GENERALINIO ADVOKATO
EVGENI TANCHEV IŠVADA,
pateikta 2021 m. sausio 21 d.[1]

Byla C-279/19

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
prieš
WR

(*Court of Appeal* (Apeliacinis teismas, Jungtinė Karalystė) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Akcizai – Direktyva 2008/118/EB – Asmuo, kuriam tenka prievolė mokėti akcizus – Asmuo, laikantis pristatymui skirtas prekes – Asmuo, dalyvavęs darant pažeidimą – Sąvoka – Prekių vežėjas – Nekaltas tarpininkas"

1. Šiuo prašymu priimti prejudicinį sprendimą *Court of Appeal* (Apeliacinis teismas, Jungtinė Karalystė) prašo išaiškinti Direktyvos 2008/118/EB[2] 33 straipsnio 3 dalį. Prašymas pateiktas nagrinėjant *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (Jungtinės Karalystės mokesčių ir muitų administratorius, toliau HMRC) ir WR ginčą dėl pranešimo WR apie mokėtinus akcizus už jo neteisėtai į Jungtinę Karalystę įvežtas prekes teisėtumo. Iš esmės pagrindinis klausimas yra susijęs su tuo, ar, jeigu nustatoma, kad prievolės mokėti akcizus atsiradimo momentu sunkvežimio vairuotojas (WR) fiziškai turi prekes, už kurias akcizai nebuvo sumokėti, jam tenka *griežtoji atsakomybė* sumokėti akcizus pagal direktyvą.

I. Teisinis pagrindas

2. Šioje išvadoje man pakanka remtis Sąjungos ir nacionalinės teisės aktais, kurie išsamiai cituojami 2019 m. kovo 19 d. prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimo[3] 14–24 punktuose.

II. Pagrindinėje byloje nagrinėjamas ginčas ir prejudiciniai klausimai

3. 2013 m. rugsėjo 6 d. Doverio keltų terminale *UK Border Agency* (Jungtinės Karalystės sienos apsaugos agentūra, toliau – UKBA) pareigūnai sustabdė sunkiasvorę krovininę transporto priemonę (toliau – SKTP), vairuojamą WR – savarankiškai dirbančio asmens. Į SKTP buvo

[1] Originalo kalba: anglų.

[2] 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinanti Direktyvą 92/12/EEB (OL L 9, 2009, p. 12; toliau – direktyva).

[3] [2019] EWCA Civ 465 (toliau – 2019 m. kovo 19 d. sprendimas).

pakrauti 26 padėklai su alumi. WR UKBA pareigūnams pateikė pagal Tarptautinio krovinių vežimo keliais sutarties konvenciją parengtą važtaraštį (toliau – CMR važtaraštis), jame buvo nurodyta, kad prekėms buvo išduotas administracinis elektroninis dokumentas su nurodytu unikaliu administraciniu nuorodos numeriu (toliau – ARC numeris). CMR važtaraštyje taip pat buvo nurodyta, kad siuntėjas yra muitinės sandėlis Vokietijoje ir kad gavėjas yra Jungtinės Karalystės muitinės sandėlis *Seabrook Warehousing Ltd*. Taigi, dokumentai *prima facie* atitiko prekes, gabenamas taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą pagal direktyvos 4 straipsnio 7 dalį.

4. Vis dėlto UKBA pareigūnai patikrino EMCS sistemos (Akcizais apmokestinamų prekių gabenimo ir kontrolės sistema) duomenis ir nustatė, kad CMR važtaraštyje nurodytas ARC numeris jau buvo panaudotas ankstesniam alaus kroviniui, nuvežtam į *Seabrook* sandėlį. Taigi, priešingai, nei buvo nurodyta dokumentuose, kroviniui nebuvo taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas. Todėl tuo metu, kai prekės buvo įvežtos į Jungtinę Karalystę, atsirado prievolė mokėti akcizus Jungtinėje Karalystėje.

5. HMRC pateikė pranešimą WR apie mokėtiną 22 779 svarų sterlingų (toliau – GBP) (apie 25 200 EUR) akcizą pagal *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010* (2010 m. Akcizais apmokestinamų prekių (laikymo, gabenimo ir apmokestinimo) taisyklės) 13 straipsnio 1 ir 2 dalis ir 4 897,48 GBP (apie 5 400 EUR) baudą pagal *Finance Act 2008* (2008 m. Finansų įstatymas) 41 priedą.

6. WR apskundė pranešimą apie mokėtiną akcizą (ir baudą) *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas (Mokesčių skyrius), Jungtinė Karalystė; toliau – *FtT*), ir šis nustatė tokias bylos aplinkybes: WR buvo patyręs sunkvežimių vairuotojas, kurį 2009-2013 m. samdė krovinių vežimo įmonė, o nuo 2013 m. jis dirbo kaip laisvai samdomas asmuo (mokesčių institucijose kaip laisvai samdomas asmuo jis užsiregistravo tik 2015 m.). Jam buvo mokama grynaisiais pinigais be jokių atskaitymų. Kažkuriuo metu 2014 m. jis sutiko dirbti įmonėje, kuri, kaip jis suprato, vadinosi *Kells*, už 250 GBP per savaitę atlygį, dirbant 2–3 dienas per savaitę, arba už 350-360 GBP per savaitę, jei būtų dirbama ilgiau. Nebuvo sudaryta jokių rašytinių sutarčių, jam buvo mokama grynaisiais pinigais, kurie būdavo perduodami asmeniškai arba paslepiami sunkvežimių aikštelėje, kur jis juos pasiimdavo.

7. Kaip nurodė *FtT*, WR nuvykdavo į sunkvežimių aikštelę ir pasiimdavo tuščią priekabą, kurią nuveždavo į saugomą sunkvežimių aikštelę Kalė (Prancūzija) ir sukeisdavo su prekėmis pakrauta priekaba, kurią parveždavo į Jungtinę Karalystę. Krovinio dokumentus jis rasdavo priekabos šone pritvirtintame vamzdyje – tai būdavo CMR važtaraštis ir pristatymo dokumentas, pagal kuriuos būdavo galima nustatyti gabenamų prekių pobūdį ir jų paskirties vietą. Srityje, kurioje dirbo WR, tokie neoficialūs susitarimai nebuvo neįprasti: samdomiems sunkvežimių vairuotojams kartkartėmis (nesvarbu, ar tam tikromis aplinkybėmis toks susitarimas buvo pagrįstas, ar ne) būdavo mokama grynaisiais pinigais ir nebūdavo sudaroma jokių tokį susitarimą patvirtinančių dokumentų, jie nesidomėdavo juos samdančių subjektų tapatybe ir likdavo nepastebėti HMRC.

8. *FtT* teigimu, 2013 m. rugsėjo 6 d. WR pasiėmė alaus krovinį, kurio paskirties vieta buvo akcizų sandėlis *Seabrook* Jungtinėje Karalystėje. Taigi WR žinojo, kad krovinį sudaro akcizais apmokestinamos prekės. Kaip nurodyta šios išvados 4 punkte, sienos apsaugos pareigūnai konfiskavo transporto priemonę ir akcizais apmokestinamas prekes. Apie tai, kas įvyko, WR informavo asmenį, iš kurio buvo gavęs nurodymą paimti prekes (Des), ir buvo parvežtas iš Doverio. Jam buvo sumokėta už savaitę ir su Des jis daugiau nebendravo.

9. *FtT* nusprendė, kad WR nebuvo pasikėsinimo įvežti prekes kontrabanda bendrininkas. Jį kontroliavo asmenys, kurie organizavo prekių kontrabandą, ir būtent tie asmenys faktiškai ir teisiškai kontroliavo prekes jas konfiskuojant. WR nebuvo asmeniškai suinteresuotas tomis prekėmis, vienintelis jo interesas buvo laikytis nurodymų jas paimti ir pristatyti bei gauti už šias paslaugas nedidelį atlygį. Jis taip pat nebuvo transporto priemonės savininkas. Nėra galimybių nustatyti pasikėsinimo įvežti prekes kontrabanda organizatorių ir šioje veikloje sąmoningai dalyvavusių asmenų tapatybių. WR turėjo tik tą informaciją, kuri buvo nurodyta dokumentuose, rastuose pasiimant prekes, ir iš pirmo žvilgsnio tie dokumentai atitiko prekių, kurioms pagrįstai taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gabenimą. WR neturėjo galimybių patikrinti, ar CMR važtaraštyje nurodytas ARC numeris jau buvo panaudotas. Iš pirmo žvilgsnio dokumentuose nebuvo nieko, kas galėtų jam sukelti įtarimą, be to, jis neturėjo prieigos prie EMCS sistemos.

10. Dėl šių priežasčių *FtT* taikė *Criminal Division of the Court of Appeal* (Apeliacinio teismo Baudžiamųjų bylų skyrius) jurisprudenciją[4] ir nusprendė, kad: i) „to, kad WR faktiškai arba numanomai žinojo apie tai, kad jo fiziškai turimos prekės yra kontrabandinės, gali pakakti norint konstatuoti „laikymą“ <…> ir šis asmuo nebegalėtų būti laikomas „nekaltu tarpininku““; ii) vis dėlto WR buvo nekaltas tarpininkas, todėl negalima teigti, kad jis buvo asmuo, „laikantis“ prekes, taip pat, kad jis buvo asmuo, „pristatantis prekes“, kaip tai suprantama pagal 13 taisyklę; ir iii) „jei nustatytomis aplinkybėmis atsakomybė būtų taikoma WR, tai keltų rimtų abejonių dėl atitikties teisės aktų tikslams“. *FtT* patenkino WR apeliacinį skundą ir panaikino nurodymą sumokėti akcizą ir baudą.

11. HMRC šį sprendimą apskundė *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Aukštesnysis teismas (Mokesčių bylų ir lordo kanclerio skyrius). *Upper Tribunal* (Aukštesnysis teismas) atmetė HMRC apeliacinį skundą ir iš esmės nurodė, kad *FtT* nustatytos faktinės aplinkybės nebuvo ginčijamos, taigi, per šį apeliacinį procesą buvo pripažįstama, kad WR neturėjo nei faktinių, nei numanomų žinių apie pasikėsinimą gabenti prekes kontrabanda. Jis taip pat iš esmės taikė nekalto tarpininko išimtį ir patvirtino *FtT* sprendimą.

12. HMRC šį sprendimą apskundė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui (*Court of Appeal* (Apeliacinis teismas)). Šis teismas atmetė HMRC apeliacinį skundą dėl *Upper Tribunal* (Aukštesnysis teismas) sprendimo dėl pagal *Finance Act 2008* (2008 m. Finansų įstatymas) 41 priedą paskirtos baudos. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonių dėl *Upper Tribunal* (Aukštesnysis teismas) sprendimo galiojimo, visų pirma dėl to, ar SKTP vairuotojas – kuris neturi teisių į gabenamas prekes ir nežino bei neturi pagrindo manyti, kad šios prekės apmokestinamos akcizu – privalo sumokėti šį akcizą pagal direktyvos 33 straipsnio 3 dalį.

13. Šiomis aplinkybėmis *Court of Appeal* (Apeliacinis teismas, Jungtinė Karalystė) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar asmuo (toliau – P), kuris fiziškai turi akcizais apmokestinamas prekes tuo momentu, kai valstybėje narėje B atsiranda prievolė apskaičiuoti akcizus, yra atsakingas už akcizų sumokėjimą pagal Direktyvos 2008/118 <…> 33 straipsnio 3 dalį, kai jis:

a) neturėjo jokių nuosavybės teisių į tas akcizais apmokestinamas prekes ir jokių teisių gauti iš jų tam tikrą naudą;

[4] Sprendimas *Taylor ir Wood / R* [2013] EWCA Crim 1151.

b) transportavo akcizais apmokestinamas prekes tarp valstybių narių A ir B kitų asmenų vardu už užmokestį; ir

c) žinojo, kad jo turimos prekės yra akcizais apmokestinamos prekės, tačiau nežinojo ir neturėjo pagrindo įtarti, kad dėl prekių valstybėje narėje B atsirado prievolė apskaičiuoti akcizą tuo momentu ar prieš tai, kai atsirado tokia prievolė?

2. Ar atsakymas į pirmąjį klausimą būtų kitoks, jei P nežinojo, kad jo turimos prekės buvo akcizais apmokestinamos prekės?"

III. Analizė

A. Trumpa šalių argumentų santrauka

14. Teisingumo Teismui rašytines pastabas pateikė WR, Jungtinės Karalystės, Nyderlandų ir Italijos vyriausybės bei Europos Komisija.

15. WR (atsakovas pagrindinėje byloje) iš esmės teigia, kad abu nacionaliniai teismai jį teisingai pripažino „nekaltu tarpininku", nes jis neturėjo nei teisių į prekes, kurias už užmokestį gabeno kitų asmenų vardu, nei suinteresuotumo jomis ir nežinojo, kad už jo gabenamas prekes nebuvo sumokėtas mokestis; taip pat negalima teigti, kad jis turėjo apie tai žinoti, todėl jam negali tekti prievolė sumokėti šiuos akcizus pagal direktyvos 33 straipsnio 3 dalį. Sprendimas, pagal kurį asmuo, kurio padėtis yra tokia, kokia yra WR, turi sumokėti akcizus, versle sukeltų chaosą, nes jis reikštų, kad prekes pristatantis vairuotojas (pavyzdžiui, dirbantis DHL), paėmęs dėžę vyno iš taško A ir ją pristatęs į tašką B, turėtų (vien todėl, kad žinojo arba pagal pakuotės žymėjimą turėjo žinoti, kad joje yra vynas) deklaruoti akcizą, jeigu paaiškėtų, kad jis už tą dėžę nebuvo sumokėtas.

16. Be to, direktyvos 38 straipsnį, kuriame tais atvejais, kai gabenant akcizais apmokestinamas prekes padaromas pažeidimas, prievolė mokėti akcizus nustatyta „bet kuriam asmeniui, dalyvavusiam [darant] pažeidim[ą]", reikia aiškinti taip, kad tai asmuo, kuris žinojo arba turėjo žinoti apie pažeidimą.

17. Be to, direktyvoje nenurodyta, kad mokestį reikia rinkti iš tų, kurie neturi teisių į gabenamas prekes ir nežino (ir neturėjo pagrindo manyti), kad nėra sumokėti už šias prekes mokėtini akcizai. Toks aiškinimas nebūtų tinkamas ir būtinas direktyvos tikslams pasiekti, todėl pažeistų proporcingumo principą.

18. Jungtinės Karalystės ir Nyderlandų vyriausybės bei Komisija iš esmės tvirtina, kad direktyvos 33 straipsnio 3 dalį reikia aiškinti taip, kad asmuo, „laikantis <…> prekes" tuo momentu, kai atsiranda prievolė mokėti akcizus, kaip antai WR, turi sumokėti tokius akcizus.

19. Italijos vyriausybė daro analogišką išvadą, tačiau siūlo remtis direktyvos 38 straipsniu.

B. Vertinimas

1. Pirminės pastabos

20. Manau, kad į abu klausimus reikia atsakyti kartu, nes prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar sunkvežimio vairuotojui, kaip antai WR, turi tekti prievolė mokėti akcizą, be kita ko, pagal direktyvos 33 straipsnio 3 dalį, jeigu jis neturi teisių į prekes ir nežino bei neturi pagrindo įtarti, kad už prekes turi būti apskaičiuoti akcizai.

21. Dėl toliau nurodytų priežasčių darau išvadą, kad teisingas visų šalių (išskyrus WR) išdėstytas požiūris. Todėl į pirma pateiktą klausimą reikia atsakyti teigiamai: sunkvežimio vairuotojui, kaip antai WR šioje byloje aptariamu atveju, tenka griežtoji atsakomybė sumokėti akcizą.

22. Visų pirma išnagrinėsiu aptariamo teisės akto tikslą, atitinkamų nuostatų tekstą ir galimą analogiją su kitais teisės aktais.

23. Iš tiesų pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją aiškinant Sąjungos teisės nuostatą reikia atsižvelgti ne tik į jos formuluotę, bet ir į kontekstą bei teisės akto, kuriame ji įtvirtinta, tikslus [5]. Be to, Sąjungos teisėje neapibrėžtų sąvokų reikšmę ir taikymo sritį reikia nustatyti atsižvelgiant į jų įprastą reikšmę šnekamojoje kalboje, taip pat į aplinkybes, kurioms esant jos vartojamos, ir į nagrinėjamų nuostatų tikslus [6].

2. Direktyvos 2008/118 ir svarbių nuostatų tikslas

24. Pagrindinis direktyvos tikslas yra nustatyti akcizais apmokestinamų prekių laikymo, judėjimo ir stebėsenos taisykles, siekiant užtikrinti vienodą akcizų apskaičiavimą visose valstybėse narėse [7]. Įvykdžius tokį suderinimą, turėtų atsirasti vientisa sistema, pagal kurią akcizai sistemingai sumokami prieš išleidžiant prekes į laisvą apyvartą, kad prekės galėtų laisvai judėti ir kartu būtų užtikrinta galimybė nacionalinėms institucijoms faktiškai surinkti tinkamą mokestinę skolą, ir pagal kurią išvengiama sandorių dvigubo apmokestinimo valstybėse narėse atvejų.

25. Šioje byloje aptariamu atveju gabenamoms prekėms nebuvo taikomas akcizų mokėjimo laikinas atidėjimas, nes dokumentai buvo suklastoti (akcizais apmokestinamos prekės buvo gabenamos prisidengiant CMR važtaraščiu, kuriame buvo nurodytas netikras ACR numeris).

26. Atsižvelgiant į nutartį dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, galima daryti išvadą, kad aptariamos prekės jau yra išleistos vartoti, nes dokumentas, skirtas įrodyti, kad, kai šios prekės buvo apyvartoje, joms buvo taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas ir jos buvo laikomos komerciniais tikslais, negalioja, todėl jų įvežimo į Jungtinę Karalystę momentu iš karto atsirado prievolė sumokėti akcizus.

27. Atsižvelgiant į direktyvos tikslą (nurodytą šios išvados 24 punkte), šiame teisės akte nustatyti asmenys, privalantys mokėti akcizus.

[5] 2012 m. sausio 26 d. Sprendimas *ADV Allround* (C-218/10, EU:C:2012:35, 26 punktas) ir 2012 m. liepos 19 d. Sprendimas *A* (C-33/11, EU:C:2012:482, 27 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[6] Šiuo klausimu žr. 2012 m. gruodžio 13 d. Sprendimą *BLV Wohn- und Gewerbebau* (C-395/11, EU:C:2012:799, 25 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[7] 2001 m. balandžio 5 d. Sprendimas v*an de Water* (C-325/99, EU:C:2001:201, 39 punktas).

28. Taigi, pagal direktyvos 33 straipsnio 3 dalį prievolė mokėti akcizus tenka: a) prekes pristatančiam asmeniui; b) prekes laikančiam (visiškai objektyvia prasme fiziškai jas turinčiam) asmeniui; arba c) asmeniui, kuriam prekės pristatomos antrojoje valstybėje narėje. Direktyvos 38 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad, jeigu padaromas pažeidimas, šį mokestį moka „asmuo, kuris pagal 34 straipsnio 2 dalies a punktą arba 36 straipsnio 4 dalies a punktą garantavo, kad jis bus sumokėtas“, ir „bet kuris asmuo, dalyvavęs [darant] pažeidim[ą]“.

29. Dėl direktyvos tikslų pažymėtina, kad, kaip paaiškinsiu kitame skirsnyje, taikant nagrinėjamų nuostatų, susijusių su tam tikrais ne pirmumo eilės tvarka išvardytais asmenimis, kuriems gali tekti prievolė mokėti akcizus ir kurių atsakomybė yra solidarioji, *platų aiškinimą* siekiama užtikrinti, kad mokestinė skola tikrai būtų sumokėta, ir šiuo tikslu *kažkuriam asmeniui turi kilti atsakomybė*. Teisingumo Teismas šį požiūrį patvirtino jurisprudencijoje [8].

30. Pagal direktyvos 8 straipsnio 2 dalį taikomas *solidariosios atsakomybės principas*: „Jeigu vieną akcizų skolą privalo sumokėti keli asmenys, jie solidariai atsako už tokią skolą.“

31. Iš šio principo išplaukia, kad *kiekvienas skolininkas* atsako už *visą* skolos *sumą* ir iš principo kreditorius gali savo pasirinkimu reikalauti vieno ar kelių skolininkų sumokėti tą skolą [9].

32. Manau, kad Sąjungos teisės aktų leidėjo pasirinkimas taikyti solidariosios atsakomybės principą atitinka direktyvoje nustatytą sistemą, pagal kurią turi būti *užtikrinta, kad akcizų skola tikrai būtų surinkta*. Tai išplaukia iš direktyvos 15, 19 ir 20 konstatuojamųjų dalių ir šio klausimo svarba taip pat akcentuojama Sprendime *van de Water* [10].

33. Be to, kaip aiškiai nurodyta 8 konstatuojamojoje dalyje, direktyvoje buvo suderintos ne tik prekių, kurioms turi būti apskaičiuoti akcizai, ir vietos, kur kyla prievolė apskaičiuoti akcizus, sąvokos, bet ir asmenų, kuriems tenka prievolė mokėti akcizus, grupės. Todėl, kai asmuo fiziškai turi akcizais apmokestinamas prekes, kurios yra išleistos vartoti, tokiam asmeniui tenka prievolė sumokėti mokėtinus akcizus, nepaisant to, ar jis žino arba turi žinoti, kad prekės apmokestinamos.

34. Iš tiesų solidariąja atsakomybe iš esmės siekiama suteikti valdžios institucijoms daugiau teisinių priemonių ir taip padidinti akcizų skolų išieškojimo veiksmingumą [11], taip pat apsaugoti Sąjungos nuosavus išteklius.

35. Manau (kaip ir Nyderlandų vyriausybė), kad jeigu mokesčių administratoriaus būtų reikalaujama įrodyti, jog asmuo, kuriam tenka prievolė mokėti akcizus, taip pat žino, kad už atitinkamas prekes mokėtini akcizai, kiltų grėsmė, kad šis tikslas (šios išvados 24 punktas) nebus pasiektas. Dėl tokio reikalavimo surinkti mokestinę skolą praktiškai taptų gerokai sunkiau.

36. Iš tiesų reikalavimas žinoti faktiškai padeda vengti mokėti akcizus. Dažnai sandoriai, kuriuos sudarius kyla pareiga mokėti akcizus, yra susiję su tinklais, kuriuose vyksta prekyba, gabenimas ir perpardavimas ir kuriuose įvairūs asmenys atlieka individualų (nedidelį) vaidmenį. Todėl visiškai

[8] 2001 m. balandžio 5 d. Sprendimas v*an de Water* (C-325/99, EU:C:2001:201, 41 ir 42 punktai) ir 2014 m. liepos 3 d. Sprendimas *Gross* (C-165/13, EU:C:2014:2042, 25 ir 26 punktai).

[9] Žr. 2017 m. gegužės 18 d. Sprendimą *Latvijas Dzelzceļš* (C-154/16, EU:C:2017:392, 85 punktas).

[10] Žr. 2001 m. balandžio 5 d. sprendimą (C-325/99, EU:C:2001:201, 41 punktas) ir generalinio advokato D. Ruiz-Jarabo Colomer išvadą byloje *van de Water* (C-325/99, EU:C:2000:614, 27 punktas).

[11] Šiuo klausimu žr. 2017 m. gegužės 18 d. Sprendimą *Latvijas Dzelzceļš* (C-154/16, EU:C:2017:392, 88 punktas).

įmanoma vis dėlto reikalauti sudaryti galimybę patraukti asmenį, kaip antai sunkvežimio vairuotoją, kuris asmeniškai nieko nežino ir yra tik maža grandis visoje grandinėje, atsakomybėn, nes priešingu atveju veiksmingas apmokestinimas neįmanomas.

37. Kaip priduria Jungtinės Karalystės vyriausybė, reikalavimo dėl žinojimo įtraukimas į direktyvos 8 straipsnio 1 dalies b punkte ir 33 straipsnio 3 dalyje vartojamas sąvokas „laikantis" ir „pristatantis" pakenktų jos tikslui ir paskirčiai. Taip būtų sukurtas būdas palyginti nesunkiai išvengti akcizų. Tokiu atveju asmuo, kuris, kaip nustatyta, fiziškai turi akcizais apmokestinamas prekes, galėtų – kaip šioje byloje aptariamu atveju WR – tiesiog nenurodyti asmens, kuris jį pasamdė prekėms gabenti, arba bet kurių kitų su prekių savininku susijusių duomenų (tyčia arba todėl, kad jam buvo suteikta klaidinga informacija).

38. Be to, tai apsunkintų kovą su sukčiavimu ir piktnaudžiavimu, nes pagal pačios direktyvos ir jos preambulės sistemą reikalaujama, kad *nacionalinės valdžios institucijos užtikrintų, kad mokestinė skola tikrai būtų surinkta* (žr. šios išvados 32 punktą).

39. WR argumentą, susijusį su DHL vairuotojo pavyzdžiu (šios išvados 15 punkte)[12], neabejotinai galima atmesti. Asmuo, pristatantis prekes DHL vardu, nebūtų atsakingas, tačiau pati DHL įmonė – būtų. Kaip pažymi Nyderlandų vyriausybė, WR turi būti laikomas savarankiškai dirbančiu asmeniu, taigi, verslininku, kuris sutiko dirbti be rašytinės sutarties ir už grynuosius pinigus. Verslininkystė susijusi su verslo rizika, kuri reiškia, kad verslininkas asmeniškai atsako už asmenis, su kuriais jį sieja verslo santykiai ir iš kurių jis priima komisinius. Be to, verslininkas gali apsisaugoti nuo tokios rizikos apsidrausdamas arba pagal sutartis perkeldamas tokią riziką klientams.

3. Svarbių nuostatų tekstas

40. Asmenys, kuriems tenka prievolė mokėti akcizus, atsižvelgiant į direktyvos 33 straipsnio 3 dalyje nurodytus atvejus, yra asmenys, pristatantys arba laikantys pristatyti skirtas prekes, arba asmenys, kuriems prekės pristatomos.

41. Mano nuomone, šios nuostatos formuluotė yra aiški ir kartu itin plati.

42. Kaip pažymi Jungtinės Karalystės vyriausybė, direktyvoje (kaip ir prieš ją galiojusioje Direktyvoje 92/12/EEB[13]) valstybėms narėms nedraudžiama bet kuriam asmeniui, komerciniais tikslais laikančiam akcizais apmokestinamas prekes, kurioms netaikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, apskaičiuoti mokėtiną mokestinę skolą, taip pat nereikalaujama, kad prekes „laikantis" asmuo turėtų tam tikrų žinių apie jų mokestinį statusą.

43. Įprasta direktyvoje vartojamų sąvokų „laikantis" ir „pristatantis" reikšmė aiški: reikalaujama tik fiziškai turėti prekes. Atsižvelgiant į tai, kad teksto įvairios kalbinės versijos šiuo požiūriu nesiskiria, galima padaryti išvadą, kad sąvoka „asmuo <…> laikantis <…> prekes" reiškia bet kurį asmenį, kuris jas fiziškai turi, išskyrus atvejus, kai toks aiškinimas prieštarauja nuostatos tikslui arba bendriesiems teisės principams.

[12] Teisininkai šį argumentą jau buvo pateikę anksčiau. Žr. Snell, C., *Whose duty is it anyway*?, Nr. 5 Chambers Commercial & Chancery Bulletin, Winter 2015/2016, p. 8 ir 9.

[13] 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyva dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole (OL L 76, 1992, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 179).

44. Jeigu Sąjungos teisės aktų leidėjas būtų ketinęs nustatyti faktinio arba numanomo žinojimo reikalavimą, jis būtų tai aiškiai nurodęs.

45. Su akcizais susijusiuose Sąjungos teisės aktuose tikrai nėra sąvokos „laikymas“ apibrėžties. Vis dėlto, kaip pažymi Komisija, taikant kontekstinį aiškinimą tokią apibrėžtį galima rasti muitų teisės aktuose – sistemoje, kuri turi daug panašumų su akcizų teisės aktais. Pagal Sąjungos muitinės kodekso[14] 5 straipsnio 34 punktą „prekių turėtojas“ – prekių savininkas arba panašią teisę disponuoti prekėmis turintis asmuo, *arba fiziškai prekes turintis asmuo*“ (išskirta mano).

46. Direktyvos 33 straipsnio plati formuluotė užtikrina, kad atsakomybė būtų taikoma *bet kuriam asmeniui*, kuris laiko prekes, kol nėra sumokėtas mokestis, kaip Teisingumo Teismas nurodė Sprendime *Gross*[15]. Ta byla susijusi su Direktyvos 92/12 7 straipsnio (galiojusio prieš direktyvos 33 straipsnį) aiškinimu, visų pirma su tuo, ar keli vienas po kito prekes, kurios buvo išleistos vartoti, laikę asmenys gali privalėti sumokėti akcizą. Šiaip ar taip, tai patvirtina ir direktyvos tikslas – užtikrinti, kad mokestinė skola tikrai būtų surinkta.

47. Teisingumo Teismo sprendime *Gross* išdėstyto požiūrio teisingumas ginamas ir teisės literatūroje[16].

48. Kaip Jungtinės Karalystės *Upper Tribunal* (Aukštesnysis teismas) jau yra teisingai nusprendęs byloje *B&M Retail Ltd / HMRC*[17] – kuri nėra tiesiogiai susijusi su direktyvos 33 straipsniu, tačiau joje buvo nagrinėjamas direktyvos 7 straipsnio aiškinimas ir pagal jį kylanti atsakomybė ir ji vis dėlto yra svarbi šiai bylai – „mūsų nuomone, Sprendime *Gross* aiškiai nurodyta, kad, kai akcizais apmokestinamos prekės, už kurias akcizai nėra sumokėti, yra išleistos į apyvartą jų paskirties valstybėje narėje, tos valstybės narės institucijos gali pasirinkti, kuriems iš prekes vienas po kito laikančių asmenų nurodyti sumokėti akcizus, jeigu pranešimas apie mokėtinus akcizus nebuvo pateiktas anksčiau. Tai atitinka politiką, kuria grindžiama 2008 m. direktyva <…> ir pagal kurią atitinkama valstybė narė turi užtikrinti, kad už prekes, kurios, kaip nustatyta, išleistos vartoti, būtų sumokėti akcizai. Taigi, tas sprendimas atitinka principą, pagal kurį turi būti galima nurodyti asmeniui sumokėti akcizus, kai nustatoma, kad toks asmuo laiko prekes, už kurias akcizai nebuvo sumokėti, nors tokios prekės gali būti anksčiau išleistos vartoti toje pačioje valstybėje narėje, jeigu pranešimas apie mokėtinus akcizus nebuvo pateiktas anksčiau“.

49. Be to, pritardamas pacituočiau 2019 m. kovo 19 d. sprendimą (66 punktas), kuriame prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nusprendė, kad „sutinkame, kad 2008 m. direktyva grindžiama politika <…> pagal kurią kiekviena valstybė narė turi užtikrinti mokesčių sumokėjimą <…> Jeigu valstybės narės neturėtų imtis veiksmų užtikrinti, kad prekės, už kurias turėjo būti sumokėti akcizai, negalėtų laisvai judėti bendrojoje rinkoje kartu su prekėmis, už kurias jie sumokėti, tai iškraipytų vidaus rinką. Kaip *Upper Tribunal* (Aukštesnysis teismas) toliau nurodė Sprendime *Davison and Robinson*[18], jeigu nėra svarbių duomenų, susijusių su ankstesniu išleidimu vartoti, HMRC privalo pateikti pranešimą apie mokėtinus akcizus asmeniui, kuris, jo manymu, laiko aptariamas prekes, jeigu tai yra vienintelis galimas nustatyti akcizus sumokėti turintis asmuo. Pažymėtina, kad HMRC tvirtina: jeigu, kaip šioje byloje [WR], vairuotojas negali nurodyti

[14] 2013 m. spalio 9 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) Nr. 952/2013, kuriuo nustatomas Sąjungos muitinės kodeksas (OL L 269, 2013, p. 1).

[15] 2014 m. liepos 3 d. Sprendimas *Gross*, C-165/13, EU:C:2014:2042.

[16] Žr., be kita ko, Rehberg, E. ir Ring, N., *Steuerschuld als „zweiter“ Besitzer im Verbrauchsteuerrecht?*, EU-Umsatz-Steuerberater, 2014, (issue 3), p. 51, ir Bogaerts, D., *Gross. Liability to excise duty. Products released for consumption in one Member State and held for commercial purposes in another Member State. Court of Justice*, Highlights & Insights on European Taxation, 2014, Nr. 10, p. 52 ir 53.

[17] [2016] UKUT 429 (TCC) [2016] STC 2456.

[18] *Davison and Robinson Ltd / HMRC* [2018] UKUT 437 (TCC).

siuntėjo, importuotojo arba savo darbdavio tapatybės, vienintelis asmuo, kuriam gali kilti prievolė sumokėti akcizus, yra pats vairuotojas. Jeigu jam negali būti nurodyta sumokėti mokestį tuo atveju, jeigu HMRC arba teismas padaro išvadą, kad jis nežinojo, kad prekės apmokestinamos akcizais, akivaizdžiai atsiranda daugiau galimybių verstis kontrabanda ir sukčiauti. Taigi, atrodo, kad griežtoji atsakomybė buvo pripažintas sistemos, sukurtos pagal vieną po kitos galiojusias direktyvas, požymis, kaip pirmą kartą išaiškinta <…> Sprendime *Greenalls*[19]".

50. Iš tiesų galiu tik sutikti su Sprendimo *Greenalls* 4 punkte pateikta analize, kurioje lordas L. H. Hoffmann nurodė (ir dauguma *House of Lords* (Lordų rūmai) narių tam pritarė), kad „[1992 m.] direktyva buvo priimta kuriant bendrąją rinką be fiskalinių sienų. Pagrindinis direktyvos tikslas buvo nustatyti vieną tvarką, pagal kurią nustatomas momentas, kada atsiranda prievolė mokėti akcizus, kad būtų išvengta atvejų, kai tos pačios prekės gali būti apmokestintos skirtingose šalyse". Tame sprendime *House of Lords* (Lordų rūmai) nusprendė, kad sandėliavimo bendrovei tenka griežtoji atsakomybė sumokėti akcizą už pagamintą degtinę, kuri buvo išleista eksportui iš bendrovės akcizais apmokestinamų prekių sandėlio, bet kažkuriuo metu apgaule nukreipta į vidaus rinką. Lordas L. H. Hoffmann pacitavo Sprendimą *van de Water* (C-325/99, EU:C:2001:201) ir pažymėjo (7 punkte), kad klausimą dėl to, kokiam asmeniui arba asmenims kyla prievolė sumokėti akcizus po prekių „išleidimo vartoti", valstybės narės turi išspręsti pačios. Atitinkamose teisės nuostatose prie žodžių „išleistos vartoti" nebuvo nurodyta „teisėtai" ar pan. Todėl lordas L. H. Hoffmann padarė išvadą, kad sandėliavimo bendrovei taikoma griežtoji atsakomybė.

51. Aš taip pat manau, kad turi būti laikoma, jog bet kuriam prekes laikančiam asmeniui, kaip antai WR, tenka griežtoji atsakomybė.

52. Sutinku su prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiu teismu, kuris 2019 m. kovo 19 d. sprendimo 67 ir 68 punktuose taip pat nurodo, kad, „mūsų manymu, šis politinis pagrindas atsispindi direktyvos ir reglamentų nuostatose. Sutinkame <…> kad, atsižvelgiant į sąvokas „laikantis" ir „pristatantis" prekes, nėra reikalaujama, kad asmuo žinotų apie prekių mokestinį statusą. Nors, žinoma, teisingumas ir proporcingumas yra Sąjungos teisės, kaip ir bendrosios teisės, kertiniai akmenys, jie nebūtinai reiškia, kad negali būti taikoma griežtoji atsakomybė. Manome, kad argumentas, jog, atsižvelgiant į politiką, kuria grindžiama direktyva, vairuotojui nustačius griežtąją atsakomybę šiomis aplinkybėmis nepažeidžiami teisingumo ir proporcingumo principai, yra labai įtikinamas <…> Paprastai apmokestinami objektyvūs įvykiai arba sandoriai, nepaisant mokesčių mokėtojo požiūrio".

53. Kaip pažymėjo Nyderlandų vyriausybė, tokį pažodinį direktyvos 33 straipsnio 3 dalies aiškinimą patvirtina šios direktyvos sistema. Reikalavimas žinoti direktyvoje nustatytas tik tais atvejais, kai pažeidimas padaromas gabenant akcizais apmokestinamas prekes, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, kaip tai suprantama pagal direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punkto ii papunktį. Be to, tokį aiškinimą patvirtina Sprendimas *Gross*[20]. Iš šios jurisprudencijos išplaukia, kad 33 straipsnio 3 dalis neturi būti aiškinama taip, kad „kiltų klausimų dėl mokėtinų akcizų, siejamų su Sąjungos sienos kirtimu, rinkimo".

[19] *Greenalls Management Ltd / Customs and Excise Commissioners* [2005] UKHL 34.

[20] 2014 m. liepos 3 d. sprendimas (C-165/13, EU:C:2014:2042, 24–27 punktai).

54. Iš tiesų praktikoje tokio gabenimo atveju visada reikalaujama garantijos (paprastai – akcizais apmokestinamų prekių siuntėjo). Tokiu atveju garantuojama, kad akcizai bus surinkti. Dėl šių priežasčių Sąjungos teisės aktų leidėjas pasirinko direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punkto ii papunktyje nustatyti, kad kiti neteisėtai išgabenant prekes dalyvavę asmenys atsako tik tuo atveju, jeigu jie žinojo arba turėjo žinoti, kad toks prekių išgabenimas yra neteisėtas.

55. Teisės aktų leidėjas manė, kad tais atvejais, kai minėta garantija nesuteikiama, nes jos nereikalaujama – kaip šioje byloje aptariamu atveju – įtraukti reikalavimo žinoti nereikia. Taigi, Sąjungos teisės aktų leidėjas neįtraukė reikalavimo žinoti į direktyvos 33 straipsnio 3 dalį.

56. Kalbant apie pagrindinės bylos faktines aplinkybes, pažymėtina, kad, atsižvelgiant į nacionalinio mokesčių administratoriaus požiūrį, ši byla susijusi ne su neteisėtu akcizais apmokestinamų prekių išleidimu iš akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo, kaip nurodyta direktyvos 7 straipsnio 2 dalyje, o su neteisėtu prekių laikymu komerciniais tikslais kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje sumokėti akcizai, todėl, kaip nurodo nacionalinis mokesčių administratorius, atsiranda prievolė mokėti akcizus pagal šios direktyvos 33 straipsnį.

57. Vis dėlto, kaip pažymi Komisija, iš esmės situacija yra tokia pati: prekės, dėl kurių atsiranda prievolė mokėti akcizus, laikomos joms netaikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo, todėl akcizai turi būti sumokėti nedelsiant. Tarp valstybių narių judančioms apmokestinamoms prekėms neturi būti taikomas akcizų mokėjimo laikinas atidėjimas, tačiau iš esmės joms taikoma analogiška tvarka. Iš tiesų, paskirties valstybės narės požiūriu, nėra skirtumo tarp, pirma, prekių, neteisėtai išleistų iš akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo kitoje valstybėje narėje ir įvežtų į paskirties valstybę narę, ir, antra, prekių, už kurias akcizai sumokėti kitoje valstybėje narėje, o vėliau jos įvežtos į paskirties valstybę narę. Abiem atvejais iš karto atsiranda pareiga mokėti akcizus.

58. Atsižvelgiant į visas išdėstytas aplinkybes, galima daryti išvadą, kad direktyvos 33 straipsnio 1 ir 3 dalyse vartojama sąvoka „laikymas“ („laikantis“) apima tiesiog fizinį turėjimą.

4. Direktyvos 2008/118 38 straipsnis

59. Sutinku su Nyderlandų ir Italijos vyriausybėmis, taip pat su Komisija, kurios iš esmės teigia, kad pirma išdėstyti argumentai nėra galutinis tokios bylos, kokia yra pagrindinė byla, sprendimas. Tai nėra atvejis, kai prekės judėjo ir akcizai buvo sumokėti įprastai. Šiuo atveju buvo padarytas pažeidimas, todėl, norint pateikti naudingą atsakymą į pateiktus klausimus, gali būti svarbus ir direktyvos 38 straipsnis. Pagal 38 straipsnį akcizus turi sumokėti, be kita ko, „asmuo, dalyvavęs [darant] pažeidim[ą]“. Asmuo, kuris gabena prekes ir jas turi darant pažeidimą, gali būti laikomas „dalyvaujančiu“ darant pažeidimą, nors ir tik pasyviai bei nesąmoningai.

60. Bet kuriuo atveju manau, kad aplinkybė, jog direktyvos 38 straipsnis gali būti svarbus šiai bylai, nekeičia mano pateiktos analizės dėl direktyvos 33 straipsnio: asmuo, kurio padėtis tokia, kaip WR, turi sumokėti akcizus.

61. Direktyvos 38 straipsnio 3 dalyje nurodyti asmenys, kurie turi sumokėti akcizus, kai padaromas pažeidimas. Be asmens, garantavusio, kad akcizai bus sumokėti, joje nurodytas „bet kuris asmuo, dalyvavęs [darant] pažeidim[ą]“.

62. Pritariu Komisijos ir Nyderlandų vyriausybės nuomonei, kad iš esmės prekes gabenantis asmuo dalyvauja darant pažeidimą. Bet kuriuo atveju direktyvos 38 straipsnio 3 dalyje, kaip ir 33 straipsnio 3 dalyje, nereikalaujama, kad skolininkas žinotų, jog už atitinkamas prekes dar turi būti sumokėti akcizai.

63. Šis požiūris atitinka 2019 m. spalio 17 d. Teisingumo Teismo sprendime *Comida paralela 12*[21] pateiktą platų Direktyvos 2008/118 38 straipsnio 3 dalyje vartojamos sąvokos „bet kuris asmuo, dalyvavęs [darant] pažeidim[ą]“ aiškinimą.

64. Be to, sutinku su Italijos vyriausybe, kuri teigia, kad šioje byloje negali kilti abejonių dėl to, kad žodžiai „bet kuris asmuo, dalyvavęs [darant] pažeidim[ą]“ gali būti taikomi sunkvežimio vairuotojui WR. Jis yra profesionalas, galintis imtis visų atsargumo priemonių, būtinų siekiant išvengti nepageidaujamo dalyvavimo neteisėtoje kontrabandos veikloje. Iš tiesų griežtoji atsakomybė svarbi ne tik siekiant užtikrinti, kad *kažkas* sumokėtų akcizus, bet ir kaip atgrasymo nuo kontrabandos priemonė.

65. Tokį aiškinimą patvirtina šios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a ir b punktai, be to, jis visiškai atitinka direktyvoje nustatytą bendrąją sistemą, kuria siekiama užtikrinti, kad neliktų asmenų, dalyvaujančių gabenant akcizais apmokestinamas prekes, atsakomybės spragų.

66. Kaip pažymėjo Komisija, pagal logiką, kuria grindžiama direktyva, galimybė reikšti atgręžtinį reikalavimą nėra būtinas solidariosios atsakomybės elementas, nors tokia teisė gali būti nustatyta taikytinoje nacionalinėje teisėje. Be to, asmenys, kuriems gali tekti prievolė sumokėti akcizus, gali tarpusavyje sudaryti privatinės teisės susitarimus dėl atgręžtinių reikalavimų arba kompensacijos. Be to, pagal jokią kitą Sąjungos teisės nuostatą arba principą nereikalaujama nustatyti tokios teisės. Kaip Teisingumo Teismas pažymėjo 2001 m. lapkričio 22 d. Nutartyje *Michel* (C-80/01, EU:C:2001:632), klausimą, ar asmuo, turintis sumokėti akcizus, turėtų turėti teisę į sumokėtos sumos atlyginimą, turi išspręsti valstybės narės.

67. Iš tiesų, kaip nurodyta Teisingumo Teismo jurisprudencijoje, šioje išvadoje pateiktas direktyvos aiškinimas neturi įtakos tam, kad asmeniui, kaip antai WR, kuris pripažintas atsakingu už akcizų sumokėjimą aplinkybėmis, kaip aptariamos pagrindinėje byloje, nacionalinėje teisėje gali būti numatyta galimybė pareikšti regresinį ieškinį kitam asmeniui, kuris privalo sumokėti tokius akcizus[22].

IV. Išvada

68. Dėl šių priežasčių siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Court of Appeal* (Apeliacinis teismas, Jungtinė Karalystė) prejudicinius klausimus:

– 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvos 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinančios Direktyvą 92/12/EEB, 33 straipsnio 1 ir 3 dalyse vartojama sąvoka „laikymas“ („laikantis“) turi būti aiškinama taip, kad ji apima vien fizinį turėjimą, kaip pagrindinėje byloje aptariamu WR atveju,

– ta pati išvada *mutatis mutandis* darytina ir dėl šios direktyvos 38 straipsnio, pagal kurį akcizus turi sumokėti, be kita ko, „bet kuris asmuo, dalyvavęs [darant] pažeidim[ą]“. Gali būti laikoma,

[21] C-579/18, EU:C:2019:875, 34 ir 35 punktai.

[22] Šiuo klausimu žr. 2019 m. spalio 17 d. Sprendimą *Comida paralela 12* (C-579/18, EU:C:2019:875, 44 punktas).

kad asmuo, kaip WR, kuris gabena prekes ir jas turi darant pažeidimą, „dalyvauja“ darant pažeidimą, net jeigu jis tai daro tik pasyviai ir nesąmoningai.