BENDROJO TEISMO (prašymus priimti prejudicinį sprendimą nagrinėjanti kolegija)
SPRENDIMAS

2025 m. lapkričio 26 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Akcizai – Direktyva 2008/118/EB – Direktyvos 2008/118 10 straipsnio 2 ir 4 dalys – Pažeidimas gabenant akcizais apmokestinamas prekes – Akcizais apmokestinamų prekių, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gabenimas – Gabenimo metu nustatytas pažeidimas – Iškraunant iš transporto priemonės nustatytas prekių trūkumas“

Byloje T-690/24 (*Kolinsen*) [i]

dėl *Gerechtshof's-Hertogenbosch* (Hertogenboso apeliacinis teismas, Nyderlandai) 2024 m. gruodžio 18 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2024 m. gruodžio 30 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Inspecteur van de Douane

prieš

FL

BENDRASIS TEISMAS (prašymus priimti prejudicinį sprendimą nagrinėjanti kolegija),

kurį per pasitarimus sudarė pirmininkas S. Papasavvas, teisėjai M. Sampol Pucurull, G. Steinfatt, D. Petrlík (pranešėjas) ir W. Valasidis,

generalinis advokatas J. Martín y Pérez de Nanclares,

kancleris V. Di Bucci,

atsižvelgęs į tai, kad 2025 m. sausio 16 d. Teisingumo Teismas pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 50b straipsnio trečią pastraipą perdavė Bendrajam Teismui prašymą priimti prejudicinį sprendimą,

atsižvelgęs į Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 50b straipsnio pirmos pastraipos b punkte nurodytą sritį ir į tai, kad nėra savarankiško klausimo dėl išaiškinimo, kaip tai suprantama pagal minėto statuto 50b straipsnio antrą pastraipą,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

* Proceso kalba: nyderlandų.

[i] Šios bylos pavadinimas išgalvotas. Jis neatitinka jokios bylos šalies tikrojo vardo, pavardės ar pavadinimo.

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– FL, atstovaujamo N. P. J. Ooyevaar,

– Belgijos vyriausybės, atstovaujamos S. Baeyens ir M. Jacobs,

– Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos M. K. Bulterman ir P. P. Huurnink,

– Švedijos vyriausybės, atstovaujamos H. Eklinder, F.-L. Göransson, C. Meyer-Seitz ir J. Olsson,

– Europos Komisijos, atstovaujamos M. Björkland ir W. Roels,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvos 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinančios Direktyvą 92/12/EEB (OL L 9, 2009, p. 12), 10 straipsnio 2 ir 4 dalių išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Inspecteur van de Douane* (muitinės inspektorius, Nyderlandai; toliau – inspektorius) ir FL ginčą dėl jo sumokėto akcizo už trūkstamą etilo alkoholio kiekį, nustatytą pristačius šį produktą į Nyderlanduose esantį apmokestinamų prekių sandėlį, grąžinimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Nuo 2023 m. vasario 13 d. Direktyva 2008/118 buvo panaikinta ir pakeista 2019 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva (ES) 2020/262, kuria nustatoma bendroji akcizų tvarka (OL L 58, 2020, p. 4). Vis dėlto, atsižvelgiant į pagrindinės bylos faktinių aplinkybių susiklostymo datą, šį prašymą priimti prejudicinį sprendimą reikia nagrinėti remiantis Direktyvos 2008/118 nuostatomis.

4 Direktyvos 2008/118 11 konstatuojamoje dalyje buvo nurodyta:

„Pažeidimo atveju akcizas turėtų būti mokamas valstybėje narėje, kurios teritorijoje padarytas pažeidimas, dėl kurio prekės buvo išleistos vartoti, arba, jei neįmanoma nustatyti, kur buvo padarytas pažeidimas, akciz[as] turėtų būti mokamas toje valstybėje narėje, kurioje jis buvo nustatytas. Jei akcizais apmokestinamos prekės nepasiekia paskirties vietos ir nebuvo nustatyta jokio pažeidimo, laikoma, kad pažeidimas įvyko išsiuntimo valstybėje narėje.“

5 Direktyvos 2008/118 4 straipsnyje buvo nustatyta:

„Šios direktyvos ir jos įgyvendinimo nuostatų tikslais taikomos šios sąvokos:

<…>

7) akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas – akcizais apmokestinamų prekių, kurioms netaikoma sąlyginio neapmokestinimo muitinės procedūra ar kita priemonė, gamybos, perdirbimo, laikymo ar gabenimo apmokestinimo tvarka ar kita priemonė, kai akcizų mokėjimas laikinai atidedamas;

<…>

11) apmokestinamų prekių sandėlis – vieta, kurioje įgaliotas sandėlio savininkas valstybės narės, kurioje yra apmokestinamų prekių sandėlis, kompetentingų institucijų nustatytomis sąlygomis ir vykdydamas savo veiklą gamina, perdirba, laiko, priima ar iš kurios išsiunčia akcizais apmokestinamas prekes, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas.“

6 Direktyvos 2008/118 7 straipsnyje buvo numatyta:

„1. Prievolė apskaičiuoti akcizus atsiranda išleidimo vartoti metu ir išleidimo vartoti valstybėje narėje.

2. Šios direktyvos tikslais „išleidimas vartoti“ – bet kuris iš toliau nurodytų atvejų:

a) akcizais apmokestinamų prekių išėmimas, įskaitant neteisėtą išėmimą, iš akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo;

<…>

4. Visiškas akcizais apmokestinamų prekių, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, sunaikinimas arba negrįžtamas praradimas dėl paties tų prekių pobūdžio, nenumatytų aplinkybių ar *force majeure*, arba gavus valstybės narės kompetentingų institucijų leidimą, nelaikomas išleidimu vartoti.

Šios direktyvos tikslais prekės laikomos visiškai sunaikintomis arba negrįžtamai prarastomis, jei jų negalima panaudoti kaip akcizais apmokestinamų prekių.

Atitinkamų akcizais apmokestinamų prekių visiško sunaikinimo arba negrįžtamo praradimo faktas turi būti įrodytas kompetentingoms institucijoms tos valstybės narės, kurioje prekės buvo visiškai sunaikintos arba negrįžtamai prarastos arba, jei neįmanoma nustatyti, kurioje valstybėje narėje prekės buvo prarastos, valstybės narės, kurioje tai buvo nustatyta, kompetentingoms institucijoms.

<…>“

7 Direktyvos 2008/118 10 straipsnyje buvo nustatyta:

„1. Jei pažeidimas įvyko gabenant akcizais apmokestinamas prekes, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, ir dėl jo tos prekės išleistos vartoti pagal 7 straipsnio 2 dalies a punktą, tai laikoma, kad jos išleistos vartoti toje valstybėje narėje, kurioje įvyko pažeidimas.

2. Jei pažeidimas nustatytas gabenant akcizais apmokestinamas prekes, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, ir dėl jo tos prekės išleistos vartoti pagal 7 straipsnio 2 dalies a punktą, bet neįmanoma nustatyti, kur pažeidimas įvyko, tai laikoma, kad jis įvyko toje valstybėje narėje, kurioje tas pažeidimas buvo nustatytas, ir tuo laiku, kai jis buvo nustatytas.

<…>

4. Jeigu akcizais apmokestinamos prekės, gabenamos joms pritaikius akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, nebuvo pristatytos į jų paskirties vietą ir gabenimo metu nenustatyta jokių pažeidimų, dėl kurių prekės būtų išleistos vartoti pagal 7 straipsnio 2 dalies a punktą, tai laikoma, kad pažeidimas įvyko išsiuntimo valstybėje narėje ir tuo metu, kai pradėtas gabenimas, išskyrus atvejus, jei per keturis mėnesius nuo gabenimo pradžios, kaip apibrėžta 20 straipsnio 1 dalyje, buvo pateikta įrodymų, įtikinančių išsiuntimo valstybės narės kompetentingas institucijas, kad gabenimas užbaigtas pagal 20 straipsnio 2 dalį, arba joms buvo pateikta įrodymų dėl vietos, kurioje įvyko pažeidimas.

<…>

6. Šio straipsnio tikslais „pažeidimas“ – situacija, įvykusi akcizais apmokestinamų prekių, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gabenimo metu, išskyrus 7 straipsnio 4 dalyje nurodytą atvejį, dėl kurios akcizais apmokestinamų prekių gabenimas arba jo dalis nėra užbaigiami pagal 20 straipsnio 2 dalį.“

8 Direktyvos 2008/118 17 straipsnio 1 dalyje buvo nustatyta:

„Pritaikius akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, akcizais apmokestinamos prekės [Europos Sąjungos] teritorijoje gali būti gabenamos, įskaitant atvejus, kai prekės gabenamos per trečiąją valstybę ar trečiąją teritoriją:

a) iš apmokestinamų prekių sandėlio:
   i) į kitą apmokestinamų prekių sandėlį;

<…>“

9 Direktyvos 2008/118 20 straipsnio 2 dalyje buvo numatyta:

„Akcizais apmokestinamų prekių, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gabenimas baigiasi 17 straipsnio 1 dalies a punkto i papunk[tyje] <…> nurodyt[u] atvej[u], kai gavėjas priima akcizais apmokestinamų prekių pristatymą <…>.“

Nyderlandų teisė

10 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikytinos redakcijos 1991 m. spalio 31 d. *Wet op de accijns* (Akcizų įstatymas) (*Stb.*, 1991, Nr. 561) 2b straipsnio 2 dalis suformuluota taip:

„Akcizais apmokestinamų prekių, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gabenimas baigiasi 2a straipsnio 1 dalies a, b, c ir e punktuose, 2 dalyje ir 3 dalies a, b, c ir e punktuose nurodytais atvejais, kai gavėjas priima akcizais apmokestinamų prekių pristatymą <…>“

11 Akcizų įstatymo 2c straipsnyje numatyta:

„<…>

2. Jei Nyderlanduose nustatoma, kad gabenant akcizais apmokestinamas prekes įvyko 1 dalyje nurodytas pažeidimas ir dėl jo šios prekės buvo išleistos vartoti, kaip tai suprantama pagal 2 straipsnio 1 dalies a punktą, ir neįmanoma nustatyti, kur pažeidimas įvyko, laikoma, kad pažeidimas įvyko Nyderlanduose tuo metu, kai buvo nustatytas.

<…>

7. Šiame straipsnyje pažeidimas – tai kita nei 2 straipsnio 5 dalyje nurodyta situacija, susidariusi gabenant akcizais apmokestinamas prekes, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, dėl kurios akcizais apmokestinamų prekių gabenimas arba jo dalis nėra užbaigiami pagal 2b straipsnio 2 dalį.

<…>“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

12 2019 m. kovo ir balandžio mėn. FL laivu išsiuntė dvi siuntas atitinkamai 1 680 018 litrų ir 1 460 715 litrų neišpilstyto etilo alkoholio iš Belgijoje esančio apmokestinamų prekių sandėlio į Nyderlanduose esantį apmokestinamų prekių sandėlį. Gabenimas vyko taikant prekėms akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, numatytą Direktyvos 2008/118 17–31 straipsniuose.

13 Pristačius siuntas į paskirties vietą, gavėjas nustatė, kad gavo mažesnį kiekį etilo alkoholio – atitinkamai 9 239 litrus ir 4 732 litrus, palyginti su elektroniniuose administraciniuose dokumentuose, parengtuose taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, nurodytu kiekiu.

14 2019 m. liepos mėn. išsiųstais dviem raštais inspektorius informavo FL apie jo pareigą Nyderlanduose sumokėti atitinkamai 42 405 EUR ir 5 889 EUR dydžio akcizą už nustatytą trūkstamą etilo alkoholio kiekį.

15 Remdamasis inspektoriaus pateikta informacija, FL Nyderlanduose pateikė dvi akcizų deklaracijas dėl 42 405 EUR ir 5 889 EUR sumų ir jas sumokėjo. Be to, Belgijos Karalystė taip pat pritaikė 49 997,60 EUR dydžio akcizą už pirmąją iš dviejų nagrinėjamų siuntų.

16 FL pateikė skundą inspektoriui, bet šis 2020 m. sausio 30 d. sprendimu skundą atmetė ir atsisakė grąžinti FL sumokėtą akcizą.

17 2022 m. birželio 20 d. sprendimu *rechtbank Zeeland-West-Brabant* (Zelandijos-Vakarų Brabanto apylinkės teismas, Nyderlandai) tenkino FL skundus dėl inspektoriaus sprendimo ir nusprendė, kad FL Nyderlanduose sumokėtas akcizas turi būti grąžintas.

18 Inspektorius pateikė apeliacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui – *Gerechtshof's-Hertogenbosch* (Hertogenboso apeliacinis teismas, Nyderlandai).

19 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonių dėl to, ar akcizas už trūkstamą patiekto etilo alkoholio kiekį buvo mokėtinas Nyderlanduose pagal Direktyvos 2008/118 10 straipsnio 2 dalį, ar Belgijoje pagal šios direktyvos 10 straipsnio 4 dalį. Konkrečiai kalbant, jam iš esmės kyla klausimas, ar trūkstamo akcizais apmokestinamų prekių, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, kiekio nustatymas iškraunant transporto priemonę, kurioje jos gabentos, turi būti vertinamas kaip pažeidimo gabenant akcizais apmokestinamas prekes nustatymas pagal šios direktyvos 10 straipsnio 2 dalį, ar veikiau kaip situacija, kai akcizais apmokestinamos prekės nebuvo pristatytos į paskirties vietą, tačiau gabenimo metu nenustatyta jokių pažeidimų, kaip tai suprantama pagal tos pačios direktyvos 10 straipsnio 4 dalį.

20 Šiomis aplinkybėmis *Gerechtshof's-Hertogenbosch* (Hertogenboso apeliacinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar [Direktyvos 2008/118] 10 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad joje nustatytos sąlygos yra įvykdytos tuo atveju, kai prekės, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, nebuvo pristatytos į jų paskirties vietą arba buvo pristatyta tik dalis jų ir šis trūkumas nustatytas tik iškrovus transporto priemonę, todėl jis reiškia pažeidimą, o kompetenciją taikyti akcizą turi paskirties vietos valstybė narė? O gal nenustatytas ankstesnis įvykis, dėl kurio susidarė trūkumas, laikytinas pažeidimu, kaip tai suprantama pagal [Direktyvos 2008/118] 10 straipsnio 4 dalį, todėl kompetenciją taikyti akcizą turi išsiuntimo valstybė narė?“

Dėl prejudicinio klausimo

21 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2008/118 10 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad ji taikoma tuo atveju, kai į paskirties vietą buvo pristatyta tik dalis akcizais apmokestinamų prekių, gabenamų pritaikius akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, o trūkstamas prekių kiekis buvo nustatytas tik iškrovus transporto priemonę, kurioje jos gabentos, todėl laikoma, kad pažeidimas, kaip jis suprantamas pagal šią nuostatą, padarytas paskirties vietos valstybėje, ir prievolė apskaičiuoti akcizus atsiranda toje valstybėje.

22 Pirmiausia primintina, kad pagal Direktyvos 2008/118 2 straipsnį akcizu apmokestinamos šios direktyvos 1 straipsnyje nurodytos prekės, jų gamybos Europos Sąjungos teritorijoje arba importo į šią teritoriją metu. Nors akcizo apmokestinimo momentas yra atitinkamų prekių gamyba šioje teritorijoje ar importas į šią teritoriją, pagal Direktyvos 2008/118 7 straipsnio 1 dalį prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda tik šių prekių išleidimo vartoti metu.

23 Pagal Direktyvos 2008/118 17 straipsnio 1 dalies a punkto i papunktį pritaikius akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, akcizais apmokestinamos prekės Sąjungos teritorijoje gali būti gabenamos, be kita ko, kaip pagrindinėje byloje, iš apmokestinamų prekių sandėlio vienoje valstybėje narėje į apmokestinamų prekių sandėlį, esantį kitoje valstybėje narėje. Tokiam akcizų

mokėjimo laikino atidėjimo režimui būdinga tai, kad akcizas už prekes, kurioms taikomas toks režimas, dar nėra mokėtinas, nors apmokestinimo momentas jau įvyko. Taigi, kalbant apie akcizu apmokestinamas prekes, taikant tokį režimą akcizų mokėjimas atidedamas iki to momento, kai bus įvykdyta prievolės apskaičiuoti akcizą sąlyga (šiuo klausimu žr. 2016 m. sausio 28 d. Sprendimo *BP Europa*, C-64/15, EU:C:2016:62, 22 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

24 Dėl akcizais apmokestinamų prekių, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas (toliau – akcizais apmokestinamos prekės), Direktyvos 2008/118 7 straipsnio 2 dalies a punkte numatyta, kad bet koks prekių išleidimas iš šio režimo – nesvarbu, ar jis teisėtas, ar neteisėtas – laikomas išleidimu vartoti.

25 Šiomis aplinkybėmis Direktyvos 2008/118 10 straipsnyje įtvirtintos taisyklės, pagal kurias nustatoma valstybė narė, kurioje turi būti laikoma, jog akcizais apmokestinamos prekės, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, buvo išleistos vartoti dėl jas gabenant padaryto pažeidimo.

26 Direktyvos 2008/118 10 straipsnio tikslais šios direktyvos 10 straipsnio 6 dalyje „pažeidimas“ apibrėžiamas kaip situacija, įvykusi akcizais apmokestinamų prekių, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gabenimo metu, išskyrus šios direktyvos 7 straipsnio 4 dalyje nurodytą atvejį, dėl kurios akcizais apmokestinamų prekių gabenimas arba jo dalis nėra užbaigiami pagal šios direktyvos 20 straipsnio 2 dalį.

27 Dėl sąvokos „pažeidimas“ Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad nustačius trūkumą pristačius akcizais apmokestinamas prekes, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, atsiskleidžia neišvengiamai įvykusi situacija, kai trūkstamos prekės nebuvo pristatytos, o jų gabenimas nebuvo užbaigtas pagal Direktyvos 2008/118 20 straipsnio 2 dalį. Todėl ši situacija yra pažeidimas, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos 10 straipsnio 6 dalį. Dėl tokio pažeidimo būtinai nebetaikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, ir prekės išleidžiamos vartoti, kaip numatyta šios direktyvos 7 straipsnio 2 dalies a punkte (šiuo klausimu žr. 2016 m. sausio 28 d. Sprendimo *BP Europa*, C-64/15, EU:C:2016:62, 43 punktą).

28 Reikia pabrėžti, kad prekių trūkumo nustatymas pristačius prekes savaime nėra pažeidimas, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2008/118 10 straipsnio 6 dalį. Šio sprendimo 27 punkte nurodytoje jurisprudencijoje pažeidimu buvo pripažinta situacija, kai trūkstamos prekės nebuvo pristatytos, todėl šių prekių gabenimas nebuvo užbaigtas pagal Direktyvos 2008/118 20 straipsnio 2 dalį. Taigi pažeidimas, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos 10 straipsnio 6 dalį, yra pats prekių trūkumo egzistavimas.

29 Be to, kadangi sąvoka „pažeidimas“ vienodai suprantama visame
Direktyvos 2008/118 10 straipsnyje, ji turi reikšti tą patį tiek taikant šios direktyvos 10 straipsnio 2 dalį, tiek jos 10 straipsnio 4 dalį. Taigi situacija, kai pristatant akcizais apmokestinamas prekes trūkstamos prekės nebuvo pristatytos, yra pažeidimas, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2008/118 10 straipsnio 6 dalį, ir, nelygu aplinkybės, jai gali būti taikoma šios direktyvos 10 straipsnio 2 dalis arba jos 10 straipsnio 4 dalis.

30 Iš Direktyvos 2008/118 10 straipsnio 2 ir 4 dalių formuluotės matyti, kad šios direktyvos 10 straipsnio 2 dalis taikoma, kai pažeidimas nustatomas „gabenant“ akcizais apmokestinamas prekes, o jos 10 straipsnio 4 dalyje numatytas atvejis, kai pažeidimas, nors ir padarytas gabenant, nebuvo nustatytas tuo metu (šiuo klausimu žr. 2016 m. sausio 28 d. Sprendimo *BP Europa*, C-64/15, EU:C:2016:62, 38 ir 53 punktus).

31 Taigi reikia išnagrinėti, ar trūkstamo akcizais apmokestinamų prekių, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, kiekio nustatymas iškraunant transporto priemonę, kurioje jos gabentos, turi būti laikomas įvykusiu dar gabenant šias prekes, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/118 10 straipsnio 2 dalį, ar jau atgabenus.

32 Pirmiausia pažymėtina, kad Direktyvos 2008/118 20 straipsnio 2 dalyje nurodyta, jog akcizais apmokestinamų prekių gabenimas, kai jos gabenamos iš vieno apmokestinamų prekių sandėlio į kitą, baigiasi, kai gavėjas priima šių prekių pristatymą.

33 Iš Direktyvos 2008/118 20 straipsnio 2 dalies konteksto matyti, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas ketino faktinį akcizais apmokestinamų prekių priėmimą padaryti svarbiausiu sąlygų, pagal kurias šių prekių gabenimas turi būti vertinamas jas pristatant, elementu (šiuo klausimu žr. 2016 m. sausio 28 d. Sprendimo *BP Europa*, C-64/15, EU:C:2016:62, 30 punktą).

34 Be to, jei prekių pristatymo priėmimas turi būti laikomas įvykusiu tuo momentu, kai akcizais apmokestinamas prekes gabenanti transporto priemonė atvyksta į paskirties vietą, bet gavėjas dar negali nustatyti realiai pristatyto kiekio, prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda nepaisant paties nagrinėjamo mokesčio pobūdžio, pagal kurį turi būti tiksliai žinomas išleistų vartoti prekių kiekis (šiuo klausimu žr. 2016 m. sausio 28 d. Sprendimo *BP Europa*, C-64/15, EU:C:2016:62, 32 ir 33 punktus).

35 Galiausiai pažymėtina, kad akcizais apmokestinamos prekės paprastai pristatomos apmokestinamų prekių sandėlio savininkui. Pagal Direktyvos 2008/118 16 straipsnio 2 dalies d punktą reikalaudamas, kad sandėlio savininkas visas akcizais apmokestinamas prekes priimtų į savo apmokestinamų prekių sandėlį ir užbaigus gabenimą jas įtrauktų į sandėlio apskaitą, ir taip susiedamas šias fizines ir apskaitos operacijas su gabenimo pabaiga Sąjungos teisės aktų leidėjas siekė, kad pabaigos momentas būtų tas momentas, kai nagrinėjamas prekes realiai gauna įgaliotas sandėlio savininkas, o jų kiekis gali būti tiksliai nustatytas tam, jog jos būtų apskaitytos sandėlio dokumentuose (šiuo klausimu žr. 2016 m. sausio 28 d. Sprendimo *BP Europa*, C-64/15, EU:C:2016:62, 34 punktą).

36 Šiomis aplinkybėmis Direktyvos 2008/118 20 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad akcizais apmokestinamų prekių gabenimas turi būti laikomas pasibaigusiu tik tada, kai gavėjas gali tiksliai žinoti realiai gautų prekių kiekį (šiuo klausimu žr. 2016 m. sausio 28 d. Sprendimo *BP Europa*, C-64/15, EU:C:2016:62, 32 punktą).

37 Taigi negalima laikyti, kad akcizais apmokestinamų prekių gabenimas baigėsi prieš visiškai iškraunant transporto priemonę, kurioje jos gabentos, nes toks iškrovimas ar patikrinimas prieš iškraunant leidžia gavėjui tiksliai žinoti realiai gautų prekių kiekį (šiuo klausimu žr. 2016 m. sausio 28 d. Sprendimo *BP Europa*, C-64/15, EU:C:2016:62, 33 punktą).

38 Darytina išvada, kad trūkstamo prekių kiekio nustatymas iškraunant transporto priemonę, kurioje jos gabentos, arba visiškai iškrovus turi būti laikomas įvykusiu dar gabenant šias prekes, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/118 10 straipsnio 2 dalį.

39 Šiai išvadai neturi įtakos prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo abejonės, kad jeigu tokiu atveju būtų taikoma Direktyvos 2008/118 10 straipsnio 2 dalis, šios direktyvos 10 straipsnio 4 dalis galėtų netekti prasmės, nes trūkstamas produktų kiekis visada vėliausiai būtų nustatytas iškraunant transporto priemonę, todėl tokiai situacijai vis dar būtų taikoma šios direktyvos 10 straipsnio 2 dalis.

40 Iš tiesų Direktyvos 2008/118 10 straipsnio 4 dalis visada taikoma, be kita ko, kai gavėjo gautas akcizais apmokestinamų prekių kiekis yra mažesnis už tą, kuris jam turėjo būti pristatytas, tačiau šis pažeidimas dėl kokios nors priežasties nustatomas ne gabenimo metu, o vėliau. Taip gali būti, be kita ko, tuo atveju, kai gavėjas nepatikrino iškraunamų prekių kiekio, o trūkstamas jų kiekis buvo nustatytas tik pasibaigus šių prekių gabenimui, arba kai gavėjas klaidingai patikrino prekių kiekį jas iškraunant ir nusprendė, kad pristatytos visos prekės, o trūkstamas kiekis buvo nustatytas tik vėliau.

41 Be to, Direktyvos 2008/118 11 konstatuojamoji dalis negali lemti kitokio aiškinimo, nes joje tik apibendrinamas šios direktyvos 10 straipsnio 1, 2 ir 4 dalių turinys ir neleidžiama nukrypti nuo taisyklių, susijusių su valstybės narės, kurioje atsiranda prievolė apskaičiuoti akcizus, nustatymu, kaip jas išaiškino Teisingumo Teismas 2016 m. sausio 28 d. Sprendime *BP Europa* (C-64/15, EU:C:2016:62), atsižvelgdamas, be kita ko, į šios direktyvos 20 straipsnio 2 dalį.

42 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į prejudicinį klausimą reikia atsakyti, kad Direktyvos 2008/118 10 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad ji taikoma tuo atveju, kai į paskirties vietą buvo pristatyta tik dalis akcizais apmokestinamų prekių, o trūkstamas prekių kiekis buvo nustatytas tik iškrovus transporto priemonę, kurioje jos gabentos, todėl laikoma, kad pažeidimas, kaip jis suprantamas pagal šią nuostatą, padarytas paskirties vietos valstybėje ir prievolė apskaičiuoti akcizus atsiranda toje valstybėje.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

43 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais,

BENDRASIS TEISMAS (prašymus priimti prejudicinį sprendimą nagrinėjanti kolegija)

nusprendžia:

2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvos 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinančios Direktyvą 92/12/EEB, 10 straipsnio 2 dalis

turi būti aiškinama taip:

ji taikoma tuo atveju, kai į paskirties vietą buvo pristatyta tik dalis akcizais apmokestinamų prekių, o trūkstamas prekių kiekis buvo nustatytas tik iškrovus transporto priemonę, kurioje jos gabentos, todėl laikoma, kad pažeidimas, kaip jis suprantamas pagal šią nuostatą, padarytas paskirties vietos valstybėje ir prievolė apskaičiuoti akcizus atsiranda toje valstybėje.

Papasavvas Sampol Pucurull Steinfatt

Petrlík Valasidis

Paskelbta 2025 m. lapkričio 26 d. viešame teismo posėdyje Liuksemburge.

Parašai.