai, un, ja tā ir, cik lielā mērā?

- 3) Pakārtoti pirmajam un otrajam jautājumam, vai tāds noteikums kā [Leģislatīvā dekrēta Nr. 504] 4. panta 1. punkts, kas neparedzētus apstākļus un nepārvaramas varas apstākļus pielīdzina (paša nodokļa maksātāja vai trešo personu) nolaidībai, kura nav klaja, ir saderīgs ar regulējumu, kas noteikts [Direktīvas 2008/118] 7. panta 4. punktā, kurā nav norādīti papildu nosacījumi, it īpaši attiecībā uz kaitējuma izdarītāja vai aktīvā tiesību subjekta “vainu”?
- 4) Visbeidzot, vai frāze, kas arī ir ietverta [Direktīvas 2008/118] 7. panta 4. punktā, “vai dalībvalsts kompetento iestāžu izsniegtās atļaujas dēļ” var tikt saprasta kā iespēja dalībvalstij noteikt citu vispārēju kategoriju (nenozīmīga nolaidība), kas var ietekmēt nodošanas patēriņam definīciju preču iznīcināšanas vai zuduma gadījumā, vai tomēr minētā frāze nevar iekļaut šādu noteikumu, jo tā drīzāk ir jāsaprot kā attiecinājums uz konkrētiem gadījumiem, kuriem katru reizi ir izsniegta atļauja vai kuri katrā ziņā tiek identificēti katrā atsevišķā gadījumā pēc to objektīvajiem elementiem?”

Par lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemamību

- 31 *Girelli*, formāli neatsaucoties uz lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu nepieņemamību, apšaubā iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu nozīmīgumu, it īpaši norādot, ka šajā gadījumā nosacījums par nodošanu patēriņam, kuram ir pakļauta akcīzes nodokļa iekasējamība saskaņā ar Direktīvas 2008/118 7. panta 1. punktu, nav izpildīts, jo pamatlietā aplūkotā prece ir neatgriezeniski zudusi.
- 32 Šajā sakarā jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, LESD 267. pantā iedibinātajā sadarbībā starp Tiesu un valsti tiesām tikai valsts tiesai, kas iztiesā lietu un kas ir atbildīga par pieņemamo tiesas nolēmumu, ņemot vērā lietas īpatnības, ir jānovērtē gan tas, cik lielā mērā prejudiciālais nolēmums ir nepieciešams sprieduma taisīšanai, gan arī Tiesai uzdoto jautājumu atbilstība. Tādēļ, ja uzdotie jautājumi attiecas uz Savienības tiesību normas interpretāciju vai spēkā esamību, Tiesai principā ir jālemj (spriedums, 2023. gada 12. oktobris, *KBC Verzekeringen*, C-286/22, EU:C:2023:767, 21. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 33 No tā izriet, ka uz jautājumiem par Savienības tiesībām attiecas atbilstības pieņēmums. Tiesa var atteikties lemt par valsts tiesas uzdoto prejudiciālu jautājumu tikai tad, ja ir acīmredzams, ka lūgtajai Eiropas Savienības tiesiskā regulējuma interpretācijai vai spēkā esamības izvērtējumam nav nekāda sakara ar pamatlietas faktisko situāciju vai tās priekšmetu, ja izvirzītā problēma ir hipotētiska vai ja Tiesai nav zināmi faktiskie vai juridiskie apstākļi, kas nepieciešami, lai sniegtu noderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (spriedums, 2023. gada 12. oktobris, *KBC Verzekeringen*, C-286/22, EU:C:2023:767, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 34 Šajā lietā jākonstatē, ka lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu, kas attiecas uz Savienības tiesību – šajā gadījumā Direktīvas 2008/118 7. panta 4. punkta – interpretāciju, ir vērsti tieši uz to, lai noteiktu, vai tad, ja akcīzes prece tādos apstākļos, kādi ir pamatlietā, ir neatgriezeniski zudusi, šī prece saskaņā ar šo tiesību normu jāuzskata par tādu, kas nav “nodota patēriņam” šīs direktīvas 7. panta 2. punkta izpratnē. No tā izriet, ka *Girelli* šaubas attiecas nevis uz uzdoto jautājumu pieņemamību, bet gan uz atbildi uz tiem pēc būtības.
- 35 Tāpēc lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir pieņemams.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

- 36 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Direktīvas 2008/118 7. panta 4. punkts jāinterpretē tādējādi, ka jēdziens “neparedzēti apstākļi” šīs tiesību normas izpratnē, tāpat kā jēdziens “nepārvarama vara”, ir jāsaprot kā tāds, kas attiecas uz neparastiem un neparedzamiem apstākļiem, kurus persona, kas uz tiem atsaucas, nevar kontrolēt un kuru sekas, neraugoties uz pienācīgu rūpību, nav novēršamas.
- 37 Iesākumā jāatgādina, ka Direktīvas 2008/118 mērķis, kā noteikts tās 1. panta 1. punktā, ir izveidot vispārēju režīmu attiecībā uz akcīzes nodokli, ko tieši vai netieši uzliek akcīzes preču patēriņam, tostarp spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem.
- 38 Saskaņā ar Direktīvas 2008/118 7. panta 1. punktu akcīzes nodoklis kļūst uzliekams brīdī, kad preces nodod patēriņam, un dalībvalstī, kurā to veic. Šī panta 2. punktā ir definēts jēdziens “nodošana patēriņam”. Tas tostarp ietver akcīzes preču nelikumīgu novirzīšanu no atliktās nodokļa maksāšanas režīma.
- 39 Direktīvas 2008/118 7. panta 4. punktā ir precizēts, ka tad, ja akcīzes precēm piemēro atliktās nodokļa maksāšanas režīmu, pilnīgu to iznīcināšanu vai neatgriezenisku zudumu, tostarp zudumu, kas rodas tādu preču būtības, neparedzētu apstākļu vai nepārvaramas varas, vai dalībvalsts kompetento iestāžu izsniegtās atļaujas dēļ, neuzskata par nodošanu patēriņam. No šīs tiesību normas, lasot to kopā ar 7. panta 1. punktu, izriet, ka akcīzes nodoklis par akcīzes precēm nav iekasējams minētajā tiesību normā uzskaitītajos gadījumos.
- 40 Lai gan Direktīvas 2008/118 7. panta 5. punktā ir noteikts, ka katra dalībvalsts paredz savus noteikumus un nosacījumus šī panta 4. punktā minēto zudumu noteikšanai, ne šīs direktīvas 7. panta 5. punktā, ne 7. panta 4. punktā nav atsaucies uz dalībvalstu tiesībām attiecībā uz jēdzienu “neparedzēti apstākļi” un “nepārvarama vara” nozīmi un tvērumu.
- 41 Turklāt Direktīvas 2008/118 8. apsvērumā ir uzsvērts, ka akcīzes nodokļa uzlikšanas nosacījumiem visās dalībvalstīs jābūt vienādiem, lai nodrošinātu iekšējā tirgus pareizu darbību. Šajā nolūkā šīs direktīvas 7. pantā ir noteikts brīdis, kad akcīzes preces tiek laistas apgrozībā. Tā kā jēdzienu “neparedzēti apstākļi” un “nepārvarama vara” piemērojamība var ietekmēt akcīzes nodokļa iekasējamību, tiem noteikti ir autonomi raksturs un visās dalībvalstīs jānodrošina to vienveidīga interpretācija (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2007. gada 18. decembris, *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, 22. punkts).
- 42 Interpretējot šos abus autonomos Savienības tiesību jēdzienus, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru jāņem vērā ne tikai šīs normas teksts, bet arī konteksts un tiesību akta, kurā tā ietilpst, mērķi (šajā ziņā skat. spriedumu, 2023. gada 16. februāris, *Lufthansa Technik AERO Alzey*, C-393/21, EU:C:2023:104, 33. punkts).
- 43 Pirmām kārtām, attiecībā uz jēdzienu “nepārvarama vara” vispirms jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru šis jēdziens dažādās Savienības tiesību jomās, kurās tas ir piemērojams, parasti jāsaprot kā neparasti un neparedzami apstākļi, kurus persona, kas uz tiem atsaucas, nevar ietekmēt un kuru sekas, neraugoties uz pienācīgu rūpību, nav novēršamas (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2007. gada 18. decembris, *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, 23. punkts, kā arī 2017. gada 25. janvāris, *Vilkas*, C-640/15, EU:C:2017:39,

53. punkts un tajā minētā judikatūra). Tādējādi jēdziens “nepārvarama vara” parasti ietver objektīvu elementu, kas attiecas uz neparastiem, neparedzamiem un ārpus ieinteresētās personas ietekmes esošiem apstākļiem, un subjektīvu elementu, kas attiecas uz šīs personas pienākumu vērsties pret attiecīgā notikuma sekām, bez pārmērīgām pūlēm veicot atbilstošus pasākumus (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2007. gada 18. decembris, *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, 24. punkts).
- 44 Tomēr saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, tā kā jēdziena “nepārvarama vara” saturs dažādās Savienības tiesību piemērošanas jomās ne vienmēr ir identisks, tā nozīme ir jānosaka atbilstoši tam tiesiskajam regulējumam, kura kontekstā ir paredzēts iestāties tā sekām (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2007. gada 18. decembris, *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, 25. punkts, kā arī 2017. gada 25. janvāris, *Vilkas*, C-640/15, EU:C:2017:39, 54. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 45 Akcīzes nodokļa tiesiskā regulējuma kontekstā Tiesa saistībā ar jēdzienu “nepārvarama vara” Direktīvas 92/12 14. panta 1. punkta pirmā teikuma izpratnē uzskatīja, ka šīs direktīvas sistēma un mērķis neliek ne īpaši interpretēt, ne piemērot nepārvaramas varas iezīmes, kas judikatūrā ir noteiktas citās Savienības tiesību jomās (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2007. gada 18. decembris, *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, 26.–31. punkts).
- 46 Konkrētāk, Tiesa būtībā ir uzskatījusi, ka akcīzes preces tiek apliktas ar akcīzes nodokli tikai to ražošanas vai importēšanas Savienības teritorijā dēļ, ka akcīzes nodoklis principā ir jāmaksā arī iztrūkuma un zuduma gadījumā, attiecībā uz kuriem kompetentās iestādes nav piešķirušas atbrīvojumu, un ka Direktīvas 92/12 14. panta 1. punkta pirmajā teikumā paredzētais atbrīvojums no nodokļa saistībā ar zudumiem, kas radušies nepārvaramas varas dēļ, ir atkāpe no šī vispārējā noteikuma, kurš līdz ar to jāinterpretē šauri (spriedums, 2007. gada 18. decembris, *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, 30. punkts).
- 47 Šī interpretācija ir attiecināma uz Direktīvas 2008/118 7. panta 4. punktu. Proti, no šīs tiesību normas formulējuma un šī panta, kas izvērtēts šī sprieduma 38. un 39. punktā, sistēmas izriet, ka Direktīvas 2008/118 7. panta 4. punkts ir atkāpe no vispārējā noteikuma, saskaņā ar kuru akcīzes nodoklis par precēm, kas iznīcinātas vai zaudētas, principā ir iekasējams, līdz ar to šī tiesību norma, tāpat kā Direktīvas 92/12 14. panta 1. punkta pirmais teikums, jāinterpretē šauri.
- 48 No minētā izriet, ka jēdziens “nepārvarama vara” Direktīvas 2008/118 7. panta 4. punkta izpratnē attiecas uz neparastiem un neparedzamiem apstākļiem, kurus persona, kas uz tiem atsaucas, nevar kontrolēt un kuru sekas, neraugoties uz pienācīgu rūpību, nav novēršamas (spriedums, 2007. gada 18. decembris, *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, 31. punkts).
- 49 Otrām kārtām, runājot par jēdzienu “neparedzēti apstākļi”, tam, tāpat kā jēdzienam “nepārvarama vara”, nav obligāti vienāds saturs dažādās Savienības tiesību piemērojamības jomās, tālab tā nozīme ir nosakāma atbilstoši tam tiesiskajam regulējumam, kura kontekstā ir paredzēts iestāties tā sekām (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 18. maijs, *Latvijas Dzelzceļš*, C-154/16, EU:C:2017:392, 60.–62. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 50 Interpretējot jēdzienu “neparedzēti apstākļi” Muitas kodeksa 206. panta 1. punkta izpratnē, Tiesa uzskatīja, ka to tāpat kā jēdzienu “nepārvarama vara” raksturo objektīvs elements, kas attiecas uz neparastiem, neparedzamiem un ārpus ieinteresētās personas ietekmes esošiem apstākļiem, un subjektīvs elements, kas attiecas uz šīs personas pienākumu vērsties pret attiecīgā notikuma

sekām un bez pārmērīgām pūlēm veikt atbilstošus pasākumus (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 18. maijs, Latvijas Dzelzceļš, C-154/16, EU:C:2017:392, 61. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 51 Atbilstoši šai tiesību normai ar izņēmumu no Muitas kodeksa 204. panta 1. punkta a) apakšpunkta ievadmuitas parāds attiecībā uz konkrētām precēm nerodas, ja attiecīgā persona pierāda, ka tādu pienākumu nepildīšana, ko uzliek tās muitas procedūras piemērošana, kurā preces bijušas nodotas, ir notikusi šo preču bojāejas vai neglābjama zuduma rezultātā preču faktiskā rakstura, neparedzamu apstākļu vai nepārvaramas varas dēļ (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 18. maijs, Latvijas Dzelzceļš, C-154/16, EU:C:2017:392, 58. punkts).
- 52 Tiesa, uzskatīdama, ka šī kodeksa 206. panta 1. punktā ir paredzēta atkāpe no minētā kodeksa 204. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzētā noteikuma, saskaņā ar kuru tāda pienākuma neizpilde, kas izriet no preces nodotās muitas procedūras izmantošanas, rada muitas parādu, no tā secināja, ka jēdzieni “nepārvarama vara” un “neparedzēti apstākļi” pirmās no šīm tiesību normām izpratnē jāinterpretē šauri (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 18. maijs, Latvijas Dzelzceļš, C-154/16, EU:C:2017:392, 62. punkts).
- 53 Šajā lietā jānorāda, ka Direktīvas 2008/118 7. panta 4. punkta pirmā daļa ir formulēta līdzīgi Muitas kodeksa 206. panta 1. punktam un ka, tāpat kā šajā tiesību normā, tajā ir paredzēta atkāpe no vispārējā noteikuma, saskaņā ar kuru akcīzes nodoklis par precēm, kas ir iznīcinātas vai zaudētas, jāprojām ir iekasējams.
- 54 Šādos apstākļos, ņemot vērā līdzību, kāda pastāv starp muitas nodokļiem un akcīzes nodokli, lai nodrošinātu saskaņotu Savienības tiesību interpretāciju, jēdzienam “neparedzēti apstākļi” Direktīvas 2008/118 7. panta 4. punkta pirmās daļas izpratnē jāpiešķir tāda pati piemērojamība kā šī sprieduma 50. punktā atgādinātajai piemērojamībai, ko Tiesa noteikusi attiecībā uz Muitas kodeksa 206. panta 1. punktu (pēc analogijas skat. spriedumu, 2010. gada 29. aprīlis, *Dansk Transport og Logistik*, C-230/08, EU:C:2010:231, 84. punkts).
- 55 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu jāatbild, ka Direktīvas 2008/118 7. panta 4. punkts jāinterpretē tādējādi, ka jēdziens “neparedzēti apstākļi” šīs tiesību normas izpratnē tāpat kā jēdziens “nepārvarama vara” jāsaprot kā tāds, kas attiecas uz neparastiem un neparedzamiem apstākļiem, kurus persona, kas uz tiem atsaucas, nevar kontrolēt un kuru sekas, neraugoties uz pienācīgu rūpību, nav novēršamas.

Par otro jautājumu

- 56 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīvas 2008/118 7. panta 4. punkts jāinterpretē tādējādi, ka apstākļos, kuros akcīzes preces ir pilnībā iznīcinātas vai neatgriezeniski zudušas, lai atzītu, ka pastāv “neparedzēti apstākļi” šīs tiesību normas izpratnē, jākonstatē, ka attiecīgais uzņēmējs ir izrādījis pietiekamu rūpību, lai izvairītos no notikuma, kas rada kaitējumu.
- 57 Šajā ziņā vispirms jāuzsver: kā izriet no atbildes uz pirmo jautājumu, jēdzienu “neparedzēti apstākļi” Direktīvas 2008/118 7. panta 4. punkta izpratnē raksturo gan subjektīvs elements, kas attiecas uz ieinteresētās personas pienākumu vērsties pret attiecīgā notikuma sekām, bez pārmērīgām pūlēm veicot atbilstošus pasākumus, gan objektīvs elements, kurš attiecas uz neparastiem, neparedzamiem un ārpus ieinteresētās personas ietekmes esošiem apstākļiem.

- 58 Līdz ar to neparedzētu apstākļu esamības atzišana šīs tiesību normas izpratnē nozīmē ne tikai to, ka attiecīgais uzņēmējs ir izrādījis rūpību, kāda parasti tiek prasīta saistībā ar tā darbību, lai vērstos pret šādu risku, un tas nozīmē nepārtrauktu aktīvu rīcību, kura vērsta uz iespējamo risku identificēšanu un novērtēšanu, kā arī spēju veikt atbilstošus un efektīvus pasākumus, lai šādu risku rašanos novērstu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2007. gada 18. decembris, *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, 37. punkts), bet arī to, ka šī riska iestāšanās ir neparastu, neparedzamu un ārpus ieinteresētās personas ietekmes esošu apstākļu sekas.
- 59 No tā izriet, ka tad, ja apstākļi, kuru dēļ ir notikusi akcīzes preču pilnīga iznīcināšana vai tā neatgriezeniski zudusi, ietilpst apstiprināta noliktavas turētāja atbildības sfērā, nosacījums par tādu apstākļu esamību, kas nav attiecīgā uzņēmēja kompetencē, nav izpildīts un līdz ar to nav izpildīts objektīvais elements, kurš veido neparedzētus apstākļus, tādējādi liedzot konstatēt neparedzētu apstākļu esamību.
- 60 Šķidras akcīzes preces neatgriezenisks zudums, ko izraisījusi noplūde, kuru netīši izraisīja darbinieks, kas pēc šī šķidruma pārļiešanas darbības nav aizvēris tvertnes vārstu, nevar tikt uzskatīts par neparastu apstākli vai par ārpus uzņēmēja, kura darbība ir etilspirta denaturēšana, ietekmes esošu apstākli. Gluži pretēji, šāds zudums jāuzskata par tādu, kas ietilpst šī uzņēmēja atbildības jomā, un par šī uzņēmēja darbības jomā parasti sagaidāmās rūpības neievērošanas sekām, tādējādi šādos apstākļos nav izpildīts ne objektīvais elements, ne subjektīvais elements, kas raksturo jēdzienu “neparedzēti apstākļi” Direktīvas 2008/118 7. panta 4. punkta izpratnē (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 18. maijs, Latvijas Dzelzceļš, C-154/16, EU:C:2017:392, 63. punkts).
- 61 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz otro jautājumu jāatbild, ka Direktīvas 2008/118 7. panta 4. punkts jāinterpretē tādējādi, ka, lai atzītu, ka pastāv “neparedzēti apstākļi” šīs tiesību normas izpratnē, ir nepieciešams, pirmkārt, lai akcīzes preču pilnīga iznīcināšana vai neatgriezenisks zudums būtu radušies neparastu, neparedzamu un ārpus attiecīgā uzņēmēja ietekmes esošu apstākļu dēļ – tas ir izslēgts, ja šie apstākļi ietilpst tā atbildības jomā, un, otrkārt, ja tas ir izrādījis rūpību, kāda parasti tiek prasīta saistībā ar tā darbību, lai vērstos pret šāda notikuma sekām.

Par trešo jautājumu

- 62 Ar trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīvas 2008/118 7. panta 4. punkts jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru mazsvarīgu pārkāpumu veidojoši fakti, kas attiecināmi uz attiecīgo nodokļa maksātāju, tiek pielīdzināti neparedzētiem apstākļiem un nepārvaramai varai.
- 63 Šajā ziņā vispirms jāatgādina, ka, kā izriet no sniegtajām atbildēm uz pirmo un otro jautājumu, jēdzienu “neparedzēti apstākļi” šīs tiesību normas izpratnē raksturo neparastu, neparedzamu un ārpus attiecīgā uzņēmēja ietekmes esošu tādu apstākļu esamība, no kuru sekām nevarētu izvairīties pat tad, ja tas būtu izrādījis rūpību, kāda parasti tiek prasīta saistībā ar tā darbību.
- 64 Taču pārkāpums, pat mazsvarīgs, ko izdarījis attiecīgā uzņēmēja darbinieks, ciktāl tas ietilpst tā atbildības jomā un ir uzskatāms par parasti saistībā ar tā darbību prasītās rūpības neievērošanu, izslēdz iespēju, ka tiek atzīta neparedzētu apstākļu esamība Direktīvas 2008/118 7. panta 4. punkta izpratnē.

- 65 Turpinājumā jāuzsver, ka šajā tiesību normā ir izsmeltoši uzskaitīti gadījumi, kuros akcīzes preču pilnīga iznīcināšana vai neatgriezenisks zudums netiek uzskatīts par nodošanu patēriņam, tādējādi radot šķērslī akcīzes nodokļa iekasējamībai. Tā tas ir gadījumā, pirmkārt, ja pilnīgu iznīcināšanu vai neatgriezenisku zudumu ir izraisījuši iemesli, kas saistīti ar pašu attiecīgo preču raksturu, otrkārt, ja iznīcināšana vai zudums ir radies neparedzētu apstākļu vai nepārvaramas varas dēļ un, treškārt, ja iznīcināšana vai zudums notiek attiecīgās dalībvalsts kompetento iestāžu izsniegtās atļaujas dēļ.
- 66 Jākonstatē, ka uz mazsvarīgu pārkāpumu, ko izdarījis attiecīgā uzņēmēja darbinieks, acīmredzami neattiecas ne pirmais, ne otrais, ne arī trešais gadījums.
- 67 Visbeidzot jāatgādina: kā norādīts šī sprieduma 47. punktā, tā kā Direktīvas 2008/118 7. panta 4. punkts ir atkāpe no vispārējā noteikuma, saskaņā ar kuru akcīzes nodoklis par precēm, kas iznīcinātas vai zaudētas, principā ir iekasējams, tas ir jāinterpretē šauri.
- 68 No šī sprieduma 65.–67. punkta izriet, ka šo tiesību normu nevar interpretēt tādējādi, ka dalībvalstīm būtu iespēja paredzēt, ka akcīzes nodoklis nav iekasējams apstākļos, kas nav uzskaitīti minētajā tiesību normā, it īpaši, ja akcīzes preces zudums vai iznīcināšana ir saistīta ar attiecīgā uzņēmēja darbinieka izdarītu mazsvarīgu pārkāpumu.
- 69 Turklāt atšķirīga interpretācija varētu apdraudēt Direktīvas 2008/118 8. apsvērumā minēto saskaņošanas mērķi, atbilstoši kuram, lai nodrošinātu iekšējā tirgus pareizu darbību, akcīzes nodokļa uzlikšanas nosacījumiem visās dalībvalstīs jābūt vienādiem.
- 70 Tomēr, ja tādu mazsvarīgu pārkāpumu veidojoši fakti, kuri izraisījuši akcīzes preces pilnīgu iznīcināšanu vai neatgriezenisku zudumu, ir notikuši saistībā ar šīs preces denaturēšanu, ko iepriekš ir atļāvušas kompetentās valsts iestādes, jāuzskata, ka pilnīga iznīcināšana vai neatgriezenisks zudums ir noticis dalībvalsts kompetento iestāžu izsniegtās atļaujas dēļ, tādējādi šī iznīcināšana vai zudums nav jāuzskata par nodošanu patēriņam, it īpaši ar nosacījumu, ka ir pienācīgi pierādīta minētās preces pilnīga iznīcināšana vai neatgriezenisks zudums kompetentajām valsts iestādēm saskaņā ar Direktīvas 2008/118 7. panta 4. punkta trešo daļu.
- 71 Šajā ziņā jānorāda, pirmkārt, ka saskaņā ar šīs direktīvas 7. panta 4. punkta otro daļu precīzi uzskata par pilnībā iznīcinātu vai neatgriezeniski zaudētu, ja tā kā akcīzes prece ir kļuvusi nederīga turpmākam izmantojumam.
- 72 Otrkārt, no Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta a) apakšpunkta izriet, ka denaturēts spirts principā ir atbrīvots no akcīzes nodokļa.
- 73 Tālab jāuzskata, ka denaturēšanas rezultātā spirts ir “kļuv[is] nederīg[s] kā akcīzes prece” Direktīvas 2008/118 7. panta 4. punkta otrās daļas izpratnē un līdz ar to šādas darbības rezultātā šī prece tiek pilnīgi iznīcināta.
- 74 No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka tad, ja tādu mazsvarīgu pārkāpumu veidojoši fakti, kuri izraisījuši pilnīgu akcīzes preces iznīcināšanu vai neatgriezenisku zudumu, ir notikuši saistībā ar spirta denaturēšanu, ko iepriekš ir atļāvušas kompetentās valsts iestādes, jāuzskata, ka šī iznīcināšana vai zudums ir noticis dalībvalsts kompetento iestāžu izsniegtās atļaujas dēļ un tādējādi minētā iznīcināšana vai zudums nav jāuzskata par nodošanu patēriņam Direktīvas 2008/118 7. panta izpratnē.

- 75 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz trešo jautājumu jāatbild, ka Direktīvas 2008/118 7. panta 4. punkts jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tāda dalībvalsts tiesību norma, saskaņā ar kuru mazsvarīgu pārkāpumu veidojoši fakti, kas attiecināmi uz attiecīgo nodokļa maksātāju, visos gadījumos tiek pielīdzināti neparedzētiem apstākļiem un nepārvaramai varai. Tomēr, ja tādu mazsvarīgu pārkāpumu veidojoši fakti, kuri izraisījuši akcīzes preces pilnīgu iznīcināšanu vai neatgriezenisku zudumu, ir notikuši saistībā ar denaturēšanu, ko iepriekš ir atļāvušas kompetentās valsts iestādes, jāuzskata, ka šī iznīcināšana vai zudums ir noticis dalībvalsts kompetento iestāžu izsniegtās atļaujas dēļ, un tātad minētā iznīcināšana vai zudums nav jāuzskata par nodošanu patēriņam Direktīvas 2008/118 7. panta izpratnē.

Par ceturto jautājumu

- 76 Ar ceturto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīvas 2008/118 7. panta 4. punkts jāinterpretē tādējādi, ka šīs tiesību normas pirmajā daļā ietvertā frāze “dalībvalsts kompetento iestāžu izsniegtās atļaujas dēļ” jāsaprot tā, ka tas ļauj dalībvalstīm vispārīgi paredzēt, ka akcīzes preču, kurām piemērots atliktās nodokļa maksāšanas režīms, pilnīga iznīcināšana vai neatgriezenisks zudums nav nodošana patēriņam, ja tā radusies saistībā ar mazsvarīgu pārkāpumu.
- 77 Vispirms jāatgādina, ka, interpretējot Savienības tiesību normu, jāņem vērā tās teksts, konteksts, kādā tā iekļaujas, un šo normu ietverošā tiesiskā regulējuma mērķi.
- 78 Vispirms, runājot par Direktīvas 2008/118 7. panta 4. punkta pirmās daļas formulējumu, jānorāda, ka frāze “dalībvalsts kompetento iestāžu izsniegtās atļaujas dēļ” attiecas uz kompetento valsts iestāžu iespēju pieņemt administratīvus lēmumus par atļaujas piešķiršanu atsevišķos gadījumos, nevis uz valsts likumdevēja iespēju ar tiesību aktiem ieviest vispārējās kategorijas, kuras nav paredzētas Direktīvas 2008/118 7. panta 4. punktā un attiecībā uz kurām sistemātiski tiek izslēgta nodošana patēriņam un līdz ar to akcīzes nodokļa iekasējamība.
- 79 Turpinājumā, runājot par kontekstu, kādā iekļaujas Direktīvas 2008/118 7. panta 4. punkts, jāatgādina, ka, ņemot vērā šīs tiesību normas šauru interpretāciju, kā norādīts šī sprieduma 47. un 67. punktā, tā nevar tikt interpretēta tādējādi, ka dalībvalstīm būtu iespēja paredzēt citus gadījumus, kas nav izsmēloši uzskaitīti Direktīvas 2008/118 7. panta 4. punktā, attiecībā uz kuriem sistemātiski tiek izslēgta nodošana patēriņam un līdz ar to akcīzes nodokļa iekasējamība.
- 80 Visbeidzot – šo interpretāciju apstiprina Direktīvas 2008/118 mērķi, kuri saskaņā ar tās 8. apsvērumu it īpaši ir vienādot akcīzes nodokļa uzlikšanas nosacījumus dalībvalstīs, lai nodrošinātu iekšējā tirgus pareizu darbību.
- 81 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz ceturto jautājumu jāatbild, ka Direktīvas 2008/118 7. panta 4. punkts jāinterpretē tādējādi, ka šīs tiesību normas pirmajā daļā ietvertā frāze “dalībvalsts kompetento iestāžu izsniegtās atļaujas dēļ” nevar tikt saprasta tā, ka ar to dalībvalstīm ir atļauts vispārīgi paredzēt, ka akcīzes preču, kurām piemērots atliktās nodokļa maksāšanas režīms, pilnīga iznīcināšana vai neatgriezenisks zudums nav nodošana patēriņam, ja tā radusies mazsvarīga pārkāpuma dēļ.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 82 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 (piektā palāta) nospriež:

- 1) Padomes Direktīvas 2008/118/EK (2008. gada 16. decembris) par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ Direktīvu 92/12/EEK, 7. panta 4. punkts

jāinterpretē tādējādi, ka

jēdziens “neparedzēti apstākļi” šīs tiesību normas izpratnē tāpat kā jēdziens “nepārvarama vara” jāsaprot kā tāds, kas attiecas uz neparastiem un neparedzamiem apstākļiem, kurus persona, kas uz tiem atsaucas, nevar kontrolēt un kuru sekas, neraugoties uz pienācīgu rūpību, nav novēršamas.

- 2) Direktīvas 2008/118 7. panta 4. punkts

jāinterpretē tādējādi, ka,

lai atzītu, ka pastāv “neparedzēti apstākļi” šīs tiesību normas izpratnē, ir nepieciešams, pirmkārt, lai akcīzes preču pilnīga iznīcināšana vai neatgriezenisks zudums būtu radušies neparastu, neparedzamu un ārpus attiecīgā uzņēmēja ietekmes esošu apstākļu dēļ – tas ir izslēgts, ja šie apstākļi ietilpst tā atbildības jomā, un, otrkārt, ja tas ir izrādījis rūpību, kāda parasti tiek prasīta saistībā ar tā darbību, lai vērstos pret šāda notikuma sekām.

- 3) Direktīvas 2008/118 7. panta 4. punkts

jāinterpretē tādējādi, ka

tam ir pretrunā tāda dalībvalsts tiesību norma, saskaņā ar kuru mazsvarīgu pārkāpumu veidojoši fakti, kas attiecināmi uz attiecīgo nodokļa maksātāju, visos gadījumos tiek pielīdzināti neparedzētiem apstākļiem un nepārvaramai varai. Tomēr, ja tādu mazsvarīgu pārkāpumu veidojoši fakti, kuri izraisījuši akcīzes preces pilnīgu iznīcināšanu vai neatgriezenisku zudumu, ir notikuši saistībā ar denaturēšanu, ko iepriekš ir atļāvušas kompetentās valsts iestādes, jāuzskata, ka šī iznīcināšana vai zudums ir noticis dalībvalsts kompetento iestāžu izsniegtās atļaujas dēļ, un tātad minētā iznīcināšana vai zudums nav jāuzskata par nodošanu patēriņam Direktīvas 2008/118 7. panta izpratnē.

- 4) Direktīvas 2008/118 7. panta 4. punkts

jāinterpretē tādējādi, ka

šīs tiesību normas pirmajā daļā ietvertā frāze “dalībvalsts kompetento iestāžu izsniegtās atļaujas dēļ” nevar tikt saprasta tā, ka ar to dalībvalstīm ir atļauts vispārīgi paredzēt, ka akcīzes preču, kurām piemērots atliktās nodokļa maksāšanas režīms, pilnīga

iznīcināšana vai neatgriezenisks zudums nav nodošana patēriņam, ja tā radusies mazsvarīga pārkāpuma dēļ.

[Paraksti]