Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA JEVGENIJA TANČEVA [*EVGENI TANCHEV*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2021. gada 21. janvārī [1]

Lieta C-279/19

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
pret
WR

(*Court of Appeal* (Apvienotā Karaliste) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Akcīzes nodoklis – Direktīva 2008/118/EK – Akcīzes nodokļa maksātājs – Persona, kura glabā preces, kas paredzētas piegādei – Persona, kura piedalījusies pārkāpumā – Jēdziens – Preču pārvadātājs – Nevainīgs starpnieks

1. Šajā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu *Court of Appeal* [Apelācijas tiesa] (Apvienotā Karaliste) lūdz Direktīvas 2008/118/EK 33. panta 3. punkta interpretāciju [2]. Šis lūgums radās saistībā ar tiesvedību starp *The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC)* [Apvienotās Karalistes Ieņēmumu un muitas dienests] (turpmāk tekstā – *"HMRC")* un WR saistībā ar WR izsniegtā akcīzes nodokļa aprēķina likumību precēm, kuras WR nelegāli veda uz Apvienoto Karalisti. Būtībā galvenais jautājums ir par to, vai kravas transportlīdzekļa vadītājam (WR), attiecībā uz kuru akcīzes nodokļa uzlikšanas brīdī tika konstatēts, ka tā fiziskā turējumā atrodas preces, par kurām nav samaksāts nodoklis, ir *pilnībā atbildīgs* par direktīvā noteiktā nodokļa samaksu.

I. Atbilstošās tiesību normas

2. Šo secinājumu nolūkos man ir pietiekami atsaukties uz Savienības un valsts tiesisko regulējumu, kā tas *extenso* citēts iesniedzējtiesas 2019. gada 19. marta sprieduma 14.–24. punktā [3].

II. Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

3. 2013. gada 6. septembrī Apvienotās Karalistes Robežu aģentūras (*UK Border Agency*) (turpmāk tekstā – *UKBA*) amatpersonas *Dover Easter Docks* apturēja WR – pašnodarbināta strādnieka – vadīto smago kravas transportlīdzekli (*heavy goods vehicle*) (turpmāk tekstā – *HGV*). *HGV* atradās krava ar 26 paletēm alus. WR uzrādīja *UKBA* amatpersonām kravas pavadzīmi (*Cargo*

[1] Oriģinālvaloda – angļu.

[2] Padomes direktīva (2008. gada 16. decembris) par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ Direktīvu 92/12/EEK (OV 2009 L 9, 12. lpp., turpmāk tekstā – "Direktīva").

[3] [2019] EWCA Civ 465 (turpmāk tekstā – "2019. gada 19. marta spriedums").

Movement Requirement) (turpmāk tekstā – "*CMR* pavadzīme"), saskaņā ar kuru preces bija ietvertas elektroniskajā administratīvajā dokumentā (*Electronic Administrative Document*) ar norādītu *ARC* (administratīvās atsauces kods). *CMR* pavadzīmē arī bija noteikts, ka nosūtītājs bija muitas noliktava Vācijā un ka saņēmējs bija *Seabrook Warehousing Ltd*, muitas noliktava Apvienotajā Karalistē. Līdz ar to dokumentācija *prima facie* bija atbilstoša precēm, kuras saskaņā ar Direktīvas 4. panta 7. punktu tika pārvadātas atliktās nodokļa maksāšanas režīmā.

4. Tomēr *UKBA* amatpersonas pārbaudīja informāciju *EMCS* sistēmā (Akcīzes preču aprites un kontroles sistēma) un konstatēja, ka *ARC*, kas norādīts *CMR* pavadzīmē, jau ir izmantots attiecībā uz iepriekšējo alus sūtījumu uz *Seabrooks*. Attiecīgi uz kravu, pretēji dokumentācijai, neattiecās atliktās nodokļa maksāšanas režīms. Tādējādi, precēm nonākot Apvienotajā Karalistē, iestājās Apvienotās Karalistes nodokļa uzlikšanas brīdis.

5. Tāpēc *HMRC* izsniedza WR akcīzes nodokļa aprēķinu 22 779 sterliņu mārciņu (GBP) (aptuveni 25 200 EUR) apmērā saskaņā ar 2010. gada Akcīzes preču (glabāšana, pārvietošana un nodokļa uzlikšanas brīdis) noteikumu 13. noteikuma 1. un 2. punktu, kā arī sodu 4897,48 GBP (aptuveni 5400 EUR) saskaņā ar 2008. gada Finanšu likuma 41. pielikumu.

6. WR pārsūdzēja akcīzes nodokļa aprēķinu (un sodu) *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* [Administratīvā pirmās instances tiesa (Nodokļu lietu palāta) (Apvienotā Karaliste)] (turpmāk tekstā – *FtT*), kas izdarīja šādus secinājumus: WR bija pieredzējis kravas transportlīdzekļa vadītājs, kurš no 2009. gada līdz 2013. gadam strādāja autopārvadājumu sabiedrībā un kopš 2013. gada uzskatīja sevi par pašnodarbināto (nodokļu iestādēs par tādu viņš ir reģistrējies tikai 2015. gadā). Viņam maksāja skaidrā naudā, neveicot atskaitījumus. Nekonkretizētā datumā 2014. gadā viņš piekrita strādāt uzņēmumā, kura nosaukums, kā viņš pats saprata, ir "*Kells*", par divu līdz trīs dienu darbu nedēļā saņemot 250 GBP un 350 GBP līdz 360 GBP, ja viņš strādāja ilgāk. Rakstveida līguma nebija, un viņam maksāja personīgi skaidrā naudā vai arī, noslēpjot naudu kravas transportlīdzekļu stāvvietā, lai viņš to paņemtu pats.

7. Pēc *FtT* teiktā, WR bija jāierodas kravas transportlīdzekļu stāvvietā un jāpaņem tukša autopiekabe, kura jānogādā apsargātā autopiekabju laukumā Kalē [*Calais*] (Francija) un jāsamaina pret precēm piekrautu autopiekabi, kura bija jānogādā Apvienotajā Karalistē. Kravas dokumentāciju viņš atrada caurulē autopiekabes sānā; tā sastāvēja no *CMR* pavadzīmes un piegādes pavaddokumenta, lai pārliecinātos, kādas preces ir jāpārvadā un kāds ir to galamērķis. Vidē, kurā darbojās WR, kravas transportlīdzekļu vadītāju vidū nebija neparastas šādas neformālas vienošanās (neatkarīgi no tā, vai apstākļi šādu secinājumu attaisnoja vai ne) reizēm tikt nodarbinātam, saņemot samaksu skaidrā naudā un bez jebkādiem šādas vienošanās pamatojošiem dokumentiem, neinteresējoties par to personu identitāti, kuras viņus pieņem darbā, un paliekot ārpus varas iestāžu redzesloka, ciktāl tas attiecas uz *HMRC*.

8. Pēc *FtT* teiktā, 2013. gada 6. septembrī WR paņēma alus sūtījumu, kuru bija paredzēts nogādāt muitas noliktavā *Seabrook*, Apvienotajā Karalistē. Tādēļ WR zināja, ka sūtījums sastāv no akcīzes precēm. Papildus tam, kas aprakstīts šo secinājumu 4. punktā, robežsardzes amatpersonas aizturēja transportlīdzekli un akcīzes preces. WR informēja *Des* – personu, kura bija norādījusi viņam paņemt preces, – par notikušo un viņam atbrauca pakaļ uz Doveru. Viņam samaksāja par nedēļu, un turpmāka saziņa ar *Des* nesekoja.

9. *FtT* apgalvoja, ka WR nav kontrabandas ievešanas mēģinājuma līdzdalībnieks. Viņu kontrolēja kāds, kurš organizēja preču kontrabandu, un šīm personām bija *de facto* un likumīgas kontroles tiesības pār precēm brīdī, kad tās tika izņemtas. WR pašam nebija intereses par precēm, viņa

vienīgā interese bija ievērot norādījumus par preču saņemšanu un piegādāšanu, un par padarīto saņemt pieticīgu samaksu. Viņš arī nebija transportlīdzekļa īpašnieks. To personu identitāti, kuras slēpjas aiz kontrabandas ievešanas mēģinājuma un apzināti tajā ir piedalījušās, noskaidrot nav iespējams. Vienīgā WR pieejamā informācija bija dokumentācijā, ko viņš atrada, saņemot preces, un acīmredzami dokumentācija atbilda tai kārtībai, kādā pareizi tiek pārvadātas preces, uz kurām attiecas atliktās nodokļa maksāšanas režīms. WR nebija iespēju pārbaudīt, vai *CMR* pavadzīmē norādītais *ARC* jau ir bijis izmantots vai ne. Dokumentos nebija nekā uzkrītoša, kas viņam liktu par tiem šaubīties, kā arī viņam nebija piekļuves *EMCS* sistēmai.

10. Attiecīgi *FtT* piemēroja Apelācijas tiesas Krimināllietu nodaļas judikatūru [4] un nosprieda, ka: i) "faktiska vai netieša zināšana, ka WR fiziskā turējumā ir kontrabandas preces, var būt par pamatu atzīt to par "glabāšanu" [..], un tas šādai personai atņem "nevainīga starpnieka" statusu""; ii) tomēr WR bija "nevainīgs starpnieks", un tāpēc nevar apgalvot, ka viņš "glabāja" preces, ne arī, ka viņš "veica piegādi" 13. noteikuma izpratnē; iii) "WR saukšana pie atbildības mūsu konstatētajos apstākļos radītu nopietnus jautājumus par atbilstību tiesību aktu mērķiem". *FtT* pieņēma WR apelācijas sūdzību un atcēla aprēķināto akcīzes nodokli un sodu.

11. *HMRC* par šo lēmumu iesniedza apelācijas sūdzību *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* [Administratīvā virstiesa (Nodokļu un kanclera kompetences lietu palāta)]. *Upper Tribunal* noraidīja *HMRC* apelāciju, pēc būtības norādot, ka *FtT* faktu konstatējumi nav pārsūdzami, un tāpēc apelācija turpinājās, pamatojoties uz to, ka WR nebija ne faktiskas, ne netiešas zināšanas par kontrabandas mēģinājumu. Arī tā būtībā piemēroja nevainīgā starpnieka izņēmumu un apstiprināja *FtT* lēmumu.

12. *HMRC* pārsūdzēja šo lēmumu iesniedzējtiesā (*Court of Appeal*). Tiesa noraidīja *HMRC* iesniegto apelācijas sūdzību par *Upper Tribunal* lēmumu daļā par piemēroto sodu saskaņā ar 2008. gada Finanšu likuma 41. pielikumu. Iesniedzējtiesai tomēr ir šaubas par *Upper Tribunal* sprieduma pamatotību un it īpaši par jautājumu, vai *HGV* vadītājam – kuram nav tiesību uz vai intereses par precēm, ko viņš pārvadā, un kurš nezina vai kuram nav iemesla uzskatīt, ka uz tām attiecas akcīzes nodoklis, – ir jāmaksā šie nodokļi saskaņā ar Direktīvas 33. panta 3. punktu.

13. Tādēļ *Court of appeal* (Apvienotā Karaliste) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1. Vai saskaņā ar Direktīvas 2008/118/EK (turpmāk tekstā – "Direktīva") 33. panta 3. punktu persona (turpmāk tekstā – "P"), kuras fiziskā turējumā atrodas akcīzes preces brīdī, kad tās dalībvalstī B kļūst apliekamas ar akcīzes nodokli, atbild par šī akcīzes nodokļa samaksu apstākļos, kad šī persona:

   a) nebija likumiski vai līgumiski ieinteresēta par šīm akcīzes precēm;

   b) citu interesēs par samaksu pārvadāja šīs akcīzes preces no dalībvalsts A uz dalībvalsti B; un

   c) zināja, ka tās turējumā esošās preces ir akcīzes preces, taču nezināja un tai nebija pamata aizdomām, ka šīs preces dalībvalstī B ir kļuvušas apliekamas ar akcīzes nodokli brīdī, kad tās kļuva apliekamas ar šādu akcīzes nodokli vai jau iepriekš?

[4] Spriedums lietā *Taylor and Wood* pret *R* [2013] EWCA Crim 1151.

2. Vai atbilde uz 1. jautājumu atšķiras, ja P nezināja, ka tās turējumā esošās preces bija akcīzes preces?"

III. Vērtējums

A. Lietas dalībnieku argumentu kopsavilkums

14. Rakstveida apsvērumus Tiesai iesniedza WR, Apvienotās Karalistes, Nīderlandes un Itālijas valdības, kā arī Eiropas Komisija.

15. WR (atbildētājs pamatlietā) būtībā apgalvo, ka abas valsts virstiesas viņu pareizi kvalificēja par "nevainīgu starpnieku", ņemot vērā faktu, ka viņam nebija ne tiesību uz, ne intereses par precēm, kuras viņš pārvadāja citu vārdā par atlīdzību, un viņš nezināja, ka attiecībā uz viņa pārvadātajām precēm ir notikusi izvairīšanās no nodokļa samaksas; nevarētu arī teikt, ka viņam būtu bijis jāzina par to, un tāpēc viņam nav jāmaksā šie nodokļi saskaņā ar Direktīvas 33. panta 3. punktu. Lēmums, ka personai, kas ir WR situācijā, ir jāmaksā akcīzes nodoklis, izraisītu komerciālu haosu, jo tas nozīmētu, ka autovadītājam, kas piegādā preces (piemēram, strādājot *DHL*) un kurš punktā A ir pieņēmis kasti vīna un nogādājis to punktā B, būtu (tikai tāpēc, ka, ievērojot uz iepakojuma esošos apzīmējumus, viņš zināja vai viņam bija jāzina, ka tajā atrodas vīns) atbildīgs par nodokļa samaksu, ja izrādītos, ka par šo kasti nav samaksāts nodoklis.

16. Tāpat Direktīvas 38. pants, kas uzliek atbildību par akcīzes nodokļa samaksu, kas rodas akcīzes preču aprites pārkāpuma rezultātā "personai, kura piedalījusies pārkāpumā", ir jāinterpretē tādējādi, ka jēdziens "piedalīties" attiecas uz tādu personu, kura zināja vai kam vajadzēja zināt par pārkāpumu.

17. Turklāt Direktīvā nekas nenorāda, ka nodoklis būtu jāiekasē no tiem, kuriem nav intereses par pārvietotajām precēm un kuri nezina (un kuriem nav pamata uzskatīt), ka par precēm nav samaksāts nodoklis. Šāda interpretācija nebūtu atbilstoša un nepieciešama, lai sasniegtu Direktīvā izvirzītos mērķus, un tādēļ ar to tiktu pārkāpts samērīguma princips.

18. Apvienotās Karalistes un Nīderlandes valdības, kā arī Komisija būtībā apgalvo, ka Direktīvas 33. panta 3. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka persona, kas "glabā preces" brīdī, kad jāmaksā akcīzes nodoklis, piemēram, WR, ir atbildīga par šī nodokļa samaksu.

19. Itālijas valdība nonāk pie līdzīga secinājuma, taču tā vietā vēlas atsaukties uz Direktīvas 38. pantu.

B. Vērtējums

1. Ievada piezīmes

20. Uzskatu, ka ir pareizi atbildēt uz abiem jautājumiem kopā, ciktāl iesniedzējtiesa būtībā vēlas uzzināt, vai tādam kravas transportlīdzekļa vadītājam kā WR būtu jāmaksā akcīzes nodoklis, it īpaši, pamatojoties uz Direktīvas 33. panta 3. punktu, ja viņam nav intereses par precēm un viņš nezina vai nav iemesla aizdomām, ka par precēm tiek iekasēts akcīzes nodoklis.

21. Turpmāk izskaidroto iemeslu dēļ esmu nonācis pie secinājuma, ka visu pušu (izņemot WR) izklāstītā nostāja ir pareiza. Tādēļ uz iepriekš minēto jautājumu jāatbild apstiprinoši, proti, tādam kravas transportlīdzekļa vadītājam kā WR ir pilnībā jāmaksā akcīzes nodoklis.

22. Es it īpaši izskatīšu pasākuma mērķi, attiecīgo noteikumu formulējumu un iespējamās analoģijas ar citiem tiesiskajiem regulējumiem.

23. Patiesi, saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, interpretējot Savienības tiesību normu, ir jāņem vērā ne tikai tās formulējums, bet arī konteksts, kurā tā notiek, un mērķis, kuru sasniedz noteikumi, kuros tā ietilpst [5]. Tāpat arī tādu terminu nozīme un piemērošanas joma, kuriem Savienības tiesību aktos nav noteikta definīcija, jānosaka, atsaucoties uz to parasto nozīmi ikdienas valodā, vienlaikus ņemot vērā arī kontekstu, kādā tie sastopami, un attiecīgo noteikumu mērķus [6].

2. Direktīvas 2008/118 nolūks un attiecīgo noteikumu mērķis

24. Direktīvas galvenais nolūks ir paredzēt noteikumus par akcīzes preču glabāšanu, pārvietošanu un uzraudzību, lai nodrošinātu, ka akcīzes nodokli visās dalībvalstīs iekasē vienādi [7]. Šīs saskaņošanas rezultātā būtu jāizveido vienota sistēma, saskaņā ar kuru akcīzes nodoklis tiek sistemātiski samaksāts pirms preču nodošanas brīvā apgrozībā – lai preces varētu brīvi pārvietot, vienlaikus nodrošinot, ka pareizu nodokļu parādu faktiski iekasē valsts iestādes, – un kura novērš divkāršu nodokļu uzlikšanu darījumiem starp dalībvalstīm.

25. Šajā lietā preces netika pārvietotas atliktās nodokļa maksāšanas režīmā, jo dokumentācija bija viltota (akcīzes preces tika pārvadātas ar *CMR* pavadzīmi, kas satur viltotu *ACR* kodu).

26. No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka attiecīgās preces jau ir nodotas patēriņam, jo ir spēkā neesošs dokuments, kas paredzēts, lai pierādītu, ka šīs preces bija apgrozībā akcīzes nodokļa atliktās nodokļa maksāšanas režīmā un tika glabātas komerciāliem nolūkiem, un tāpēc radīja tūlītēju atbildību par akcīzes nodokļa samaksu brīdī, kad preces nonāca Apvienotajā Karalistē.

27. Paturot prātā Direktīvas nolūku (norādīts šo secinājumu 24. punktā), tiesību aktos ir noteikta virkne personu, kas ir atbildīgas par nodokļa samaksu.

28. Saskaņā ar Direktīvas 33. panta 3. punktu personas, kurām jāmaksā nodoklis, ir: a) persona, kas veic piegādi; b) persona, kas glabā preces (tīri objektīvā nozīmē, ka tās ir šīs personas fiziski turējumā); vai c) persona, kurai piegādā preces citā dalībvalstī. Pārkāpuma gadījumā Direktīvas 38. panta 3. punktā paredzēts, ka šo nodokli maksā "persona, kas garantēja tā samaksu saskaņā ar 34. panta 2. punkta a) apakšpunktu vai 36. panta 4. punkta a) apakšpunktu, un persona, kura piedalījusies pārkāpumā".

[5] Spriedumi, 2012. gada 26. janvāris, *ADV Allround* (C-218/10, EU:C:2012:35, 26. punkts), un 2012. gada 19. jūlijs, *A* (C-33/11, EU:C:2012:482, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

[6] Šajā ziņā skat. spriedumu, 2012. gada 13. decembris, *BLV Wohn- und Gewerbebau* (C-395/11, EU:C:2012:799, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

[7] Skat. spriedumu, 2001. gada 5. aprīlis, v*an de Water* (C-325/99, EU:C:2001:201, 39. punkts).

29. Attiecībā uz Direktīvas mērķiem, kā paskaidrošu turpinājumā esošajā sadaļā, ar strīdīgo noteikumu *plašo formulējumu*, kas attiecas uz virkni personu, kuras, iespējams, ir atbildīgas par nodokļu samaksu, nenosakot prioritātes kārtību, un kuras ir kopīgi atbildīgas, tiek mēģināts garantēt, ka nodokļu parāds tiek samaksāts efektīvi, un šim nolūkam kādam ir jāatbild par to. Tiesa ir apstiprinājusi šo viedokli savā judikatūrā [8].

30. Direktīvas 8. panta 2. punktā tiek piemērots *solidārās atbildības princips*: "Ja par viena akcīzes nodokļa parāda samaksu atbild vairākas personas, tās par šo parādu atbild solidāri un atsevišķi."

31. No šī principa izriet, ka *katrs parādnieks* ir atbildīgs par *kopējo parāda apjomu* un ka kreditors principā var prasīt šī parāda samaksu no viena vai vairākiem parādniekiem pēc savas izvēles [9].

32. Uzskatu, ka Savienības likumdevēja izvēle piemērot solidārās atbildības principu ir saskaņā ar Direktīvas sistēmu, lai nodrošinātu, *ka akcīzes nodokļa parāds tiek faktiski iekasēts*. Tas izriet no Direktīvas preambulas 15., 19. un 20. apsvēruma, un šī punkta nozīmīgums tika uzsvērts arī lietā *van de Water* [10].

33. Turklāt, kā izriet no 8. apsvēruma, ar Direktīvu tika saskaņoti ne tikai jēdzieni, kas skar ar nodokli apliekamās preces un vietu, kur nodoklis kļūst iekasējams, bet arī par akcīzes nodokļa samaksu atbildīgo personu loku. Tāpēc, ja personai fiziski turējumā ir akcīzes preces, kas nodotas patēriņam, šī persona ir atbildīga par maksājamo nodokli neatkarīgi no tā, vai viņa zina vai viņai būtu jāzina, ka par precēm jāmaksā nodoklis.

34. Patiesi, solidārās atbildības raksturīgais mērķis ir palielināt iestāžu tiesiskās aizsardzības līdzekļus un tādējādi stiprināt akcīzes nodokļa parādu efektīvu atgūšanu [11], kā arī Savienības pašu resursu aizsardzību.

35. Uzskatu (tāpat kā Nīderlandes valdība), ka šis mērķis (šo secinājumu 24. punkts) tiktu apdraudēts, ja nodokļu iestādēm būtu jāpierāda, ka par akcīzes nodokli atbildīgā persona arī zina, ka akcīzes nodoklis par attiecīgajām precēm ir jāmaksā. Šāda prasība praksē ievērojami apgrūtinātu nodokļu parāda piedziņu.

36. Patiesi, prasība par zināšanu faktiski veicina izvairīšanos no akcīzes nodokļa. Darījumos, kuriem tiek piemērots akcīzes nodoklis, bieži tiek iesaistīti tīkli, kuros notiek tirdzniecība, pārvadāšana un tālākpārdošana un kuros katrai personai ir sava individuālā (mazā) loma. Tāpēc ir pilnīgi iespējams, ka kādu – piemēram, kravas transportlīdzekļa vadītāju – kuram nav personiskas zināšanas un kurš ir tikai neliels posms visā ķēdē, tomēr ir jāspēj saukt pie atbildības, jo pretējā gadījumā efektīva aplikšana ar nodokļiem nav iespējama.

37. Kā piebilda Apvienotās Karalistes valdība, prasības par zināšanu iekļaušana jēdzienā "glabāšana" vai "piegādes veikšana" Direktīvas 8. panta 1. punkta b) apakšpunktā un 33. panta 3. punktā apdraudētu tās mērķi un nolūku. Tas radītu līdzekli, ar kuru salīdzinoši viegli varētu izvairīties no akcīzes nodokļa samaksas. Tādējādi indivīds, kura fiziskā turējumā atrodas ar

[8] Spriedumi, 2001. gada 5. aprīlis, v*an de Water* (C-325/99, EU:C:2001:201, 41. un 42. punkts), un 2014. gada 3. jūlijs, *Gross* (C-165/13, EU:C:2014:2042, 25. un 26. punkts).

[9] Skat. spriedumu, 2017. gada 18. maijs, *Latvijas Dzelzceļš* (C-154/16, EU:C:2017:392, 85. punkts).

[10] Skat spriedumu, 2001. gada 5. aprīlis (C-325/99, EU:C:2001:201, 41. punkts), un ģenerāladvokāta D. Ruisa-Harabo Kolomera [*D. Ruiz-Jarabo Colomer*] secinājumus lietā *van de Water* (C-325/99, EU:C:2000:614, 27. punkts).

[11] Šajā nozīmē skat. arī spriedumu, 2017. gada 18. maijs, *Latvijas Dzelzceļš* (C-154/16, EU:C:2017:392, 88. punkts).

nodokli apliekamas preces, varētu – kā to izdarījis WR šajā lietā – vienkārši nenoskaidrot personu, kas viņu bija nodarbinājusi preču pārvadāšanai, vai neiegūt nekādu citu informāciju par preču īpašumtiesībām (vai nu tīši, vai tāpēc, ka viņam bija sniegta nepatiesa informācija).

38. Tas arī apgrūtinātu krāpšanas un ļaunprātīgas izmantošanas apkarošanu, savukārt pašas Direktīvas un tās apsvērumu struktūra prasa, lai *valsts iestādes nodrošinātu, ka nodokļu parāds tiek faktiski iekasēts* (skat. šo secinājumu 32. punktu).

39. WR izvirzīto argumentu saistībā ar *DHL* autovadītāja piemēru (šo secinājumu 15. punktā) [12] var viegli noraidīt. Persona, kas veic piegādi *DHL* uzdevumā, nebūtu atbildīga, bet *DHL* kā uzņēmums būtu atbildīgs. Kā norādīja Nīderlandes valdība, WR jāuzskata par pašnodarbinātu personu un tādējādi par uzņēmēju, kurš pieņēma darbu bez rakstveida līguma un par to viņam maksāja skaidrā naudā. Uzņēmējdarbība ietver uzņēmējdarbības risku, kas ietver uzņēmēja personīgu atbildību par personām, ar kurām viņš veic uzņēmējdarbību un no kurām viņš pieņem komisijas. Turklāt uzņēmējs var pasargāt sevi no šādiem riskiem, izmantojot apdrošināšanu vai līgumiski nododot šos riskus klientiem.

3. Par attiecīgo tiesību normu tekstu

40. Personas, kurām jāmaksā akcīzes nodoklis, atkarībā no situācijām, kas minētas Direktīvas 33. panta 3. punktā, ir persona, kas veic piegādi, vai persona, kura glabā piegādei paredzētās preces, vai persona, kurai preces tiek piegādātas.

41. Manuprāt, šī noteikuma formulējums ir skaidrs un vienlaikus īpaši plašs.

42. Kā norādīja Apvienotās Karalistes valdība, Direktīvā (jo nekas par to nebija minēts tās priekštecē Direktīvā 92/12/EEK [13]) nekas neliedz dalībvalstīm iekasēt maksājamo nodokļa parādu no ikviena, kurš glabā akcīzes preces komerciāliem nolūkiem ārpus atliktās nodokļa maksāšanas režīma, kā arī nav prasības par to, ka, lai preces "glabātu", personai ir jābūt īpašām zināšanām par šo preču stāvokli attiecībā uz nodokļiem.

43. Direktīvā izmantoto vārdu preču "glabāšana" un "piegāde" normālā nozīme ir skaidra, proti, tam nepieciešams tikai preču fizisks turējums. Ņemot vērā to, ka šajā ziņā nav atšķirību starp dažādām teksta valodu versijām, var secināt, ka izteiciens "persona, [..] kura glabā preces" attiecas uz ikvienu, kuram tās ir fiziskā turējumā, ja vien šī interpretācija nav pretrunā noteikuma mērķim vai vispārējiem tiesību principiem.

44. Ja Savienības likumdevējs būtu iecerējis pieprasīt faktisku vai netiešu zināšanu, tas to būtu tieši paredzējis.

[12] Šo argumentu praktizētāji jau izteica agrāk. Skat. Snell, C., "Whose duty is it anyway?", *No 5 Chambers Commercial & Chancery Bulletin*, Winter 2015/2016, 8.–9. lpp.

[13] Padomes direktīva (1992. gada 25. februāris) par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību (OV 1992 L 76, 1. lpp.).

45. Tiesa, Savienības tiesību aktos par akcīzes nodokli nav definīcijas vārdam "glabāšana". Tomēr, kā norādījusi Komisija, konteksta interpretācija parāda, ka muitas tiesību aktos – sistēmā, kurā ir daudzas paralēles ar akcīzes tiesību aktiem, – ir sniegta šāda definīcija. Saskaņā ar Savienības Muitas kodeksa 5. panta 34. punktu [14] "preču glabātājs" ir persona, kas ir preču īpašnieks vai kam ir līdzīgas tiesības rīkoties ar tām, v*ai kas tās fiziski kontrolē*" (mans izcēlums).

46. Direktīvas 33. panta plašais formulējums nodrošina, ka atbildība tiek piemērota *ikvienam*, kurš glabā preces līdz nodokļa samaksai, kā Tiesa norādīja spriedumā lietā *Gross* [15]. Šī lieta attiecās uz Direktīvas 92/12 7. panta (Direktīvas 33. panta priekštece) interpretāciju un it īpaši uz to, vai secīgi tādu preču glabātāji, kuras ir nodotas patēriņam, varētu būt atbildīgi par akcīzes nodokļa samaksu. Galu galā, to atbalsta arī Direktīvas mērķis, proti, nodrošināt, lai nodokļu parāds faktiski tiktu iekasēts.

47. Tiesas pieejas pareizība lietā *Gross* ir aizstāvēta arī juridiskajā literatūrā [16].

48. Kā Apvienotās Karalistes *Upper Tribunal* jau ir pareizi lēmusi lietā *B&M Retail Ltd* pret *HMRC* [17] – lietā, kas tieši neietvēra Direktīvas 33. pantu, bet drīzāk attiecās uz Direktīvas 7. panta interpretāciju un atbildību saskaņā ar to, bet joprojām ir būtiska šeit, – "pēc mūsu domām, lieta *Gross* nodrošina nepārprotamu norādi, ka tad, ja akcīzes preces, par kurām nav samaksāts nodoklis, ir apgrozībā galamērķa dalībvalstī, šīs dalībvalsts iestādes var izvēlēties, kuru no secīgajiem preču glabātājiem novērtēt, ja vien nav bijis iepriekšējs novērtējums. Tas atbilst 2008. gada Direktīvas pamatā esošajai politikai [..], ka attiecīgās dalībvalsts pienākums ir nodrošināt, ka nodoklis tiek samaksāts par precēm, kuras ir nodotas patēriņam. Tāpēc lietā pieņemtais lēmums ir saskaņā ar principu, ka jābūt iespējai novērtēt personu, attiecībā uz kuru ir konstatēts, ka tās glabāšanā ir preces, par kurām nav samaksāts nodoklis, pat ja šīs preces ir bijušas iepriekš nodotas patēriņam tajā pašā dalībvalstī, kamēr nav veikts iepriekšējs nesamaksātā nodokļa novērtējums".

49. Es šeit apstiprinoši citēšu arī 2019. gada 19. marta spriedumu (66. punkts), kurā iesniedzējtiesa nosprieda, ka "mēs piekrītam, ka 2008. gada Direktīvas pamatā esošā politika ir [..], ka katras dalībvalsts pienākums ir nodrošināt, lai nodoklis tiek maksāts [..]. Tas būtu iekšējā tirgus izkropļojums, ja dalībvalstis neveiktu pasākumus, lai nodrošinātu, ka preces, par kurām būtu bijis jāmaksā akcīzes nodoklis, nevar tikt brīvi pārvietotas vienotajā tirgū līdzās precēm, par kurām ir samaksāts nodoklis. Kā *Upper Tribunal* turpināja norādīt lietā *Davison and Robinson* [18], tā kā nav būtiskas informācijas par jebkādu iepriekšēju nodošanu patēriņam, *HMRC* ir jānovērtē persona, kas, pēc tās domām, glabā attiecīgās preces, ja tas ir vienīgais akcīzes nodokļa uzlikšanas brīdis. Mēs norādām uz *HMRC* apgalvojumu, ka gadījumā, ja, kā [WR] šajā lietā, autovadītājs nespēj noteikt nosūtītāju, importētāju vai viņa darba devēju, vienīgais cilvēks, kuru var novērtēt attiecībā uz nodokļu samaksu, ir pats autovadītājs. Ja viņu nevar novērtēt apstākļos, kad *HMRC*

[14] Eiropas Parlamenta un Padomes Regula (ES) Nr. 952/2013 (2013. gada 9. oktobris), ar ko izveido Savienības Muitas kodeksu (OV 2013, L 269, 1. lpp.).

[15] Spriedums, 2014. gada 3. jūlijs, *Gross*, C-165/13, EU:C:2014:2042.

[16] Skat. *inter alia* Rehberg, E., un Ring, N., "Steuerschuld als "zweiter" Besitzer im Verbrauchsteuerrecht?", *EU-Umsatz-Steuerberater*, 2014, (3. jautājums), 51. lpp., un 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, 52.–53. lpp.

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

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

vai virstiesa secina, ka viņš nezināja, ka par precēm jāmaksā nodoklis, kontrabandas un krāpšanas iespējas ir acīmredzami lielākas. Attiecīgi, šķiet, ka pilnīga atbildība ir pieņemta režīma iezīme, kas izriet no secīgajām direktīvām, kā sākotnēji paskaidrots [..] lietā *Greenalls* [19]".

50. Es patiesi nevaru nepiekrist analīzei lietā *Greenalls*, kurā lords Hofmans [*Hoffmann*] sprieduma (kuram piekrita Lordu palātas vairākums) 4. punktā teica, ka "[1992. gada] direktīva tika pieņemta kā daļa no vienota tirgus izveides bez fiskālām robežām. Direktīvas galvenais mērķis bija izveidot vienotu noteikumu kopumu, lai noteiktu brīdi, kad maksājams nodoklis, lai izvairītos no situācijas, ka nodokli varētu uzlikt par vienām un tām pašām precēm dažādās valstīs". Šajā spriedumā Lordu palāta nosprieda, ka noliktavas uzņēmums ir pilnībā atbildīgs par nodokli par saražoto degvīnu, kas tika nodots eksportam no uzņēmuma akcīzes preču noliktavas, bet kādā brīdī novirzīts krāpnieciskos nolūkos. Citējot spriedumu lietā *van de Water* (C-325/99, EU:C:2001:201), lords Hofmans norādīja (7. punktā), ka personas vai personu, kurām jāmaksā nodoklis pēc preču "nodošanas patēriņam", identitāte bija jautājums, kuru dalībvalstis varēja izlemt pašas. Saskaņā ar attiecīgo regulu vārdi "nodotas patēriņam" netika precizēti ar tādiem vārdiem kā "likumīgi". Tāpēc lords Hofmans secināja, ka noliktavas uzņēmums ir pilnībā atbildīgs.

51. Tāpat uzskatu, ka jebkurš preču glabātājs kā WR ir jāuzskata par pilnībā atbildīgu.

52. Es piekrītu iesniedzējtiesai, kas sava 2019. gada 19. marta sprieduma 67. un 68. punktā arī apgalvo, ka "šī politika, mūsuprāt, ir atspoguļota Direktīvas un Noteikumu noteikumos. Mēs piekrītam [..], ka vārdu preču "glabāšana" vai "piegādes veikšana" dabiskā nozīme neuzliek nekādas prasības, ka personai būtu jābūt informētai par preču statusu attiecībā uz nodokļu samaksu. Kaut arī taisnīgums un proporcionalitāte, protams, ir Savienības tiesību stūrakmeņi, jo tie ir kopējo tiesību normas, tie ne vienmēr izslēdz pilnīgas atbildības noteikšanu. Mēs uzskatām, ka argumentam, ka, ņemot vērā Direktīvas pamatā esošo politiku, ar pilnīgas atbildības uzlikšanu autovadītājam šajos apstākļos netiek pārkāpts taisnīguma vai proporcionalitātes princips, ir ļoti liels spēks [..]. Nodokļi parasti tiek uzlikti objektīviem notikumiem vai darījumiem, neņemot vērā nodokļu maksātāja viedokli".

53. Kā norādīja Nīderlandes valdība, šo Direktīvas 33. panta 3. punkta gramatisko interpretāciju apstiprina šīs Direktīvas sistēma. Prasība par zināšanu Direktīvā ir noteikta tikai tad, ja akcīzes preču pārvietošanas saskaņā ar atliktās nodokļa maksāšanas režīmu laikā notiek pārkāpums Direktīvas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta ii) daļas izpratnē. Arī to apstiprina spriedums lietā *Gross* [20]. No šīs judikatūras izriet, ka 33. panta 3. punktu nevajadzētu interpretēt tā, lai "radītu nenoteiktāku akcīzes nodokļa iekasēšanu, kurš jāmaksā, šķērsojot Savienības robežu".

54. Patiesi, šādas pārvietošanas gadījumā garantija vienmēr būs nepieciešama (vairumā gadījumu no akcīzes preču nosūtītāja puses). Šādā gadījumā tiek garantēta akcīzes nodokļa iekasēšana. Šo iemeslu dēļ Savienības likumdevējs Direktīvas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta ii) daļā izvēlējās ierobežot citu personu, kas piedalījās nelikumīgā izvešanā, atbildību tikai ar personām, kuras zināja vai kurām bija pamatoti jāzina izvešanas nelikumīgais raksturs.

55. Gadījumos, ja iepriekšminētās garantijas nav, jo nebija prasības pēc šādas garantijas – kā šajā lietā – likumdevēja iestāžu prasība par zināšanas iekļaušanu netika uzskatīta par vēlamu. Tādējādi Savienības likumdevējs nav iekļāvis prasību par zināšanu Direktīvas 33. panta 3. punktā.

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

[20] Spriedums, 2014. gada 3. jūlijs (C-165/13, EU:C:2014:2042), 24.–27. punkts.

56. Attiecībā uz faktiem pamatlietā – pamatojoties uz valsts nodokļu iestāžu pieeju – šī lieta neattiecas uz nelikumīgu atkāpi no atliktās nodokļa maksāšanas režīma, uz kuru attiecas Direktīvas 7. panta 2. punkts, bet gan uz preču nelikumīgu glabāšanu komerciāliem nolūkiem citā dalībvalstī, nevis tajā, kurā ir samaksāts nodoklis, kas, pēc valsts nodokļu iestāžu domām, rada pienākumu maksāt nodokli saskaņā ar šīs Direktīvas 33. pantu.

57. Tomēr, kā norādīja Komisija, situācija būtībā ir tāda pati, proti, preces, par kurām ir jāmaksā nodoklis, tiek glabātas ārpus atliktās nodokļa maksāšanas režīma, tāpēc nodoklis ir jāmaksā nekavējoties. Attiecībā uz ar nodokli apliekamo preču pārvietošanu starp dalībvalstīm nav obligāti jābūt atliktās nodokļa maksāšanas režīmam, tomēr uz tām attiecas lielākoties līdzīgs režīms. No galamērķa dalībvalsts viedokļa skatoties, patiesi nav atšķirības, no vienas puses, starp precēm, kuras citā dalībvalstī ir nepareizi izņemtas no atliktās nodokļa maksāšanas režīma un ievestas, un, no otras puses, precēm, par kurām ir iekasēts nodoklis citā dalībvalstī un kuras pēc tam tur ievestas. Jebkurā gadījumā pastāv tūlītēja atbildība par nodokļu samaksu.

58. No visiem iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka vārda "glabāšana" nozīme Direktīvas 33. panta 1. un 3. punktā ietver vienkāršu fizisku turējumu.

4. Direktīvas 2008/118 38. pants

59. Es piekrītu Nīderlandes un Itālijas valdībām, kā arī Komisijai, kas būtībā apgalvo, ka iepriekš minētais nav lietas atrisinājums tādā lietā kā pamatlieta. Šis nav gadījums, kad preču pārvietošana un nodokļa samaksa notika parastā veidā. Tas ir gadījums, kurā ir noticis pārkāpums, un līdz ar to arī Direktīvas 38. pants ir potenciāli nozīmīgs, lai sniegtu noderīgu atbildi uz uzdotajiem jautājumiem. Saskaņā ar 38. pantu akcīzes nodoklis *inter alia* jāmaksā "personai, kura piedalījusies pārkāpumā". Personu, kura pārvadā preces un kuras turējumā tās ir brīdī, kad notiek pārkāpums, var uzskatīt par tādu, kas "piedalās" pārkāpumā, kaut vai tikai pasīvi un netīši.

60. Jebkurā gadījumā uzskatu, ka Direktīvas 38. panta iespējamā nozīme šajā lietā nemaina manu iepriekš veikto analīzi attiecībā uz Direktīvas 33. pantu, proti, persona, kas atrodas WR situācijā, ir atbildīga par akcīzes nodokļa samaksu.

61. Direktīvas 38. panta 3. punktā ir noteiktas personas, kurām pārkāpuma gadījumā jāmaksā akcīzes nodoklis. Papildus personai, kas garantēja maksājumu, tajā ietilpst "persona, kura piedalījusies pārkāpumā".

62. Es piekrītu Komisijai un Nīderlandes valdībai, ka persona, kas pārvadā preces, būtībā piedalījās pārkāpumā. Jebkurā gadījumā Direktīvas 38. panta 3. punktā, tāpat kā 33. panta 3. punktā, nav prasīts parādniekam apzināties, ka attiecīgajām precēm joprojām tiek piemērots akcīzes nodoklis.

63. Šī nostāja ir saskaņā ar Tiesas 2019. gada 17. oktobra sprieduma lietā *Comida paralela 12*[21] sniegto plašo interpretāciju formulējumam "persona, kura piedalījusies pārkāpumā", kā minēts Direktīvas 2008/118 38. panta 3. punktā.

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

64. Es arī piekrītu Itālijas valdībai, ka šajā lietā nav šaubu par to, ka vārdi "persona, kura piedalījusies pārkāpumā" var attiekties uz kravas transportlīdzekļa vadītāju WR. Viņš bija profesionālis, kurš spēja veikt visus nepieciešamos piesardzības pasākumus, lai izvairītos no nevēlamas iesaistīšanās nelegālā kontrabandā. Pilnīga atbildība ir svarīga ne tikai, lai nodrošinātu, ka kāds samaksā akcīzes nodokli, bet arī kā preventīvs līdzeklis kontrabandas novēršanai.

65. Šādu interpretāciju apstiprina minētās direktīvas 8. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkts, turklāt tā pilnībā atbilst Direktīvā noteiktajai vispārējai shēmai, kuras mērķis ir nodrošināt, ka attiecībā uz tādu personu atbildību, kuras piedalās akcīzes preču apritē, nav neredzamo zonu.

66. Kā uzsvēra Komisija, Direktīvas loģikā iespējamu regresa tiesību esamība nav nepieciešams solidāras atbildības elements, lai gan šādas tiesības var būt piemērojamos valsts tiesību aktos. Personām, kas ir atbildīgas par nodokļa samaksu, ir atļauts arī savstarpēji vienoties par privāttiesībām par regresu vai atlīdzību. Tāpat Savienības tiesību aktos nav neviena cita noteikuma vai principa, kas pieprasītu šādu tiesību esamību. Kā Tiesa norādīja rīkojumā, 2001. gada 22. novembris, *Michel* (C-80/01, EU:C:2001:632), jautājums par to, vai personai, kurai jāmaksā akcīzes nodoklis, būtu tiesības uz nodokļa atmaksu, ir atstāts dalībvalstu ziņā.

67. Patiesi, no Tiesas judikatūras izriet, ka šajos secinājumos izklāstītā Direktīvas interpretācija neskar tādas personas kā WR, kura ir atbildīga par akcīzes nodokļa samaksu tādos apstākļos kā pamatlietā, iespēju celt regresa prasību vai prasību par zaudējumu atlīdzību pret citu personu, kurai ir jāmaksā šis akcīzes nodoklis, ja to paredz valsts tiesību akti [22].

IV. Secinājumi

68. Šo iemeslu dēļ iesaku Tiesai uz *Court of Appeal* (Apvienotā Karaliste) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

– Vārds "glabāšana" Padomes Direktīvas 2008/118/EK (2008. gada 16. decembris) par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ Direktīvu 92/12/EEK, 33. panta 1. un 3. punktā ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ietver vienkāršu fizisku turējumu, piemēram, kā tas ir WR situācijā pamatlietā.

– Tas pats secinājums *mutatis mutandis* attiecas arī uz minētās direktīvas 38. pantu, saskaņā ar kuru akcīzes nodoklis ir jāmaksā tostarp "personai, kura piedalījusies pārkāpumā". Var uzskatīt, ka tāda persona kā WR, kura pārvadā preces un kuras turējumā tās ir brīdī, kad notiek pārkāpums, "piedalās" pārkāpumā, pat ja tas notiek tikai pasīvi un netīši.

[22] Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 17. oktobris, *Comida paralela 12* (C-579/18, EU:C:2019:875, 44. punkts).