TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. liepos 18 d.*

„Akcizai — Direktyva 92/12/EEB — 7–9 straipsniai — Direktyva 2008/118/EB — 32–34 straipsniai — Akcizais apmokestinamų produktų judėjimas Bendrijoje — Reglamentas (EEB) Nr. 3649/92 — 1 ir 4 straipsniai — Supaprastintas administracinis lydraštis — 1 egzempliorius — „Cash & carry“ veikla — Produktai, išleisti vartoti vienoje valstybėje narėje ir laikomi komerciniais tikslais kitoje valstybėje narėje, arba produktai, kuriuos įsigyja privatūs fiziniai asmenys asmeniniam naudojimui ir patys juos gabena — Spiritiniai gėrimai — Pareigos tiekėjui patikrinti nebuvimas“

Byloje C-315/12

dėl *Højesteret* (Danija) 2012 m. birželio 26 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2012 m. birželio 29 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Metro Cash & Carry Danmark ApS

prieš

Skatteministeriet

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas E. Jarašiūnas, teisėjai C. Toader (pranešėja) ir C. G. Fernlund,

generalinė advokatė E. Sharpston,

posėdžio sekretorė L. Hewlett, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2013 m. balandžio 10 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Metro Cash & Carry Danmark ApS*, atstovaujamos *advokater* E. Lego Andersen ir H. Peytz,

— Danijos vyriausybės, atstovaujamos V. Pasternak Jørgensen, padedamos *advokat* D. Auken,

— Graikijos vyriausybės, atstovaujamos I. Pouli ir G. Papagianni,

— Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes ir A. Cunha,

— Europos Komisijos, atstovaujamos W. Mölls ir C. Barslev,

* Proceso kalba: danų.

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1992 m. vasario 25 d. Europos Tarybos direktyvos 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole (OL L 76, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 179), iš dalies pakeistos 1992 m. gruodžio 14 d. Tarybos direktyva 92/108/EEB (OL L 390, p. 124; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 235; toliau – Direktyva 92/12), 7–9 straipsnių, 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvos 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinančios Direktyvą 92/12 (OL L 9, p. 12), 32–34 straipsnių ir 1992 m. gruodžio 17 d. Komisijos reglamento (EEB) 3649/92 dėl supaprastinto administracinio lydraščio, skirto Bendrijos viduje judantiems akcizu apmokestinamiems produktams, kurie išleisti vartojimui išsiuntimo valstybėje narėje (OL L 369, p. 17; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 216), nuostatų aiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Metro Cash & Carry Danmark ApS* (toliau – *Metro*) ir *Skatteministeriet* (Mokesčių ministerija) ginčą dėl *Skatteministeriet* sprendimo įpareigoti *Metro* užtikrinti, kad parduodant akcizais apmokestinamus produktus, šiuo atveju spiritinius gėrimus, klientams, kurie yra pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) mokėtojai Švedijoje, jai būtų pateiktas Reglamente Nr. 3649/92 numatyto supaprastinto administracinio lydraščio 1 egzempliorius.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

Direktyva 92/12

3 Direktyvoje 92/12 nustatyta bendra tvarka, susijusi su akcizais apmokestinamais produktais, be kita ko, nuostatos dėl jų laikymo, judėjimo ir kontrolės.

4 Direktyvos 92/12 ketvirta–aštunta konstatuojamosios dalys suformuluotos taip:

„kadangi, siekiant užtikrinti vidaus rinkos sukūrimą ir funkcionavimą, visose valstybėse narėse akcizai turi būti taikomi vienodai;

kadangi produktų pristatymo, laikymo iki pristatymo arba tiekimo savarankiška ūkine veikla besiverčiančiam prekybininkui arba viešajai įstaigai, jeigu jis vyksta kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje jie buvo išleisti laisvai cirkuliuoti, atveju atsiranda pagrindas akcizams tiems produktams mokėti toje kitoje valstybėje narėje;

kadangi už akcizais apmokestinamus produktus, kuriuos privatūs asmenys įsigyja ir vežasi savo reikmėms, mokestis turi būti pritaikytas toje šalyje, kurioje produktai buvo įsigyti;

kadangi norėdamos nustatyti, ar akcizais apmokestinti produktai laikomi ne asmeniniais, bet komerciniais tikslais, valstybės narės privalo atsižvelgti į keletą kriterijų;

kadangi asmenų, neturinčių įgalioto sandėlio savininko, registruoto ar neregistruoto prekybininko statuso, perkamiems produktams, kuriuos tiesiogiai ar netiesiogiai siunčia arba veža pats pardavėjas ar jo vardu kiti asmenys, akcizai turi būti pritaikyti paskirties valstybėje narėje.“

5 Šios direktyvos 6 straipsnio 1 dalyje numatytas principas, kad akcizas tampa mokėtinas, kai produktai išleidžiami vartoti arba nustačius trūkumus, kuriems esant akcizas turi būti sumokėtas, o išleidimas vartoti apibrėžtas kaip bet koks šių produktų išgabenimas, įskaitant neteisėtą, iš laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimo.

6 Minėtos direktyvos 7 straipsnyje numatyta:

„1. Jeigu akcizais apmokestinami produktai, kurie jau buvo išleisti vartojimui vienoje valstybėje narėje, komerciniais tikslais yra laikomi kitoje valstybėje narėje, tuomet akcizas turi būti sumokėtas toje valstybėje narėje, kurioje šie produktai yra laikomi.

2. Šiuo tikslu, nepažeidžiant 6 straipsnio, kai vienoje valstybėje narėje jau išleisti vartojimui, kaip apibrėžta 6 straipsnyje, produktai pristatomi, arba skirti pristatyti kitoje valstybėje narėje ar naudojami kitoje valstybėje narėje savarankiška ūkine veikla besiverčiančio prekybininko verslo reikmėms arba viešųjų įstaigų reikmėms, akcizas turi būti sumokėtas toje kitoje valstybėje narėje.

3. Priklausomai nuo aplinkybių, mokestį privalo sumokėti pristatymui skirtus produktus pristatantis ar laikantis asmuo, arba produktus naudojimui kitoje nei ta, kurioje produktai jau buvo išleisti vartojimui, valstybėje narėje gaunantis asmuo, arba atitinkamas prekybininkas ar viešoji įstaiga.

4. 1 dalyje nurodyti produktai gabenami iš vienos valstybės narės teritorijos į kitą su lydinčiuoju dokumentu, kuriame turi būti svarbiausi 18 straipsnio 1 dalyje nurodyto dokumento rekvizitai. Šio dokumento forma ir turinys nustatomi šios direktyvos 24 straipsnyje nurodyta tvarka.

5. 3 dalyje nurodyti asmuo, prekybininkas ar įstaiga turi įvykdyti šiuos reikalavimus:

a) prieš prekių išsiuntimą pateikti deklaraciją už mokesčius atsakingoms paskirties valstybės narės institucijoms bei garantuoti akcizų sumokėjimą;

b) sumokėti akcizą paskirties valstybėje narėje jos nustatyta tvarka;

c) paskirties valstybės narės įgaliotai institucijai leisti atlikti visus būtinus patikrinimus įsitikinant, kad prekės iš tikrųjų buvo gautos ir nustatytas akcizas už jas sumokėtas.

6. 1 dalyje nurodytoje pirmojoje valstybėje narėje sumokėtas akcizas grąžinamas remiantis 22 straipsnio 3 dalimi.

<...>“

7 Pagal Direktyvos 92/12 8 straipsnį laikantis vidaus rinkos reguliavimo principų privačių asmenų asmeniniam naudojimui įsigyjamų ir jų gabenamų produktų akcizai turi būti pritaikyti toje valstybėje narėje, kurioje šie produktai įsigyjami.

8 Šios direktyvos 9 straipsnyje nustatyta:

„1. Nepažeidžiant 6, 7 ir 8 straipsnių, akcizas tampa mokėtinu [mokėtinas], kai vartojimui vienoje valstybėje narėje skirti produktai komerciniais tikslais yra laikomi kitoje valstybėje narėje.

Tokiu atveju mokestį toje valstybėje narėje, kurios teritorijoje yra produktai, moka juos laikantis asmuo.

2. Norėdamos nustatyti, ar 8 straipsnyje nurodytų produktų paskirtis yra komercinė, valstybės narės privalo, *inter alia*, atsižvelgti į:

— produktus laikančio asmens komercinį statusą bei jų laikymo priežastis,

— produktų laikymo vietą arba, jeigu reikia, gabenimo būdą,

— visus su produktais susijusius dokumentus,

— produktų pobūdį,

— produktų kiekį.

Vykdydamos pirmosios pastraipos penktosios įtraukos reikalavimus, valstybės narės aiškumo sumetimais gali nustatyti orientacines ribas. Šios orientacinės ribos negali būti žemesnės nei:

<...>

b) *alkoholiniams gėrimams*

spiritiniams gėrimams: 10 l

<...>“

Reglamentas Nr. 3649/92

9 Reglamento Nr. 3649/92, kuriuo nustatyta supaprastinto administracinio lydraščio tvarka, 1 ir 4 straipsniai suformuluoti taip:

„*1 straipsnis*

Jei produktus, apmokestinamus akcizu, kurie išleisti vartojimui vienoje valstybėje narėje, ketinama naudoti kitoje valstybėje narėje tikslams, išvardintiems [išvardytiems] Direktyvos 92/12/EEB 7 straipsnyje, asmuo, atsakingas už jų judėjimą Bendrijos viduje, turi išrašyti supaprastintą administracinį lydraštį. Šių produktų judėjimo iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę metu šis dokumentas turi lydėti krovinį jo judėjimo metu ir turi būti pateikiamas kompetentingų valstybių narių institucijų kontrolei.

<...>

4 straipsnis

Supaprastintas administracinis lydraštis turi būti sudaromas trimis egzemplioriais.

1 egzempliorių privalo saugoti siuntėjas [tiekėjas] fiskalinei kontrolei.

2 egzempliorius turi lydėti judančias prekes ir atitekti gavėjui.

3 egzempliorius turi lydėti prekes ir turi būti grąžintas siuntėjui [tiekėjui] su gavėjo patvirtinimu apie gavimą, kuriame taip pat nurodomas tolimesnis fiskalinis prekių režimas paskirties valstybėje narėje, jei siuntėjas [tiekėjas] to reikalauja akcizo grąžinimo tikslais. Šis egzempliorius turi būti pridedamas prie visų galimų prašymų dėl akcizo grąžinimo, kaip nurodyta Direktyvos 92/12/EEB 22 straipsnio 3 dalyje.“

Direktyva 2008/118

10 Direktyvos 2008/118 32–34 straipsniuose, kuriais pakeisti Direktyvos 92/12 7–9 straipsniai, numatyta:

„*32 straipsnis*

1. Prievolė apskaičiuoti akcizais apmokestinamoms prekėms, kurias privatus fizinis asmuo įsigyja asmeniniam naudojimui ir gabena iš vienos valstybės narės į kitą, taikomus akcizus atsiranda tik valstybėje narėje, kurioje įsigytos akcizais apmokestinamos prekės.

2. Siekdamos nustatyti, ar 1 dalyje nurodytos akcizais apmokestinamos prekės yra skirtos privataus fizinio asmens asmeniniam naudojimui, valstybės narės turi atsižvelgti bent į:

a) akcizais apmokestinamų prekių turėtojo komercinį statusą ir prekių laikymo priežastis;

b) akcizais apmokestinamų prekių buvimo vietą arba, tinkamais atvejais, naudojamą gabenimo būdą;

c) visus su akcizais apmokestinamomis prekėmis susijusius dokumentus;

d) akcizais apmokestinamų prekių pobūdį;

e) akcizais apmokestinamų prekių kiekį.

3. Taikydamos 2 dalies e punktą valstybės narės gali nustatyti orientacinius ribinius kiekius, naudotinus kaip įrodymo forma. Šie orientaciniai ribiniai kiekiai negali būti mažesni nei:

<...>

b) alkoholiniams gėrimams:

— spiritiniams gėrimams: 10 l

<...>

<...>

33 straipsnis

1. Nedarant poveikio 36 straipsnio 1 dalies taikymui, jeigu akcizais apmokestinamos prekės, kurios jau išleistos vartoti vienoje valstybėje narėje, komerciniais tikslais laikomos kitoje valstybėje narėje, siekiant jas ten pristatyti ar naudoti, tai joms taikomi akcizai ir prievolė apskaičiuoti akcizą atsiranda toje kitoje valstybėje narėje.

Šio straipsnio tikslais, „laikymas komerciniais tikslais“ – akcizais apmokestinamų prekių laikymas, kai jas laiko kitas nei privatus fizinis asmuo ar kai jas laiko privatus fizinis asmuo kitiems nei asmeninio naudojimo tikslams ir jas gabena, kaip nurodyta 32 straipsnyje.

2. Taikomos tokios prievolės apskaičiuoti akcizus atsiradimo sąlygos ir toks akcizų tarifas, kurie galioja tą dieną, kurią toje kitoje valstybėje narėje atsiranda prievolė apskaičiuoti akcizus.

3. Asmuo, kuriam tenka prievolė mokėti akcizus, kuriuos apskaičiuoti prievolė atsirado, yra, atsižvelgiant į 1 dalyje nurodytus atvejus, asmuo, pristatantis arba laikantis pristatymui skirtas prekes, ar asmuo, kuriam prekės pristatomos kitoje valstybėje narėje.

4. Nedarant poveikio 38 straipsnio taikymui, jei akcizais apmokestinamos prekės, kurios jau išleistos vartoti vienoje valstybėje narėje, gabenamos Bendrijoje komerciniais tikslais, tai iki jų pristatymo į paskirties valstybę narę nelaikoma, kad šios prekės laikomos tais tikslais, jeigu jos gabenamos laikantis 34 straipsnyje nustatytų formalumų.

5. Jeigu akcizais apmokestinamos prekės laikomos tarp dviejų valstybių narių plaukiančiame laive ar skrendančiame orlaivyje, bet neparduodamos laivui ar orlaiviui esant vienos iš tų valstybių narių teritorijoje, tai nelaikoma, kad toje valstybėje narėje šios prekės laikomos komerciniais tikslais.

6. Pateikus prašymą akcizai turi būti grąžinti arba atsisakyta jų reikalauti valstybėje narėje, kurioje prekės buvo išleistos vartoti, jei kitos valstybės narės kompetentingos institucijos nustato, kad atsirado prievolė apskaičiuoti akcizus, ir jie yra surinkti pastarojoje valstybėje narėje.

34 straipsnis

1. 33 straipsnio 1 dalyje nurodytais atvejais akcizais apmokestinamos prekės gabenamos iš vienos valstybės narės teritorijos į kitą su lydimuoju dokumentu, kuriame turi būti svarbiausi 21 straipsnio 1 dalyje nurodyto dokumento rekvizitai.

Laikydamasi 43 straipsnio 2 dalyje nurodytos tvarkos Komisija patvirtina priemones, nustatančias lydimojo dokumento formą ir turinį.

2. 33 straipsnio 3 dalyje nurodyti asmenys turi įvykdyti šiuos reikalavimus:

a) prieš prekių išsiuntimą pateikti paskirties valstybės narės kompetentingoms institucijoms deklaraciją ir garantuoti, kad akcizai bus sumokėti;

b) sumokėti akcizus paskirties valstybėje narėje jos nustatyta tvarka;

c) leisti atlikti bet kokius patikrinimus, leidžiančius paskirties valstybės narės kompetentingoms institucijoms įsitikinti, kad akcizais apmokestinamos prekės iš tiesų buvo gautos ir kad už jas apskaičiuotini akcizai yra sumokėti.

Paskirties valstybė narė jos nustatytais atvejais ir sąlygomis gali supaprastinti a punkte nurodytus reikalavimus arba leisti nuo jų nukrypti. Tokiais atvejais ji turi informuoti Komisiją, kuri apie tai praneša kitoms valstybėms narėms.“

Danijos teisė

11 Reikšmingos Direktyvos 92/12 ir Direktyvos 2008/118 nuostatos į nacionalinę teisę perkeltos 2007 m. spalio 22 d. Konsoliduotu alaus, vyno, vaisių vyno ir kt. mokesčių įstatymu Nr. 1239 (Spiritinių gėrimų mokesčio įstatymas) [*lovbekendtgørelse Nr. 1239 om afgift af øl, vin og frugtvin m.m (spiritusafgiftsloven)*] ir 2009 m. gruodžio 21 d. Įstatymu Nr. 1385, kuriuo, be kita ko, iš dalies pakeistas Spiritinių gėrimų mokesčio įstatymas (*lov nr. 1385 om ændring af bl.a. spiritusafgiftsloven*).

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

12 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad Danijos akcizai spiritiniams gėrimams yra daug mažesni nei atitinkami Švedijos akcizai. 2012 m. sausio 1 d. Danijos akcizai buvo 150 Danijos kronų (DKK) už litrą, o Švedijos akcizai tą pačią dieną buvo apie 424,14 DKK už litrą. Ši situacija reiškia finansinę paskatą pirkti Danijos akcizais apmokestinamus spiritinius gėrimus ir juos įvežti į Švediją.

Spiritiniai gėrimai neapmokestinami Švedijos akcizais, jeigu jų Danijoje įsigyja privatūs fiziniai asmenys asmeniniam naudojimui ir patys juos išgabena. Tačiau jei įsigyjama komerciniais tikslais, taikomi Švedijos akcizai.

13 *Metro* Danijoje užsiima įvairių produktų, įskaitant spiritinius gėrimus, pardavimu Danijos ir kitų valstybių narių klientams. Veikla vykdoma pagal „cash & carry“ modelį, pagal kurį klientai pasiima prekes iš lentynų sandėliuose ir padeda jas į apsipirkimo vežimėlius, kuriuos nusiveža prie kasos, kur sumoka už prekes grynaisiais („cash“). Sumokėję klientai pasiima prekes ir patys pasirūpina jų gabenimu („carry“).

14 Apsipirkti *Metro* galima tik prie kasos pateikus automatiškai nuskaitomą kortelę (toliau – *Metro* kortelė), išduotą Danijos įmonių, įregistruotų *Det Centrale Virksomhedsregister* (centrinis įmonių registras), prašymu. Kalbant apie Švedijos klientus, *Metro* išduoda šią kortelę tik įmonėms PVM mokėtojoms Švedijoje. Klientas, kuriam išduotos kelios *Metro* kortelės, gali leisti jomis naudotis kitiems fiziniams asmenims; šie gali naudoti tas korteles savo pirkimams. Tai galioja tiek Danijos, tiek Švedijos klientų atveju. *Metro* turi daugiau nei 250 000 registruotų klientų ir išdavė daugiau nei 700 000 *Metro* kortelių.

15 Prie kasos atėjusiam asmeniui netaikomi jokie formalumai siekiant įrodyti jo tapatybę arba ūkio subjekto ar įmonės, kuriai išduota *Metro* kortelė, atstovo statusą. *Metro* prie kasos neorganizuoja patikrinimų, ar prekės perkamos komerciniais tikslais, ar tai yra vien arba taip pat pirkimai privačiam naudojimui.

16 Spiritinių gėrimų pardavimas visais atvejais apmokestinamas PVM ir akcizais Danijoje, neatsižvelgiant į kliento pilietybę.

17 Iš 2007 m. vasario 12 d. pagalbos prašymo, pagrįsto sukčiavimo rizika maitinimo sektoriuje, matyti, kad *Skatteverket* (Švedijos mokesčių administratorius) paprašė Danijos muitų ir mokesčių administratoriaus informacijos dėl Švedijos klientų pirkimų iš *Metro* 2003 ir 2004 m. Gauta informacija panaudota atliekant patikrinimus keliuose Švedijos restoranuose, po kurių visais atvejais restoranų savininkai gavo pranešimus apie mokesčio perskaičiavimą ir buvo atšauktos jų licencijos.

18 Vėliau *Skatteministeriet* priėmė sprendimą, kuriuo *Metro* įpareigota gauti supaprastinto administracinio lydraščio 1 egzempliorių, kai parduoda spiritinius gėrimus Švedijos klientams.

19 *Metro* pateiktą skundą dėl šio sprendimo *Østre Landsret* (Rytų Danijos apygardos teismas) atmetė 2010 m. kovo 19 d. sprendimu.

20 2010 m. gegužės 11 d. *Metro* pateikė apeliacinį skundą dėl šio sprendimo *Højesteret*.

21 Šiomis aplinkybėmis *Højesteret* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar Direktyva 92/12 ir Reglamentas Nr. 3649/92 turi būti aiškinami taip, kad pagal juos valstybės narės prekybininkas, kuris pagrindinės bylos aplinkybėmis parduoda akcizais apmokestinamas prekes, išleistas vartoti toje valstybėje narėje ir pardavėjo verslo vykdymo vietoje tiekiamas pirkėjui iš kitos valstybės narės, kai pardavėjas nesuteikia transporto ar juo nepasirūpina, turi patikrinti, pirma, ar akcizais apmokestinamos prekės perkamos siekiant jas įvežti į tą kitą valstybę narę, ir, antra, ar prekės įvežamos pirkėjo komerciniam ar asmeniniam naudojimui?

2. Jei atsakymas į pirmąjį klausimą būtų teigiamas, ar prekybininkas, kuris parduoda akcizais apmokestinamas prekes pagrindinės bylos aplinkybėmis, atlikdamas patikrinimą turi laikytis prezumpcijos dėl pirkėjo ketinimo nusipirktų prekių atžvilgiu?

3. Jei atsakymas į pirmąjį klausimą būtų teigiamas, ar Direktyva 92/12 ir Reglamentas Nr. 3649/92 turi būti aiškinami taip, kad pagal juos pirmajame klausime nurodytas pardavėjas pagrindinės bylos aplinkybėmis turi atsisakyti parduoti akcizais apmokestinamas prekes, jeigu pirkėjas nepateikia Reglamento Nr. 3649/92 4 straipsnyje nurodyto supaprastinto administracinio lydraščio 1 egzemplioriaus, kai perkama turint ketinimą akcizais apmokestinamas prekes panaudoti komerciniais tikslais pirkėjo šalyje? Į šį klausimą prašoma atsakyti ir tuo atveju, jei reikia taikyti antrajame klausime nurodytą prezumpciją.

4. Ar dėl Direktyvos 2008/18 įsigaliojimo ir Direktyvos 92/12 panaikinimo pasikeičia teisinė padėtis, kiek tai susiję su Direktyvos 92/12 reikšme atsakymams į pirmąjį–trečiąjį klausimus?

5. Ar Direktyvos 92/12 8 straipsnyje (atitinkamai Direktyvos 2008/118 32 straipsnio 1 dalyje) vartojamas žodžių junginys „privačių asmenų individualiam naudojimui įsigyjamiems <...> produktams“ turi būti aiškinamas kaip apimantis arba galintis apimti akcizais apmokestinamų prekių pirkimus pagrindinės bylos aplinkybėmis? Jei atsakymas į šį klausimą yra neigiamas, ar šie pirkimai atitinkamai patenka į Direktyvos 92/12 7 straipsnio arba Direktyvos 2008/118 33 straipsnio taikymo sritį?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

22 Pateikdamas pirmąjį klausimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Direktyvos 92/12 7–9 straipsnius ir Reglamento Nr. 3649/92 1 ir 4 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais ūkio subjektas, kaip antai aptariamas pagrindinėje byloje, įpareigojamas patikrinti, ar pirkėjai iš kitų valstybių narių ketina akcizais apmokestinamus produktus įvežti į kitą valstybę narę, ir prireikus – ar toks įvežimas vykdomas privačiais, ar komerciniais tikslais.

23 Pirmiausia reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką Direktyva 92/12 siekiama nustatyti tam tikras akcizais apmokestinamų produktų laikymo, judėjimo ir kontrolės taisykles, siekiant užtikrinti vienodą akcizų taikymą visose valstybėse narėse (žr. 2006 m. lapkričio 23 d. Sprendimo *Joustra*, C-5/05, Rink. p. I-11075, 27 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

24 Šiuo klausimu Direktyva 92/12, kaip matyti iš jos penktos ir šeštos konstatuojamųjų dalių, nustatytas skirtumas tarp komerciniais tikslais laikomų produktų, kurie turi būti gabenami su dokumentais, ir privačių asmenų asmeniniam naudojimui įsigyjamų produktų, kuriuos gabenant nereikia jokio dokumento.

25 Pagal Reglamento Nr. 3649/92 1 straipsnį, jei produktus, apmokestinamus akcizais, kurie išleisti vartoti vienoje valstybėje narėje, ketinama naudoti kitoje valstybėje narėje tikslams, numatytiems Direktyvos 92/12/EEB 7 straipsnio nuostatose, asmuo, atsakingas už jų judėjimą Bendrijos viduje, turi išrašyti supaprastintą administracinį lydraštį.

26 Remiantis šio reglamento 4 straipsniu, supaprastintas administracinis lydraštis turi būti sudaromas trimis egzemplioriais, o 1 egzempliorių privalo saugoti tiekėjas mokesčių kontrolei.

27 Kartu skaitant Reglamento Nr. 3649/92 1 ir 4 straipsnius matyti, kad supaprastinto administracinio lydraščio 1 egzempliorių tiekėjas turi saugoti, tik jeigu šį dokumentą išrašė šiame 1 straipsnyje nurodytas „asmuo, atsakingas už <...> judėjimą Bendrijos viduje“, kuris dėl to turi pateikti šį egzempliorių tiekėjui, kai konstatuoja, jog akcizais apmokestinami produktai, jau išleisti vartoti vienoje valstybėje narėje, skirti laikyti komerciniais tikslais kitoje valstybėje narėje.

28 Remiantis šiomis nuostatomis negalima daryti išvados, kad tiekėjas, kaip antai *Metro*, jeigu jis pats nėra „asmuo, atsakingas už <...> judėjimą Bendrijos viduje“ pagal Reglamento Nr. 3649/92 1 straipsnį, turi patikrinti, ar įvykdytos sąlygos, kad atsakingas asmuo išrašytų ir jam pateiktų šį supaprastintą administracinį lydraštį, kad jis galėtų jį saugoti.

29 Kaip Komisija tvirtina pastabose, šis atsakingas asmuo yra toks, kuris nurodytas Direktyvos 92/12 7 straipsnio 5 dalyje, kur pateikiama nuoroda į šios direktyvos 7 straipsnio 3 dalį.

30 Pagal šią nuostatą, atsižvelgiant į aplinkybes, akcizo mokestį privalo sumokėti pristatyti skirtus produktus pristatantis ar laikantis asmuo arba produktus naudojimui kitoje nei ta, kurioje produktai jau buvo išleisti vartoti, valstybėje narėje gaunantis asmuo, arba atitinkamas prekybininkas ar viešoji įstaiga.

31 Nagrinėjamu atveju neginčijama, kad pagal *Metro* įgyvendintą sistemą „cash & carry“ pats klientas rūpinasi įsigytų produktų gabenimu, kurie gali būti skirti privačiam arba komerciniam naudojimui ir, kai tai yra Švedijos klientas, būti naudojami ne Švedijoje, o Danijoje.

32 Tuo remiantis visų pirma darytina išvada, kad ūkio subjektas, kaip antai *Metro*, kaip tiekėjas, kuris neužsiima parduotų produktų pristatymu, negali būti laikomas „produktus pristatančiu asmeniu“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 92/12 7 straipsnio 3 dalį.

33 Be to, toks ūkio subjektas negali būti laikomas „pristatyti skirtus produktus laikančiu asmeniu“, kaip tai suprantama pagal 7 straipsnio 3 dalį, nes jo didmeninė komercinė savitarnos veikla jam neleidžia užtikrinti nei Švedijos klientams parduotų produktų komercinio panaudojimo, nei to, kad šie produktai bus iš tikrųjų pristatyti Švedijoje.

34 Šį aiškinimą patvirtina Direktyvos 2008/118 33 straipsnio 3 dalies, kuria pakeista Direktyvos 92/12 7 straipsnio 3 dalis, aiškinimas. Iš tiesų naujame tekste dabar nurodyta šio 33 straipsnio 1 dalis, kuria aiškiai patvirtintas ryšys tarp laikymo pristatymo tikslais ir šio 33 straipsnio taikymo, kuris, kaip Direktyvos 92/12 7 straipsnis, taikomas prekėms, „kurios jau išleistos vartoti vienoje valstybėje narėje“ ir „komerciniais tikslais laikomos kitoje valstybėje narėje“.

35 Galiausiai kartu aiškinant Direktyvos 92/12 7 straipsnio 2 ir 3 dalis matyti, kad pagrindinėje byloje *Metro*, kaip įmonė, įsteigta Danijoje, išleidimo vartoti valstybėje narėje, juo labiau nepatenka į kitus atvejus, numatytus šios direktyvos 7 straipsnio 3 dalyje. Iš tiesų šie atvejai susiję tik su prekybininkais ar viešosiomis įstaigomis, kurie gauna produktus kitoje nei išleidimo vartoti valstybėje narėje.

36 Šią išvadą taip pat patvirtina Direktyvos 2008/118 33 straipsnio 3 dalis, kuria supaprastintos šios Direktyvos 92/12 nuostatos – nuo šiol nurodyti tik asmenį, „kuriam prekės pristatomos kitoje valstybėje narėje“.

37 Todėl reikia konstatuoti, kad ūkio subjektas, kaip antai *Metro*, negali būti kvalifikuojamas kaip „asmuo, atsakingas už <...> judėjimą Bendrijos viduje“, kaip jis suprantamas pagal Reglamento Nr. 3649/92 1 straipsnį, ir neturi tikrinti, ar įvykdytos sąlygos, kad atsakingas asmuo išrašytų ir pateiktų supaprastintą administracinį lydraštį, kad jis galėtų jį saugoti.

38 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad Direktyvos 92/12 7–9 straipsniai ir Reglamento Nr. 3649/92 1 bei 4 straipsniai aiškintini taip, kad jais ūkio subjektas, kaip antai aptariamas pagrindinėje byloje, neįpareigojamas patikrinti, ar pirkėjai iš kitų valstybių narių ketina įvežti akcizais apmokestinamus produktus į kitą valstybę narę, ir prireikus – ar toks įvežimas vykdomas privačiais, ar komerciniais tikslais.

Dėl antrojo ir trečiojo klausimų

39 Atsižvelgiant į pateiktą atsakymą į pirmąjį klausimą, nebereikia atsakyti į antrąjį ir trečiąjį prejudicinius klausimus.

Dėl ketvirtojo klausimo

40 Pateikdamas ketvirtąjį klausimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Direktyvos 2008/118 32–34 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais atlikta esminių Direktyvos 92/12 7–9 straipsnių pakeitimų, pateisinančių skirtingą atsakymą į pirmąjį klausimą aplinkybėmis, kaip antai nagrinėjamomis pagrindinėje byloje.

41 Atsakymas į šį klausimą matyti iš pateikto atsakymo į pirmąjį klausimą, visų pirma iš šio sprendimo 34 ir 36 punktų.

42 Iš tiesų reikia konstatuoti, kad Direktyvos 2008/118 32–34 straipsniais Direktyvos 2008/118 7–9 straipsniai iš esmės nepakeisti, o perkeltas šių straipsnių turinys, juos išdėstant aiškiau.

43 Todėl į ketvirtąjį klausimą reikia atsakyti, kad Direktyvos 2008/118 32–34 straipsniai aiškintini taip, kad jais neatlikta esminių Direktyvos 92/12 7–9 straipsnių pakeitimų, pateisinančių skirtingą atsakymą į pirmąjį klausimą aplinkybėmis, kaip antai nagrinėjamomis pagrindinėje byloje.

Dėl penktojo klausimo

44 Pateikdamas penktąjį klausimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Direktyvos 92/12 8 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jis gali apimti akcizais apmokestinamų produktų pirkimą aplinkybėmis, kaip antai nagrinėjamomis pagrindinėje byloje.

45 Šiuo klausimu reikia priminti, kad produktai, kurie nėra laikomi asmeniniais tikslais, turi būti būtinai pripažinti laikomais komerciniais tikslais (žr. minėto Sprendimo *Joustra* 29 punktą).

46 Iš Direktyvos 92/12 7 straipsnio formuluotės matyti, kad jis taikomas akcizais apmokestinamų produktų pirkimui aplinkybėmis, kaip antai nagrinėjamomis pagrindinėje byloje, kai šie produktai skirti laikyti kitoje valstybėje narėje komerciniais tikslais.

47 Tačiau, kaip matyti iš pirmojo klausimo nagrinėjimo, taip pat įmanoma, kad tokių produktų įsigyja privatūs fiziniai asmenys asmeniniam naudojimui ir patys juos išgabena į Švediją. Tokiomis aplinkybėmis šie produktai patenka į Direktyvos 92/12 8 straipsnio taikymo sritį.

48 Todėl į penktąjį klausimą reikia atsakyti, kad Direktyvos 92/12 8 straipsnis aiškintinas taip, kad jis gali apimti akcizais apmokestinamų produktų pirkimą aplinkybėmis, kaip antai nagrinėjamomis pagrindinėje byloje, kai šių produktų įsigyja privatūs fiziniai asmenys asmeniniam naudojimui ir patys juos gabena, o tai kiekvienu konkrečiu atveju turi patikrinti kompetentingos nacionalinės institucijos.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

49 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, Teisingumo Teismas (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

1. **1992 m. vasario 25 d. Europos Tarybos direktyvos 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole, iš dalies pakeistos 1992 m. gruodžio 14 d. Tarybos direktyva 92/108/EEB, 7–9 straipsnius ir 1992 m. gruodžio 17 d. Komisijos reglamento (EEB) 3649/92 dėl supaprastinto administracinio lydraščio, skirto Bendrijos viduje judantiems akcizu apmokestinamiems produktams, kurie išleisti vartojimui išsiuntimo valstybėje narėje, 1 bei 4 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais ūkio subjektas, kaip antai aptariamas pagrindinėje byloje, neįpareigojamas patikrinti, ar pirkėjai iš kitų valstybių narių ketina įvežti akcizais apmokestinamus produktus į kitą valstybę narę, ir prireikus – ar toks įvežimas vykdomas privačiais, ar komerciniais tikslais.**

2. **2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvos 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinančios Direktyvą 92/12/EEB, 32–34 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais neatlikta esminių Direktyvos 92/12, iš dalies pakeistos Direktyva 92/108, 7–9 straipsnių pakeitimų, pateisinančių skirtingą atsakymą į pirmąjį klausimą aplinkybėmis, kaip antai nagrinėjamomis pagrindinėje byloje.**

3. **Direktyvos 92/12, iš dalies pakeistos Direktyva 92/108, 8 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jis gali apimti akcizais apmokestinamų produktų pirkimą aplinkybėmis, kaip antai nagrinėjamomis pagrindinėje byloje, kai šių produktų įsigyja privatūs fiziniai asmenys asmeniniam naudojimui ir patys juos gabena, o tai kiekvienu konkrečiu atveju turi patikrinti kompetentingos nacionalinės institucijos.**

Parašai.