Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
PRIIT PIKAMÄE IŠVADA,
pateikta 2020 m. spalio 8 d.[1]

Byla C-95/19

Agenzia delle Dogane
prieš
Silcompa SpA

(*Corte suprema di cassazione* (Kasacinis teismas, Italija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Akcizai – Direktyva 92/12/EEB – 6 ir 20 straipsniai – Prekių išleidimas vartoti – Administracinių lydimųjų dokumentų klastojimas – Pažeidimas, padarytas gabenant akcizu apmokestinamas prekes, kurioms taikomas akcizo mokėjimo laikino atidėjimo režimas – Neteisėtas prekių išėmimas iš akcizo mokėjimo laikino atidėjimo režimo – Valstybės narės, kurioje atsiranda prievolė sumokėti akcizus, nustatymas – Direktyva 76/308/EEB – 6, 8 straipsniai ir 12 straipsnio 1–3 dalys – Savitarpio pagalba – Akcizas, kuriuo tie patys sandoriai paeiliui apmokestinami dviejose valstybėse narėse – Su akcizu susijusios pretenzijos dubliavimas – Valstybės narės, kurioje yra institucija, į kurią kreipiamasi, teismų kompetencija vykdyti priežiūrą – Galimybė atsisakyti vykdyti prašymą suteikti pagalbą“

1. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas nagrinėjant *Agenzia delle Dogane* (Muitinių agentūra, Italija) (toliau – Agentūra) ir *Silcompa SpA*, Italijoje įsisteigusios etilo alkoholį gaminančios bendrovės, ginčą dėl prašymo sumokėti akcizus, šiai bendrovei pateikto pagal Direktyvos 76/308/EEB[2] 7 straipsnio 1 dalyje numatytą procedūrą dėl pagalbos suteikimo.

2. Savo prejudiciniu klausimu *Corte suprema di cassazione* (Kasacinis teismas, Italija) iš esmės siekia sužinoti, ar bendrovės pradėtame procese dėl vykdymo priemonių, kuriomis siekiama, kad būtų sumokėtas akcizas, ir kurios buvo priimtos atitinkamoje valstybėje narėje (šiuo atveju – Italijoje) kitos valstybės narės (šiuo atveju – Graikijos Respublikos) prašymu, galima tikrinti, ar įvykdyta sąlyga, susijusi su vieta, kurioje buvo padarytas pažeidimas gabenant akcizu apmokestinamas prekes.

3. Šis klausimas keliamas tokiomis aplinkybėmis, kai, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, tiek Italijos, tiek Graikijos kompetentingos valdžios institucijos siekia išieškoti akcizą už tuos pačius apmokestinamus sandorius.

1 Originalo kalba: prancūzų.

2 1976 m. kovo 15 d. Tarybos direktyva 76/308/EEB dėl savitarpio paramos patenkinant pretenzijas, susijusias su tam tikromis rinkliavomis, muitais ir mokesčiais bei kitomis priemonėmis (OL L 73, 1976, p. 18; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 1 t., p. 44), su pakeitimais, padarytais 2001 m. birželio 15 d. Tarybos direktyva 2001/44/EB (OL L 175, 2001, p. 17; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 12 t., p. 27) (toliau – Direktyva 76/308). Direktyva 76/308 ir atitinkami ją iš dalies keičiantys aktai buvo kodifikuoti 2008 m. gegužės 26 d. Tarybos direktyva 2008/55/EB dėl tarpusavio pagalbos vykdant reikalavimus, susijusius su tam tikromis rinkliavomis, muitais, mokesčiais ir kitomis priemonėmis (OL L 150, 2008, p. 28). 2010 m. kovo 16 d. Tarybos direktyva 2010/24/ES dėl savitarpio pagalbos vykdant reikalavimus, susijusius su mokesčiais, muitais ir kitomis priemonėmis (OL L 84, 2010, p. 1) nuo 2012 m. sausio 1 d. panaikino Direktyvą 2008/55. Vis dėlto, atsižvelgiant į pagrindinėje byloje nagrinėjamą prašymą suteikti pagalbą, šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą nagrinėjamas atsižvelgiant į Direktyvos 76/308 nuostatas.

4. Ši byla pagal savo dalyką susijusi tiek su Europos Sąjungos akcizų sistema, tiek su savitarpio pagalba išieškant tam tikrus mokesčius. Taigi Teisingumo Teismas turės išnagrinėti Direktyvos 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole [jų laikymo, judėjimo ir kontrolės] [3], nuostatų ir Direktyvos 76/308 nuostatų, kurios *ratione temporis* taikomos nagrinėjamu atveju, santykį. Nors nagrinėjama byla susijusi su jau panaikintomis direktyvomis, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktas klausimas išlieka svarbus, nes direktyvos 2008/118 ir 2010/24 iš esmės grindžiamos tais pačiais principais kaip ir ankstesniame šios išvados punkte paminėtos direktyvos.

I. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

1. Direktyva 92/12

5. Pagal Direktyvos 92/12 3 straipsnio 1 dalį ji, be kita ko, taikoma alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams.

6. Šios Direktyvos 92/12 4 straipsnyje numatyta:

„Šioje direktyvoje vartojamos šios sąvokos:

a) *įgaliotasis sandėlio savininkas* – fizinis arba juridinis asmuo, valstybės narės atsakingos institucijos įgaliotas savo verslo kontekste gaminti, perdirbti, laikyti, gauti ir išsiųsti akcizais apmokestinamus produktus, taikant laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimą;

b) *mokestinis sandėlis* – vieta, kurioje įgaliotasis sandėlio savininkas savo verslo kontekste ir laikydamasis tam tikrų valstybės narės, kurioje yra mokestinis sandėlis, atsakingos institucijos nustatytų sąlygų, gamina, perdirba, laiko, į kurį gauna arba iš kurio išsiunčia akcizais apmokestinamus produktus taikant laikino akcizų mokėjimo atidėjimo režimą;

c) *laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimas* – produktų gamybai, perdirbimui, laikymui ir gabenimui taikomas apmokestinimo režimas, kai akcizo mokėjimas yra laikinai atidėtas;

<…>“

7. Direktyvos 92/12 6 straipsnyje nustatyta:

„1. Akcizas tampa mokėtinu, kai produktai išleidžiami vartojimui arba nustačius trūkumus, kuriems esant akcizas turi būti sumokėtas pagal 14 straipsnio 3 dalį.

Akcizais apmokestinamų produktų išleidimas vartojimui – tai:

a) bet koks šių produktų išgabenimas, įskaitant ir neteisėtą, iš laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimo;

3 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyva (OL L 76, 1992, p. 1 ir klaidų ištaisymas OL L 210, 2015, p. 39; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 179), su pakeitimais, padarytais 1992 m. gruodžio 14 d. Tarybos direktyva 92/108/EEB (OL L 390, 1992, p. 124; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 235) (toliau – Direktyva 92/12). 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 2008/118/EB (OL L 9, 2009, p. 12) nuo 2010 m. balandžio 1 d. panaikino Direktyvą 92/12. Vis dėlto, atsižvelgiant į pagrindinės bylos faktines aplinkybes, šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą nagrinėjamas atsižvelgiant į Direktyvos 92/12 nuostatas.

b) bet kokia šių produktų gamyba, įskaitant ir neteisėtą, kitaip nei taikant šiems produktams laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimą;

c) šių produktų importas, įskaitant ir neteisėtą, jeigu jiems nebuvo pritaikytas laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimas.

2. Taikomos apmokestinimo momentu valstybėje narėje, kurioje produktai išleidžiami vartojimui arba nustatomi trūkumai, galiojančios apmokestinimo sąlygos ir akcizų tarifai. <…>“

8. Direktyvos 92/12 15 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje nustatyta, kad iš esmės „akcizais apmokestinami produktai [kuriems taikomas] laikino akcizo mokėjimo atidėjimo [režimas] gabenami tarp mokestinių sandėlių“.

9. Šios direktyvos 15 straipsnio 3 ir 4 dalyse nurodyta:

„3. Mokestinių prievolių, galinčių atsirasti gabenimo tarp valstybių narių metu, įvykdymas užtikrinamas garantija, kurią, kaip numatyta 13 straipsnyje, pateikia sandėlio – siuntėjo savininkas, ar, jeigu tai būtina, garantija, pagal kurią prekių siuntėjas ir vežėjas atsako solidariai. <…>

<…>

4. Nepažeidžiant 20 straipsnio nuostatų, sandėlio – siuntėjo savininko ir, atitinkamais atvejais, vežėjo prievolės laikomos įvykdytomis, kai pagal 19 straipsnio sąlygas pateikus 18 straipsnyje nurodytą dokumentą įrodoma, kad produktai yra pristatyti gavėjui.“

10. Direktyvos 92/12 18 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Neatsižvelgiant į galimą kompiuterizuotų procedūrų naudojimą, visi akcizu apmokestinami produktai, judantys iš vienos valstybės narės į kitą, taikant laikiną akcizo mokėjimo atidėjimo režimą, taip pat ir produktai, judantys jūros ar oro keliais tiesiai iš vieno Bendrijos uosto ar oro uosto į kitą, turi būti siunčiami kartu su lydinčiuoju dokumentu, kurį surašo siuntėjas. Šis dokumentas gali būti administracinis arba komercinis dokumentas. Šio dokumento forma ir turinys bei procedūra, kurios reikia laikytis, jei tokio dokumento objektyviai naudoti negalima, turi būti nustatomi, laikantis 24 straipsnyje nustatytos tvarkos.“

11. Šios direktyvos 20 straipsnyje nustatyta:

„1. Jeigu prekių gabenimo metu padaromas pažeidimas, dėl kurio atsiranda prievolė mokėti akcizą, tuomet akcizas mokamas toje valstybėje narėje, kurioje buvo padarytas pažeidimas, o jį mokėti privalo fizinis arba juridinis asmuo, pagal 15 straipsnio 3 dalį garantavęs akcizų sumokėjimą, nepriklausomai nuo baudžiamojo persekiojimo.

Jeigu akcizas mokamas ne toje valstybėje narėje, iš kurios prekės buvo išgabentos, tuomet mokestį gaunanti valstybė narė apie tai informuoja valstybės narės, iš kurios prekės buvo išgabentos, kompetentingas institucijas.

2. Jeigu nustatyta, kad prekių gabenimo metu buvo padarytas pažeidimas, tačiau neįmanoma nustatyti, kur jis buvo padarytas, tuomet toks pažeidimas laikomas padarytu toje valstybėje narėje, kurioje jis buvo nustatytas.

3. Nepažeidžiant 6 straipsnio 2 dalies nuostatos, akcizais apmokestinamiems produktams nepasiekus paskirties vietos ir nesant galimybės nustatyti, kur padarytas pažeidimas, laikoma, kad toks pažeidimas buvo padarytas valstybėje narėje, iš kurios prekės buvo išgabentos, ir šioje valstybėje narėje akcizai privalo būti sumokėti taikant produktų išgabenimo dieną galiojusius tarifus, jeigu per keturis mėnesius kompetentingos institucijos negauna pranešimo apie teisingai atliktas operacijas arba apie tikslią pažeidimo vietą. Valstybės narės privalo imtis būtinų priemonių, reaguodamos į bet kokius pažeidimus ar neatitikimus, ir skirti už tai efektyvias nuobaudas.

4. Jeigu nesibaigus trejų metų laikotarpiui po lydinčiojo dokumento išrašymo nustatoma, kurioje valstybėje narėje buvo padarytas pažeidimas, tuomet akcizai mokami šioje valstybėje narėje taikant prekių išgabenimo dieną galiojusius tarifus. Šiuo atveju, pateikus akcizų sumokėjimo įrodymą, pirmiau pritaikytas akcizas grąžinamas.“

2. Direktyva 76/308

12. Direktyvos 76/308 tikslas yra pašalinti bendrosios rinkos sukūrimo ir funkcionavimo kliūtis, atsirandančias dėl nacionalinių nuostatų, susijusių su, be kita ko, akcizų išieškojimu, taikymo srities teritorinio apribojimo.

13. Remiantis šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalimi, institucijai pareiškėjai paprašius, pagal valstybės narės, kurioje yra institucija, į kurią kreipiamasi, galiojančius įstatymus institucija, į kurią kreipiamasi, privalo pranešti adresatui apie visus dokumentus ir sprendimus, įskaitant teisminio pobūdžio, priimtus valstybėje narėje, kurioje yra įsikūrusi institucija pareiškėja, dėl tokios pretenzijos ir (arba) jos patenkinimo.

14. Direktyvos 76/308 6 straipsnyje numatyta:

„1. Institucijai pareiškėjai paprašius, ta institucija, į kurią kreipiamasi, pagal įstatymus ir kitus teisės aktus, taikomus panašioms pretenzijoms, kylančioms valstybėje narėje, kurioje yra pastaroji institucija, patenkinti, privalo patenkinti tas pretenzijas, kurios yra dokumento, leidžiančio vykdymą, objektas.

2. Šiuo tikslu, bet kuri pretenzija, dėl kurios buvo pateiktas prašymas ją patenkinti, bus traktuojama kaip valstybės narės, kurioje yra institucija, į kurią kreipiamasi, pretenzija, išskyrus tuos atvejus, kuriems taikomas 12 straipsnis.“

15. Šios direktyvos 7 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. Prie prašymo patenkinti pretenziją, kurią institucija pareiškėja adresuoja institucijai, į kurią kreipiamasi, būtina pridėti oficialų dokumentą, leidžiantį jos vykdymą, išduotą valstybėje narėje, kurioje yra institucija pareiškėja, arba to dokumento patvirtintą kopiją; be to, kur priklauso, prie prašymo būtina pridėti kitų dokumentų, būtinų pretenzijoms patenkinti, originalus arba patvirtintas kopijas.

2. Institucija pareiškėja gali prašyti, kad būtų patenkinta pretenzija, šiais atvejais:

a) pretenzija ir (arba) dokumentas, leidžiantis jos vykdymą, nėra užginčyti toje valstybėje narėje, kurioje yra ši institucija, išskyrus tais atvejais, kai yra taikoma 12 straipsnio 2 dalies antra pastraipa;

b) remdamasi 1 dalyje paminėtu dokumentu, ji tinkamai pasinaudojo valstybės narės, kurioje yra ši institucija, pretenzijų patenkinimo procedūromis, tačiau šios priemonės nepadės pilnai atgauti reikalaujamų sumų.“

16. Minėtos direktyvos 8 straipsnyje nurodyta:

„1. Dokumentas, leidžiantis pretenzijos vykdymą, yra tiesiogiai pripažįstamas ir automatiškai laikomas valstybės narės, kurioje yra institucija, į kurią kreipiamasi, pretenzijos vykdymą leidžiančiu dokumentu.

2. Nepaisant šio straipsnio 1 dalies, tam tikrais atvejais pagal valstybėje narėje, kurioje yra institucija, į kurią kreipiamasi, galiojančias nuostatas, dokumentas, leidžiantis pretenzijos vykdymą, gali būti priimtas, pripažintas, papildytas arba pakeistas dokumentu, leidžiančiu vykdymą tos valstybės narės teritorijoje.

Išskyrus tuos atvejus, kai taikoma trečia pastraipa, valstybės narės per tris mėnesius nuo prašymo patenkinti pretenziją gavimo dienos stengiasi priimti, pripažinti, papildyti arba pakeisti minėtą dokumentą. Jeigu dokumentas, leidžiantis vykdymą, yra tinkamai parengtas, negalima atsisakyti atlikti ši[ų] veiksm[ų]. Institucija, į kurią kreipiamasi, informuoja instituciją pareiškėją apie priežastis, dėl kurių nesilaikoma trijų mėnesių termino.

Jeigu dėl kurio nors iš šių formalumų kiltų ginčas dėl pretenzijos ir (arba) institucijos pareiškėjos išduoto dokumento, leidžiančio jos vykdymą, taikomas [tos pačios direktyvos] 12 straipsnis.“

17. Direktyvos 76/308 12 straipsnio 1–3 dalys suformuluotos taip:

„1. Jeigu pretenzijos patenkinimo procedūros metu suinteresuota šalis užginčija pretenziją ir (arba) jos vykdymą leidžiantį dokumentą, priimtą valstybėje narėje, kurioje yra institucija pareiškėja, ta suinteresuota šalis pateikia ieškinį valstybės narės, kurioje yra institucija pareiškėja, kompetentingai institucijai pagal šioje valstybėje narėje galiojančius įstatymus. Institucija pareiškėja privalo apie ieškinį pranešti institucijai, į kurią kreipiamasi. Suinteresuota šalis taip pat gali apie ieškinį pranešti institucijai, į kurią kreipiamasi.

2. Kai tik institucija, į kurią kreipiamasi, gauna iš institucijos pareiškėjos arba suinteresuotos šalies 1 dalyje nurodytą pranešimą, ji privalo sustabdyti vykdymo procedūrą iki tol, kol šiuo klausimu kompetentinga institucija priims sprendimą, išskyrus tuos atvejus, kai pagal antrą pastraipą institucija pareiškėja reikalauja kitaip. <…>

Nepaisydama 2 dalies pirmos pastraipos, institucija pareiškėja, laikydamasi valstybėje narėje, kurioje ji yra įsikūrusi, galiojančių įstatymų ir kitų teisės aktų, gali prašyti institucijos, į kurią kreipiamasi, patenkinti užginčytą pretenziją, jei tai leidžia valstybės narės, kurioje yra institucija, į kurią kreipiamasi, atitinkami įstatymai ir kiti teisės aktai. Jei užginčijimo rezultatas vėliau yra palankus skolininkui, institucija pareiškėja privalo apmokėti visas išreikalautas sumas bei sumokėti reikiamas kompensacijas pagal valstybėje narėje, kurioje yra institucija, į kurią kreipiamasi, galiojančius įstatymus.

3. Jeigu užginčijamos vykdymo priemonės, kurių imamasi valstybėje narėje, kurioje yra institucija, į kurią kreipiamasi, ieškinys pateikiamas tos valstybės narės kompetentingai institucijai pagal tos valstybės narės įstatymus ir kitus teisės aktus.“

B. Italijos teisė

18. Italijoje savitarpio pagalba akcizų išieškojimo srityje reglamentuojama, be kita ko, 2003 m. balandžio 9 d. *decreto legislativo n. 69, recante „Attuazione della direttiva 2001/44/CE relativa all'assistenza reciproca in materia di recupero di crediti connessi al sistema di finanziamento del FEOGA, nonché ai prelievi agricoli, ai dazi doganali, all'IVA ed a talune accise*“ (Įstatyminis dekretas Nr. 69 dėl „Direktyvos [2001/44] dėl savitarpio pagalbos patenkinant pretenzijas, kylančias dėl operacijų, įeinančių į [Europos žemės ūkio orientavimo ir garantijų fondo (EŽŪOGF)] finansavimo sistemą, ir dėl žemės ūkio mokesčių bei muitų susigrąžinimo bei [pridėtinės vertės mokesčio (PVM)]

ir tam tikrų akcizų)[4] (toliau – Įstatyminis dekretas Nr. 69/2003).

19. Įstatyminio dekreto Nr. 69/2003 5 straipsnyje „Pagalba tenkinant pretenzijas“ numatyta:

„1. Institucijos pareiškėjos prašymu Ekonomikos ir finansų ministerija vykdo gautus vykdomuosius raštus, siekdama patenkinti 1 straipsnyje nurodytas pretenzijas, kilusias toje valstybėje narėje, kurioje ji yra įsikūrusi, vadovaudamasi galiojančiomis teisės nuostatomis, taikomomis panašių pretenzijų patenkinimui nacionalinėje teritorijoje; minėti vykdomieji raštai, kurie yra vykdytini tiesiogiai ir nedelsiant, yra prilyginami 1973 m. rugsėjo 29 d. Respublikos Prezidento dekrete Nr. 602 nurodytiems registrams.

2. Institucija pareiškėja gali teikti prašymą patenkinti pretenziją tiktai šiais atvejais:

a) jeigu pretenzija arba dokumentas, kuriuo remiantis leidžiama ją patenkinti, nėra užginčyti toje valstybėje narėje, kurioje yra ši institucija, išskyrus atvejus, kai yra išreikšta valia ginčo atveju vis tiek patenkinti pretenziją;

b) kai ji valstybėje narėje, kurioje yra jos buveinė, pradėjo išieškojimo procedūras ir kai šios priemonės nepadės visiškai atgauti reikalaujamų sumų.

3. Šiame prašyme nurodoma:

a) vardas, pavardė arba įmonės pavadinimas, adresas arba registruota buveinė ir bet kokia kita svarbi informacija, susijusi su fizinių asmenų, juridinių asmenų ar turto turinčių įsiskolinusių trečiųjų asmenų tapatybės nustatymu;

b) institucijos pareiškėjos pavadinimas, adresas ir kita su jos identifikavimu susijusi svarbi informacija;

c) vykdomasis raštas, kuriuo remiantis prašoma patenkinti valstybėje narėje, kurioje yra institucijos pareiškėjos buveinė, pareikštą pretenziją;

d) pretenzijos pobūdis ir suma, įskaitant pagrindinę sumą, delspinigius, galimas baudas, nuobaudas ir išlaidas, valstybių narių, kuriose yra institucija pareiškėja ir institucija, į kurią kreipiamasi, valiuta;

e) data, kai institucija pareiškėja arba institucija, į kurią kreipiamasi, įteikė pranešimą apie vykdomąjį raštą adresatui;

f) data, nuo kurios, ir laikotarpis, per kurį pagal prašančiojoje valstybėje narėje galiojančias nuostatas galima patenkinti pretenziją;

g) pareiškimas, kad pretenzija ir vykdomasis raštas nėra užginčyti prašančiojoje valstybėje, arba pareiškimas, kad juos užginčijus vis dėlto galima patenkinti pretenziją. Bet kuriuo atveju, prašyme turi būti pateiktas pareiškimas, kad prašančiojoje valstybėje narėje yra pradėta susigrąžinimo procedūra ir kad ji nepadės atgauti visos reikalaujamos sumos;

h) visa kita naudinga informacija.

4. Institucija pareiškėja perduoda institucijai, į kurią kreipiamasi, visą svarbią informaciją apie atvejį, dėl kurio buvo pateiktas prašymas patenkinti pretenziją, kai tik ją sužino.

4 GURI, Nr. 87, 2003 m. balandžio 14 d.

5. Prie prašymo patenkinti pretenziją turi būti pridedamas valstybėje narėje išduoto vykdomojo dokumento originalas arba patvirtinta kopija ir kiti dokumentai, kurie laikomi būtinais siekiant patenkinti pretenziją. Turi būti pridedami prašymo, vykdomojo dokumento ir kitų atitinkamų dokumentų vertimai į italų kalbą.

6. Pasikonsultavus su institucija pareiškėja, mokėtinoms sumoms sumokėti skolininkui gali būti suteiktas termino atidėjimas arba galimybė mokėti dalimis, paisant galiojančiuose nacionalinės teisės aktuose nustatytų apribojimų ir sąlygų. Delspinigiai taikomi pagal galiojančias nacionalines teisės normas ir skaičiuojami nuo pretenzijai patenkinti išduoto vykdomojo rašto gavimo dienos. Bet kokios sumos, apskaičiuotos kaip palūkanos už mokėjimo atidėjimą, mokėjimą dalimis arba pavėluotą mokėjimą, yra mokamos institucijai pareiškėjai.

7. Ekonomikos ir finansų ministerija išieško reikalaujamas sumas iš skolininko ir padengia visas su pretenzijos tenkinimu susijusias išlaidas, pagal nacionalinę teisę apskaičiuojamas analogiškų pretenzijų atveju.

8. Tenkinant šiame dekrete nurodytas pretenzijas, taikomos (jeigu taikytinos) 1973 m. rugsėjo 29 d. Respublikos Prezidento dekreto Nr. 602 (su pakeitimais) ir 1999 m. vasario 26 d. Įstatyminio dekreto Nr. 46 (su pakeitimais) nuostatos.

9. Jeigu pretenzijos patenkinimas kelia itin didelių sunkumų, yra susijęs su labai didelėmis išlaidomis arba su kova su organizuotu nusikalstamumu, institucija pareiškėja ir institucija, į kurią kreipiamasi, gali kiekvienu konkrečiu atveju susitarti dėl konkrečios mokėjimo tvarkos.

10. Ekonomikos reikalų ir finansų ministerija informuoja instituciją pareiškėją apie veiksmus, kurių buvo imtasi dėl jos prašymo patenkinti pretenzijas.“

20. Įstatyminio dekreto Nr. 69/2003 6 straipsnyje „Pretenzijų užginčijimas“ nustatyta:

„1. Jeigu atitinkamas asmuo ketina užginčyti prašančiojoje valstybėje narėje parengtą pretenziją arba vykdomąjį raštą, privalo kreiptis į tos valstybės narės kompetentingą įstaigą, vadovaudamasis toje valstybėje galiojančiais įstatymais; tokiu atveju Ekonomikos ir finansų ministerija, gavusi pranešimą apie institucijos pareiškėjos ar suinteresuotosios šalies pateiktą skundą, jeigu institucija pareiškėja nepateikia kitokio prašymo, sustabdo vykdymo procedūrą, kol minėtas organas priima sprendimą. Kai gavus institucijos pareiškėjos prašymą vis dėlto pradedama pretenzijos patenkinimo procedūra, o užginčijimo rezultatai yra palankūs skolininkui, institucija pareiškėja privalo atlyginti susigrąžintą sumą kartu su bet kokia pagal Italijos teisę mokėtina papildoma suma. Jeigu teismas išreiškia nuomonę dėl užginčijimo, o jo sprendimas yra palankus institucijai pareiškėjai ir leidžia patenkinti pretenziją toje pačioje valstybėje, vykdymo procedūra atnaujinama remiantis tuo sprendimu.

2. Jeigu suinteresuotas asmuo ketina apskųsti vykdymo procedūrą, privalo pagal vidaus teisės nuostatas kreiptis į kompetentingą įstaigą.

3. Valstybė narė, kurioje yra institucijos pareiškėjos buveinė, privalo padengti valstybei narei, kurioje įsikūrusi institucija, į kurią kreipiamasi, išlaidas ir nuostolius, susidariusius dėl nepagrįstais pripažintų veiksmų, kiek tai susiję su pretenzijos buvimu arba institucijos pareiškėjos išduoto vykdomojo rašto galiojimu.“

II. Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės ir prejudicinis klausimas

21. 1995–1996 m. *Silcompa* vykdė laikinai akcizu neapmokestinto, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 92/12 4 straipsnio c punktą, etilo alkoholio tiekimą į Graikiją. Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui pateiktos bylos medžiagos, kuri perduota Teisingumo Teismo kanceliarijai (toliau – nacionalinės bylos medžiaga), matyti, kad ši prekė per tarpininką – fizinį asmenį – tiekta įvairioms Graikijos bendrovėms.

22. 2000 m. sausio mėn. po *Ufficio Tecnico di Finanza di Reggio Emilia* (Emilijos Redžo finansų techninis biuras) atlikto patikrinimo nustatyta, kad Graikijos muitinės tarnyba nėra gavusi bendrovės *Silcompa* siųstų alkoholio siuntų administracinių lydimųjų dokumentų (ALD) įprastiniam įvertinimui ir kad Korinto muitinės įstaigos antspaudai *Silcompa* turėtuose ALD buvo suklastoti. Taigi 2000 m. sausio mėn. Agentūra parengė tris mokamuosius pranešimus [5], jais įpareigojo sumokėti akcizo mokestį, kurio bendra suma lygi 6 296 495,47 EUR. *Silcompa* dėl šių mokamųjų pranešimų pateikė skundą *Tribunale di Bologna* (Bolonijos teismas, Italija), jo sprendimus [6], palankius *Silcompa*, Agentūra apskundė *Corte d'Appello di Bologna* (Bolonijos apeliacinis teismas, Italija).

23. Iš nacionalinės bylos medžiagos matyti, kad 2001 m. balandžio mėn. Graikijos muitinės tarnyba išsiuntė bendrovei *Silcompa* prašymą pateikti informaciją, siekdama gauti paaiškinimų dėl *Silcompa*, tarpininko ir Graikijos bendrovių sudarytų sandorių. *Silcompa* atsakė į šį prašymą ir Graikijos valdžios institucijos su ja daugiau nesusisiekė.

24. 2004 m. vasario mėn. Graikijos muitinės tarnyba informavo Agentūrą, kad *Silcompa* vykdant prekių tiekimą Graikijos įmonei padaryta pažeidimų. Taigi 2004 m. kovo 27 d. Emilijos Redžo finansų techninis biuras parengė pranešimą apie mokesčio perskaičiavimą Nr. 6/2004 [7], į kurį buvo įtrauktos tiek Italijos mokestinės pretenzijos, grindžiamos 2000 m. sausio mėn. parengtais mokamaisiais pranešimais, nurodytais šios išvados 22 punkte, tiek 473 410,66 EUR suma, mokėtina atsižvelgiant į šį Graikijos administracinės institucijos pranešimą, atlikus papildomą mokesčių perskaičiavimą. *Silcompa* apskundė pranešimą apie mokesčio perskaičiavimą Nr. 6/2004 *Commissione tributaria Provinciale di Reggio Emilia* (Emilijos Redžo provincijos mokestinių ginčų komisija). Šis procesas baigėsi tuo, kad 2017 m. rugsėjo mėn. Agentūra ir *Silcompa* sudarė taikos sutartį, pagal kurią pastaroji įsipareigojo sumokėti bendrą 1 554 181,23 EUR sumą pagal Italijos valdžios institucijų pateiktą pretenziją (toliau – taikos sutartis) [8].

25. 2005 m. sausio mėn. dėl tų pačių sandorių Bendrijos viduje Atėnų muitinės įstaiga parengė pranešimus apie mokėtiną akcizo mokestį, susijusį su neteisėtu vartoti skirto etilo alkoholio, kurį *Silcompa* tiekė vadinamosioms priedangos įmonėms, patekimu į Graikijos teritoriją. Kaip teigė šalys prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme [9], ši išvada buvo pagrįsta ankstesnių nusikalstamų veikų tyrimais, kuriuos atlikus priimtas Graikijos teismo sprendimas pirmojoje instancijoje [10], kuriame nustatyta, jog aptariamos prekės buvo faktiškai pristatytos Graikijos ūkio subjektams ir buvo neteisėtai išleistos vartoti.

5 Mokamieji pranešimai Nr. 5/2000, 15/2000 ir 18/2000.

6 2010 m. balandžio 12 d. ir rugsėjo 8 d. priimti sprendimai.

7 Italijos vyriausybės pastabų 8–10 punktai.

8 *Silcompa* pateikė prašymą dėl ginčo išsprendimo supaprastinta tvarka pagal *decreto legge n. 193/2016* (Dekretas įstatymas Nr. 193/2016) 5bis straipsnį. Savo atsakyme į Teisingumo Teismo pateiktus klausimus Italijos vyriausybė nurodo, kad *Silcompa* sumokėjo visą taikos sutartyje nurodytą sumą.

9 Žr. Agentūros apeliacinio skundo, pateikto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui ir perduoto Teisingumo Teismo kanceliarijai, p. 8.

10 Kaip nurodyta šiame skunde, tai – Atėnų apygardos teismo sprendimas Nr. 98424/2001.

26. 2005 m. sausio 31 d. Graikijos mokesčių administratorius, vadovaudamasis Direktyvos 76/308 7 straipsniu, pateikė Italijos Respublikai prašymą suteikti pagalbą išieškant įsiskolinimus iždui, siekiančius 10 280 291,66 EUR (toliau – Graikijos valdžios institucijos pateiktos pretenzijos).

27. 2005 m. rugsėjo 13 d. Agentūra, vadovaudamasi Įstatyminio dekreto Nr. 69/2003 5 straipsniu, pateikė *Silcompa* du mokamuosius pranešimus[11], juose prašė geranoriškai sumokėti reikalaujamą sumą[12], patenkinant Graikijos valdžios institucijų pateiktas pretenzijas. *Silcompa* apskundė šiuos du mokamuosius pranešimus *Commissione tributaria provinciale di Roma* (Romos provincijos mokestinių ginčų komisija, Italija), tačiau ši atmetė skundą kaip nepriimtiną[13]. Gavusi *Silcompa* apeliacinį skundą *Commissione tributaria regionale di Roma* (Romos regiono mokestinių ginčų komisija, Italija) 2010 m. balandžio 22 d. sprendimu[14] jį patenkino, motyvuodama tuo, kad Graikijos valdžios institucijos nebuvo įteikusios būtinų parengiamųjų dokumentų, o minėti mokamieji pranešimai buvo nepakankamai motyvuoti.

28. Taigi Agentūra pateikė kasacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, nurodydama tris pagrindus, iš kurių, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, tik antrasis[15] ir trečiasis[16] yra svarbūs nagrinėjant šį prašymą priimti prejudicinį sprendimą.

29. Kita vertus, *Silcompa* savo atsiliepime teigia, kad prašymai dėl akcizų, grindžiamų aplinkybėmis, dėl kurių Agentūra jau buvo pateikusi kaltinimus, yra negaliojantys, o veiksmai, dėl kurių teikiami kaltinimai, yra vienodi, vadinasi, dubliuojama mokestinė pretenzija.

30. Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad nagrinėjamu atveju tiek Italijos, tiek Graikijos finansų institucijos, atlikusios atskirus ir nepriklausomus patikrinimus, laikėsi nuomonės, kad pažeidimas buvo padarytas atitinkamoje valstybėje. Atrodo, kad Graikijos institucijų pateiktos pretenzijos grindžiamos nuosprendžiu baudžiamojoje byloje, o Italijos institucijų pateiktos pretenzijos grindžiamos įrodymu, kad ALD yra suklastoti. Prašymai dėl akcizų yra „alternatyvūs“, nes, kaip matyti iš Direktyvos 92/12 20 straipsnio, pažeidimo vieta gali būti tik viena, mokestinė prievolė taip pat gali būti tik viena.

31. Šiomis aplinkybėmis kyla pavojus, kad *Silcompa* privalės du kartus sumokėti tas pačias sumas (akcizo mokestį ir baudas), kurios yra didelės ir sudaro didelę finansinę naštą, taip pat padengti dvigubas bylinėjimosi išlaidas.

32. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad, remiantis Direktyvos 92/12 20 straipsnio 4 dalimi, nors tam tikromis sąlygomis iš pradžių (kitoje valstybėje) sumokėtas akcizas yra kompensuojamas, jeigu vėliau pavyksta nustatyti teisės pažeidimo vietą, remiantis ta pačia nuostata, vieta turi būti nustatyta „nesibaigus trejų metų laikotarpiui po lydinčiojo dokumento išrašymo“, o šiuo atveju tas laikotarpis jau seniai yra pasibaigęs.

11 2005 m. rugsėjo 1 d. mokėjimo pranešimas RP 05/14 dėl 10 280 291,66 EUR sumos ir tos pačios dienos mokėjimo pranešimas RP 05/12 dėl 64 218,25 EUR sumos. Šių mokėjimo pranešimų datos nurodytos Teisingumo Teismui pateiktoje nacionalinės bylos medžiagoje.

12 Italijos vyriausybė mano, kad šiuose pranešimuose nurodyti Pirėjo muitinės ir Atėnų muitinės tarnybų pateikti mokėjimo reikalavimai.

13 2007 m. gruodžio 3 d. Sprendimas Nr. 501/41/07.

14 Sprendimas Nr. 45/37/10.

15 Antrajame pagrinde Agentūra pagrindinėje byloje kaltina Romos regiono mokestinių ginčų komisiją pažeidus Direktyvos 76/308 12 straipsnį ir Įstatyminio dekreto Nr. 69/2003 6 straipsnį. Šiuo klausimu Agentūra iš esmės tvirtina, kad valstybių narių savitarpio pagalbos srityje skundai dėl pretenzijų (skolinių reikalavimų) ir vykdomųjų raštų – be kita ko, dėl tariamo Graikijos valdžios institucijų parengiamųjų dokumentų neįteikimo – turi būti pateikti nacionalinei pretenzijų nagrinėjimo institucijai, t. y. Graikijos kompetentingai institucijai.

16 Trečiajame pagrinde Agentūra teigia, kad pažeistas *legge n. 212 del 2000* (Įstatymas Nr. 212/2000) 3 straipsnis ta prasme, kad Romos regiono mokestinių ginčų komisija nusprendė, jog mokėjimo pranešimas, kuriame nebuvo kalbama apie tuo pačiu metu vykdomas Italijoje pradėtas akcizo, kuriuo apmokestinami tie patys sandoriai, išieškojimo procedūras, buvo nepakankamai motyvuotas. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar nagrinėjant skundą dėl vykdymo procedūros, kuri pradėta valstybėms narėms teikiant savitarpio pagalbą išieškant akcizus, būtų galima išanalizuoti galimą „mokestinės pretenzijos dubliavimą“, nes pretenziją dėl tų pačių apmokestinimo momentų tuo pačiu metu pateikė tiek prašančioji valstybė narė, tiek valstybė narė, kuriai adresuotas prašymas.

33. Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kelia klausimą, ar net vykstant Direktyvos 76/308 12 straipsnio 3 dalyje numatytai procedūrai dėl vykdomųjų aktų, susijusiai su išieškojimu pagal šios direktyvos 6 straipsnio 1 dalyje numatytą pagalbos prašymą, gali būti nagrinėjamas Direktyvos 92/12 20 straipsnyje nustatytų sąlygų, pavyzdžiui, vietos, kur buvo padarytas pažeidimas, buvimas, juo labiau tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos, kai tą pačią pretenziją pateikė tiek valstybės narės, kurioje yra institucija pareiškėja, institucijos (toliau – prašančioji valstybė narė), tiek valstybės narės, kurioje yra institucija, į kurią kreipiamasi, institucijos (toliau – prašomoji valstybė narė), ir pastarojoje valstybėje šiuo metu yra nagrinėjamos šios pretenzijos.

34. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo manymu, tai yra Direktyvos 76/308 12 straipsnio 1 dalyje numatytas patikrinimas, kuris, atrodo, nesusijęs su skundžiamu skoliniu reikalavimu ar užsienyje išduotu vykdomuoju dokumentu ir jų nekvestionuoja, bet kuris veikiau būtų susijęs su pagalbos prašymų, taigi, ir visų vykdomųjų dokumentų pagrįstumu ir teisėtumu. Pagrindinė byla visų pirma susijusi tik su klausimu, ar tada, kai pagal bendradarbiavimo susitarimus vykdomas išieškojimas, prašomajai valstybei narei svarbu pačiai įvertinti, ar ji turi teisę pateikti pretenziją (skolinį reikalavimą) ir ar į tokį aspektą gali būti atsižvelgiama teismuose.

35. Šiomis aplinkybėmis *Corte suprema di cassazione* (Kasacinis teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar [Direktyvos 76/308] 12 straipsnio 3 dalis, siejama su [Direktyvos 92/12] 20 straipsniu, gali būti aiškinama taip, kad dėl su mokesčių išieškojimu susijusių vykdomųjų dokumentų pradėtoje byloje gali būti nagrinėjama sąlyga, susijusi su vieta (faktinio išleidimo vartoti vieta), kurioje faktiškai buvo padarytas šiuo atveju nagrinėjamas teisės aktų pažeidimas, – ir prireikus, kiek – jeigu, kaip nagrinėjamu atveju, ta pretenzija dėl tų pačių eksporto operacijų mokesčių mokėtojui atskirai pateikta tiek prašančiosios valstybės narės, tiek prašomosios valstybės narės, ir prašomojoje valstybėje narėje tuo pačiu metu nagrinėjama ir byla dėl vidinės pretenzijos, ir byla dėl mokesčių surinkimo kitos valstybės naudai, o dėl tokios išvados turi būti atmestas prašymas suteikti pagalbą, taigi ir visi vykdomieji dokumentai?“

III. Procesas Teisingumo Teisme

36. Rašytines pastabas pateikė Italijos, Ispanijos ir Švedijos vyriausybės bei Europos Komisija.

37. 2019 m. spalio 22 d. Teisingumo Teismas išsiuntė raštą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, prašydamas suteikti informacijos dėl pagrindinės bylos faktinių ir teisinių aplinkybių.

38. 2019 m. gruodžio 18 d. raštu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2019 m. gruodžio 31 d., prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pateikė atsakymus Teisingumo Teismui.

39. 2020 m. kovo 26 d. numatytas posėdis dėl COVID-19 pandemijos buvo atšauktas ir 2020 m. balandžio 1 d. sprendimu vietoj posėdžio nuspręsta bylos šalims pateikti klausimus, į kuriuos paprašyta atsakyti raštu. Italijos, Ispanijos ir Švedijos vyriausybės bei Komisija pateikė atsakymus per Teisingumo Teismo nustatytą terminą.

IV. Analizė

A. Prejudicinio klausimo apimtis

40. Pirmiausia reikia pažymėti, kad, remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija, per SESV 267 straipsnyje įtvirtintą bendradarbiavimo su nacionaliniais teismais procedūrą Teisingumo Teismas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui turi pateikti naudingą atsakymą, kuris leistų išspręsti jo nagrinėjamą bylą, ir tokiu atveju Teisingumo Teismui prireikus gali tekti performuluoti jam pateiktą klausimą[17].

41. Šiuo atveju Italijos teismuose šiuo metu vyksta du procesai, susiję su dviejų mokestinių pretenzijų dėl tų pačių akcizu apmokestinamų sandorių tenkinimu; jas tenkinti prašo tiek Italijos, tiek Graikijos administracinės institucijos. Pirma, Italijos institucijų pateikta pretenzija grindžiama 2000 m. sausio mėn. Agentūros išvada, kad į Graikiją išgabentos prekės niekada nebuvo atgabentos į Graikijos muitinės tarnybą ir kad šios Graikijos muitinės tarnybos antspaudai, esantys ant su šiuo gabenimu susijusių ALD, buvo suklastoti. Antra, Graikijos institucijų pateiktos pretenzijos buvo grindžiamos šių institucijų išvada, kad aptariamos prekės Graikijos teritorijoje galimai neteisėtai buvo faktiškai išleistos vartoti; šios išvados pagrindu minėtos institucijos 2005 m. sausio mėn. Muitinės agentūrai pateikė prašymus patenkinti pretenzijas, vadovaujantis atitinkamomis nacionalinėmis nuostatomis, kuriomis Direktyva 76/308 perkelta į nacionalinę teisę.

42. Klausimu, kurį pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, siekiama išsiaiškinti, ar valstybės narės, kurioje yra institucija, į kurią kreipiamasi, teismas, kuriam pagal Direktyvos 76/308 12 straipsnio 3 dalį apskundžiamos su pretenzijos patenkinimu susijusios vykdymo priemonės, gali nagrinėti Direktyvos 92/12 20 straipsnio taikymo sąlygas, t. y. sąlygas, susijusias su vieta, kur faktiškai padarytas pažeidimas, tuo atveju, kai toks vykdymas lemia, kad už tas pačias prekes atitinkama bendrovė akcizu apmokestinama dukart[18].

43. Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir 2019 m. gruodžio 18 d. atsakymų į klausimus[19] matyti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kelia klausimą dėl dokumento, kuriuo buvo grindžiama išieškojimo procedūra Italijoje pagal Direktyvą 76/308, motyvavimo pakankamumo ir dėl būtinybės vertinti su akcizais susijusios pretenzijos dubliavimą.

44. Šiomis aplinkybėmis reikia manyti, kad savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 76/308 12 straipsnio 3 dalis, siejama su Direktyvos 92/12 20 straipsniu, turi būti aiškinama taip, kad pagal ją valstybės narės, kurioje yra institucija, į kurią kreipiamasi, teismui draudžiama vertinti, ar šiai institucijai pagal Direktyvos 92/12 6 straipsnį pateiktų prašymų patenkinti pretenzijas, susijusias su akcizais, vykdymas lemia, kad bendrovė du kartus apmokestinama už tuos pačius sandorius ir tas pačias prekes, nes minėta institucija anksčiau pati vykdė tokių įsiskolinimų, susijusių su tokiais sandoriais ir prekėmis, išieškojimą, t. y. įsiskolinimų, kurie nagrinėjami šios valstybės teisme.

45. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo užduoto klausimo esmė susijusi su galimu dvigubu apmokestinimu tais pačiais akcizais, kai atitinkamos prekės apmokestinamos tiek valstybėje narėje, iš kurios jos gabenamos, tiek valstybėje narėje, į kurią jos gabenamos. Taigi pirmiausia reikia išanalizuoti Direktyvoje 92/12 nustatytas taisykles ir priminti, be kita ko, tam tikras taisykles, susijusias

17 2018 m. liepos 25 d. Sprendimas *Dyson*, (C-632/16, EU:C:2018:599, 47 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

18 Kaip nurodė Komisija, reikia pažymėti, kad su mokamaisiais pranešimais, kurie nagrinėjami pagrindinėje byloje, susijusios administracinės procedūros negali būti laikomos „tuo pačiu metu vykdomomis procedūromis“ (prašymo priimti prejudicinį sprendimą 13 punktas), nes šie pranešimai buvo įteikti praėjus penkeriems metams nuo tada, kai 2000 m. bendrovei *Silcompa* buvo įteikti mokamieji pranešimai, susiję su Italijos institucijų pretenzijomis. Be to, atrodo, kad su Italijos institucijų pretenzijomis susijusi byla yra užbaigta, nes *Silcompa* įvykdė visus skolinius reikalavimus pagal taikos sutartį, tačiau turi būti atlikti Italijos teisėje numatyti formalumai (žr. šios išvados 24 punktą).

19 Žr., be kita ko, 5 punktą.

su prievole sumokėti akcizą, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą (B dalis). Nors Direktyvoje 92/12 tam tikra prasme nustatytos apmokestinimo akcizais kompetencijos materialinės taisyklės, šios kompetencijos *įgyvendinimo* pagal procedūrines taisykles tvarka reglamentuota, be kita ko, Direktyvoje 76/308 (C dalis).

B. Dėl akcizo taikymo pagal Direktyvą 92/12

46. Turint tikslą užtikrinti vidaus rinkos sukūrimą ir funkcionavimą [20] Direktyva 92/12 siekiama suderinti materialines akcizais apmokestinamų prekių laikymo, judėjimo ir kontrolės taisykles tam, kad, be kita ko, būtų užtikrintas vienodas akcizų taikymas visose valstybėse narėse. Toks suderinimas iš esmės leidžia išvengti dvigubo apmokestinimo valstybėse narėse [21]. Šio tikslo taip pat siekiama šios direktyvos 6 ir 20 straipsniais, kuriuose nustatytos bendrosios ir specialiosios su akcizų taikymu susijusios taisyklės. Tačiau šis tikslas nebus pasiektas, jeigu Graikijos ir Italijos institucijos šiuo atveju abi viena po kitos turės kompetenciją akcizais apmokestinti tą patį sandorį.

1. Bendros pastabos dėl akcizo taikymo

47. Reikia pažymėti, kad, pirma, pagal Direktyvos 92/12 5 straipsnio 1 dalį apmokestinimą lemiantis įvykis, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą, yra akcizu apmokestinamų prekių gamyba Sąjungos teritorijoje arba jų importas į tą teritoriją. Antra, atsižvelgiant į tai, kad tai yra vartojimo mokesčiai, jie turėtų būti taikomi kuo arčiau galutinio vartotojo [22]. Šiuo tikslu Direktyvos 92/12 6 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad akcizas už akcizais apmokestinamas prekes, pavyzdžiui, alkoholį, tampa mokėtinas, be kita ko, šias prekes išleidus vartoti [23].

48. Paprastai nuo apmokestinimą lemiančio įvykio iki momento, kai akcizas tampa mokėtinas, praeina tam tikras laikas. Būtent tuo metu taikomas Direktyvos 92/12 4 straipsnio c punkte nustatytas akcizo mokėjimo laikino atidėjimo režimas kaip apmokestinimo režimas, taikomas, be kita ko, prekių gamybai, kai akcizo mokėjimas yra laikinai atidėtas [24]. Pagal šį režimą, kuris taikomas pagrindinėje byloje nagrinėjamoms prekėms, akcizas mokėtinas tampa tik prekių, kurioms taikomas šis režimas, išgabenimo ir jų išleidimo vartoti momentu. Vadinasi akcizas, kuriuo apmokestinamos šios prekės, kurioms taikomas šis režimas, dar nėra mokėtinas, nors apmokestinimą lemiantis įvykis jau yra įvykęs [25].

20 Žr., be kita ko, Direktyvos 92/12 ketvirtą konstatuojamąją dalį; taip pat žr. 1998 m. balandžio 2 d. Sprendimą *EMU Tabac ir kt.*, (C-296/95, EU:C:1998:152, 22 punktas), 2001 m. balandžio 5 d. Sprendimą *Van de Water*, (C-325/99, EU:C:2001:201, 39 punktas) ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-240/01, EU:C:2004:251, 36 punktas).

21 2013 m. gegužės 30 d. Sprendimas *Scandic Distilleries* (C-663/11, EU:C:2013:347, 22 ir 23 punktai), 2014 m. liepos 3 d. Sprendimas *Gross* (C-165/13, EU:C:2014:2042, 17 punktas) ir 2015 m. kovo 5 d. Sprendimas *Prankl* (C-175/14, EU:C:2015:142, 20 punktas). Be to, siekis išvengti dvigubo apmokestinimo matomas Direktyvos 92/12 8 straipsnyje, pagal kurį tam tikromis sąlygomis privatiems asmenims leidžiama gabenti prekes į kitą valstybę narę nemokant akcizo, ir šios direktyvos 22 straipsnyje, kuriame numatytas akcizų grąžinimas valstybei narei, iš kurios prekės gabenamos, minėtos direktyvos 7 ir 10 straipsnyje nustatytais atvejais.

22 Dėl principų, kuriais grindžiama Direktyva 92/12, žr. generalinio advokato D. Ruiz-Jarabo Colomer išvadą byloje *Van de Water* (C-325/99, EU:C:2000:614). Taip pat žr. doktriną: D. Berlin „Politique fiscale, Commentaire J. Mégret“, I t., *Éditions de l'Université de Bruxelles*, 2012.

23 Kaip pažymi Komisija, reikia atskirti prekių išleidimą vartoti ir šių prekių vartojimą.

24 2001 m. balandžio 5 d. Sprendimas *Van de Water* (C-325/99, EU:C:2001:201, 31 punktas).

25 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimas *Cipriani* (C-395/00, EU:C:2002:751, 42 punktas), 2010 m. balandžio 29 d. Sprendimas *Dansk Transport og Logistik* (C-230/08, EU:C:2010:231, 78 punktas) ir 2016 m. sausio 28 d. Sprendimas *BP Europa* (C-64/15, EU:C:2016:62, 22 punktas).

49. Direktyvos 92/12 4 straipsnio b punkte ir 11 straipsnio 2 dalyje nustatyta bendra taisyklė, pagal kurią akcizais apmokestinamos prekės, kurioms taikomas akcizo mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gali būti gaminamos, perdirbamos ir laikomos tik valstybės narės, kurioje jos yra, mokestiniame sandėlyje, kuriam ši valstybė yra suteikusi atitinkamą leidimą. Pagal šios direktyvos 15 straipsnį prekės, kurioms taikomas akcizo mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gali būti gabenamos tik iš vieno mokestinio sandėlio į kitą, o svarbiausią vaidmenį šių prekių gabenimo procese atlieka įgaliotasis sandėlio savininkas [26].

50. Taigi Direktyvos 92/12 nuostatomis, vertinamomis kartu, nustatomas vienodas prekėms, kurias valstybės narės apmokestina akcizais, taikomas režimas, grindžiamas principu, kad akcizas taikomas tik vieną kartą. Akcizais apmokestinamų prekių laikymo, judėjimo ir kontrolės taisyklių laikymasis yra būtina Direktyvos 92/12 tikslų įgyvendinimo sąlyga. Vis dėlto negalima atmesti galimybės, kad šių taisyklių praktiškai gali būti nesilaikoma, todėl Direktyvoje 92/12 teisės aktų leidėjas nustatė specialias taisykles.

2. Dėl Direktyvos 92/12 20 straipsnio taikymo srities

51. Remiantis doktrina, didžiausia sukčiavimo tikimybė yra tais atvejais, kai pažeidimas padaromas gabenant prekes, kurioms taikomas akcizo mokėjimo laikino atidėjimo režimas [27]. Atsižvelgiant į tai, kad pažeidimas gali būti padarytas kiekvienoje valstybėje, kurioje prekės gabenamos, Direktyvos 92/12 20 straipsniu siekiama išvengti kompetencijos konfliktų tarp valstybių narių, kurios apmokestina su padarytu pažeidimu susijusias prekes [28]. Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad ši nuostata apibrėžia valstybę narę, kuri vienintelė gali rinkti akcizo mokestį, kai gabenant padarytas pažeidimas ar nesilaikyta reikalavimų, pavyzdžiui, prekės neteisėtai išimtos iš akcizo mokėjimo laikino atidėjimo režimo [29].

52. Tiksliau tariant, Direktyvos 92/12 20 straipsnio 1 ir 2 dalys susijusios su atveju, kai pažeidimas padarytas *gabenant*. 1 dalis, be kita ko, susijusi su atveju, kai minėto pažeidimo vieta yra žinoma, o 2 dalis – su atveju, kai pažeidimas nustatytas nesant galimybės nustatyti jo padarymo vietos. Tokiu atveju laikoma, kad pažeidimas buvo padarytas valstybėje narėje, kurioje jis buvo nustatytas [30].

53. Direktyvos 92/12 20 straipsnio 3 dalyje pažymėta, kad akcizais apmokestinamoms prekėms nepasiekus paskirties vietos ir nesant galimybės nustatyti, kur padarytas pažeidimas, laikoma, kad toks pažeidimas buvo padarytas valstybėje narėje, iš kurios prekės buvo išgabentos ir kuri dėl to turi kompetenciją imtis veiksmų, kad akcizai būtų sumokėti [31]. Taigi ši nuostata reglamentuoja situaciją, kai atitinkamos prekės nepasiekia paskirties vietos. Tokiu atveju kompetenciją turi valstybė narė, iš kurios prekės buvo išgabentos.

26 Dėl pagal Direktyvą 92/12 nustatyto atsakomybės už visą riziką, susijusią su akcizais apmokestinamų prekių, kurioms tokia tvarka taikoma, gabenimu, režimo žr. 2016 m. birželio 2 d. Sprendimą *Kapnoviomichania Karelia* (C-81/15, EU:C:2016:398, 31 ir 32 punktai). Todėl šis sandėlio savininkas yra įpareigotas sumokėti akcizo mokestį, jei pažeidimas, dėl kurio reikia jį mokėti, padaromas gabenant šias prekes.

27 Šiuo klausimu žr. D. Berlin *Jurisclasseur Europe Traité*, Nr. 1650, „Fiscalité indirecte“, 2016 m. sausio 1 d., 56 punktas.

28 Generalinio advokato J. Mischo išvada byloje *Cipriani* (C-395/00, EU:C:2002:209, 74 punktas).

29 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimas *Cipriani* (C-395/00, EU:C:2002:751, 43 punktas) ir 2007 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *BATIG* (C-374/06, EU:C:2007:788, 44 punktas).

30 Tokį aiškinimą patvirtina Direktyvos 2008/118 parengiamieji dokumentai, kuriuose atskleidžiama Direktyvos 92/12 20 straipsnio logika. Žr. pasiūlymą dėl Tarybos direktyvos dėl bendros akcizų tvarkos (COM(2008) 0078 *final*).

31 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimas *Cipriani* (C-395/00, EU:C:2002:751, 47 punktas).

54. Nors minėto 20 straipsnio 2 ir 3 dalyse išdėstytos minėtos prezumpcijos, Direktyvos 92/12 20 straipsnio 4 dalyje numatytas vadinamasis „korekcinis“ mechanizmas tam atvejui, jei prezumpcija vėliau nustoja galioti dėl faktinių aplinkybių, kuriomis remiantis galima nustatyti kitos valstybės narės kompetenciją nei ta, kuriai kompetencija buvo priskirta vadovaujantis šia prielaida. Toje 4 dalyje nurodyta, kad jeigu nesibaigus trejų metų laikotarpiui po ALD išdavimo nustatoma, kurioje valstybėje narėje buvo padarytas pažeidimas [32], tuomet ši valstybė privalo reikalauti sumokėti mokėtiną akcizą.

55. Remiantis minėtomis Direktyvos 92/12 nuostatomis, vertinamomis kartu, galima padaryti kelias išvadas. Pirma, akcizai tampa mokėtini ne tik prekes išleidžiant vartoti, bet taip pat jas išimant (įskaitant ir neteisėtą išėmimą) iš akcizo mokėjimo laikino atidėjimo režimo. Kaip pažymėjo generalinis advokatas D. Ruiz-Jarabo Colomer, „kai veiksmai, kurie yra akcizo atsiradimo pagrindas (importas arba gamyba), vyksta už akcizo mokėjimo laikino atidėjimo režimo taikymo ribų arba kai šis režimas nustojamas taikyti ne tada, kai prekė išleidžiama vartoti, [Sąjungos] teisės aktų leidėjas tokius atvejus prilygina išleidimui vartoti, taigi veiksniams, kurie lemia prievolės sumokėti akcizą atsiradimą, siekiant išvengti akcizais apmokestinamų prekių neapmokestinimo“ [33].

56. Antra, atsižvelgiant į tai, kad akcizais apmokestinamas prekes galima išleisti vartoti tik vieną kartą, jas gabenant padaryto pažeidimo vieta gali būti tik viena. Tokią išvadą patvirtina pažeidimo, padaryto gabenant prekes, prilyginimas jų išleidimui vartoti ir vadinamojo „korekcinio“ mechanizmo įtvirtinimas Direktyvos 92/12 20 straipsnio 4 dalyje. Taigi, nors gabenant tą pačią akcizu apmokestinamą prekę skirtingose valstybėse narėse praktiškai gali būti padaryti keli pažeidimai iš eilės (atvejis, kai padaromi keli pažeidimai), teisiniu požiūriu tik pirmasis iš jų, t. y. tas, kuris lėmė, kad gabenamoms prekėms nustota taikyti akcizo mokėjimo laikino atidėjimo režimą, yra reikšmingas pagal šios direktyvos 20 straipsnį, nes toks pažeidimas lėmė, kad prekės greičiausiai buvo išleistos vartoti.

3. Dėl vadinamojo „korekcinio“ mechanizmo, nustatyto Direktyvos 92/12 20 straipsnio 4 dalyje

57. Direktyvos 92/12 20 straipsnio 4 dalyje nustatytas vadinamasis „korekcinis“ mechanizmas, pagal kurį, jeigu nesibaigus trejų metų laikotarpiui *po ALD išrašymo* [34] nustatoma, kurioje valstybėje narėje buvo faktiškai padarytas pažeidimas, akcizai mokami šioje valstybėje narėje taikant prekių išgabenimo dieną galiojusius tarifus. Šiuo atveju, pateikus akcizų sumokėjimo įrodymą, pirma pritaikytas akcizas grąžinamas. Atsižvelgiant į tai, kad Direktyvos 92/12 20 straipsnio 1–3 dalyse pateiktos pirmesniuose šios išvados punktuose nagrinėtos prezumpcijos, šio straipsnio 4 dalyje nustatytas mechanizmas, taikomas tuo atveju, kai faktinė padėtis skiriasi nuo preziumuotosios. Vis dėlto atsižvelgiant į teisinio saugumo principą minėtas mechanizmas taikomas tik trejus metus po ALD išrašymo.

58. Taigi šioje nuostatoje nustatytos dvi kumuliacinės sąlygos, t. y. pažeidimo padarymas valstybėje narėje, kitoje nei ta, kurioje akcizas buvo sumokėtas, ir trejų metų terminas po ALD išrašymo. Todėl, remiantis Direktyvos 92/12 20 straipsnio 4 dalies struktūra, darytina išvada, kad šio termino laikymasis turi būti nagrinėjamas tik tuo atveju, jeigu būtų nustatyta, kurioje valstybėje narėje faktiškai padarytas pažeidimas, ir ši valstybė yra kita nei iš pradžių nustatyta valstybė narė.

32 Teisingumo Teismas yra ne kartą nusprendęs, kad privatūs asmenys turi teisę susigrąžinti mokesčius, valstybėje narėje sumokėtus pažeidžiant Bendrijos nuostatas. Tokia teisė yra šiomis nuostatomis privatiems asmenims suteiktų teisių, kaip jas išaiškino Teisingumo Teismas, pasekmė ir papildymas. Taigi atitinkama valstybė narė iš esmės privalo grąžinti pažeidžiant Bendrijos teisę surinktus mokesčius (2003 m. spalio 2 d. Sprendimo *Weber's Wine World ir kt.*, C-147/01, EU:C:2003:533 93 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

33 Generalinio advokato D. Ruiz-Jarabo Colomer išvada byloje *Van de Water* (C-325/99, EU:C:2000:614, 38 punktas).

34 Šiuo klausimu Direktyvos 92/12 19 straipsnyje numatyta, kad ALD išrašomas keturiais egzemplioriais, t. y. vienas egzempliorius, skirtas saugoti prekių siuntėjui, vienas egzempliorius, skirtas prekių gavėjui, vienas egzempliorius, kuris turi būti grąžintas prekių siuntėjui atsiskaitymui su už mokesčius atsakingomis institucijomis, ir vienas – skirtas pateikti kompetentingoms paskirties valstybės narės institucijoms. Todėl ALD išrašomas prekių išsiuntimo momentu.

4. Dėl minėtų principų taikymo nagrinėjamu atveju

59. Pirma, iškart reikia pažymėti, kad Italijos ir Graikijos institucijų kompetencijos klausimo nagrinėjimą apsunkina tai, kad prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateikta labai nedaug informacijos apie aptariamas faktines ir teisines aplinkybes. Antra, neturint tam tikros informacijos, nėra galimybės apibrėžti konkrečios aiškinimo problemos, kuri galėtų kilti dėl Direktyvos 92/12. Taigi, nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti faktines aplinkybes ir jas taikyti savo nagrinėjamai bylai, Teisingumo Teismas turi aiškinti Sąjungos teisę, atsižvelgdamas į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo aprašytą faktinę ir teisinę situaciją tam, kad pateiktų šiam teismui informacijos, naudingos sprendimui minėto teismo nagrinėjamoje byloje priimti [35].

60. Reikia priminti, kad, pirma, iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad su pretenzijomis, kurias prašo patenkinti Italijos institucijos ir kurios nurodytos šios išvados 22 punkte, susijusiose bylose Agentūra laikėsi nuomonės, jog pažeidimą lėmė tai, kad nebuvo užbaigtas akcizo mokėjimo laikino atidėjimo režimo taikymas, nes su atitinkamų prekių išsiuntimu susijusiuose ALD, kuriuos buvo gavusi *Silcompa*, buvo suklastotas Graikijos muitinės tarnybos antspaudas. Ši institucija laikėsi nuomonės, kad ALD klastojimas prilyginamas Italijoje padarytam pažeidimui, taigi ir neteisėtam akcizo mokėjimo laikino atidėjimo režimo taikymo užbaigimui, todėl prievolė sumokėti akcizus atsirado Italijoje [36]. Todėl 2000 m. sausio mėn. Agentūra įteikė atitinkamus mokamuosius pranešimus. Antra, su pretenzijomis, kurias prašo patenkinti Graikijos institucijos ir kuriomis buvo grindžiamas pagrindinėje byloje ginčijamas mokamasis pranešimas (nurodytos šios išvados 26 ir 27 punktuose), susijusiose bylose reikia daryti prielaidą, kad Graikijos institucijos savo kompetenciją greičiausiai nustatė pagal Direktyvos 92/12 6 straipsnio 1 dalies a punktą, nes prekės buvo neteisėtai išleistos vartoti Graikijoje – vis dėlto šį aspektą turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas [37].

61. Remiantis tuo, kas išdėstyta, darytina išvada, kad, atsižvelgiant į tai, jog Italijos institucijos konstatavo, kad atitinkamos prekės, kurias išsiuntė *Silcompa* ir kurioms taikomas akcizo mokėjimo laikino atidėjimo režimas, nepasiekė paskirties vietos Graikijoje ir kad su jomis susiję ALD buvo suklastoti, šioms prekėms šis režimas buvo nustotas taikyti dėl pažeidimo, padaryto gabenant akcizu apmokestinamas prekes, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 92/12 20 straipsnį. Taigi galima teigti, kad pagal šio straipsnio 1 dalį Agentūra turėjo teisę reikalauti patenkinti mokestinę pretenziją, taikydama atitinkamas nacionalinės teisės nuostatas. Kaip jau nurodyta ankstesniuose šios išvados punktuose, visa Direktyvos 92/12 20 straipsnio struktūra grindžiama samprata, kad pažeidimo padarymas gabenant prekes, kurioms taikomas akcizo mokėjimo laikino atidėjimo režimas, prilyginamas jų išleidimui vartoti, o tas pačias prekes išleisti vartoti galima tik kartą. Nepaisydama šios taisyklės, 2005 m. Agentūra patenkino Graikijos institucijų pateiktą prašymą suteikti pagalbą dėl reikalavimų sumokėti akcizus, kurį Graikijos institucijos pateikė tai pačiai bendrovei dėl tų pačių aptariamų prekių.

62. Šiuo atveju Teisingumo Teismas neturi jokios konkrečios informacijos, kad galėtų įvertinti galimą pažeidimo padarymą ne Italijoje, o kitoje valstybėje narėje. Neteisėta prekyba bendrovės *Silcompa* išsiųstu etilo alkoholiu Graikijoje, dėl kurios Graikijoje pradėtas baudžiamasis procesas, žinoma, turėtų būti laikoma su aptariamomis prekėmis susijusiu pažeidimu, tačiau, atsižvelgiant į pagrindinės bylos faktines aplinkybes ir Direktyvos 92/12 bendrą struktūrą, tai tėra anksčiau Italijoje padaryto pažeidimo pasekmė.

35 2006 m. lapkričio 9 d. Sprendimas *Chateignier* (C-346/05, EU:C:2006:711, 22 punktas).

36 Vis dėlto Teisingumo Teismui pateiktoje bylos medžiagoje nenurodyta, kokia Direktyvos 92/12 nuostata buvo taikyta nusprendžiant, kad prievolė sumokėti akcizą atsirado Italijoje. Atsižvelgiant į tai, kad remiantis Direktyvos 92/12 20 straipsnio 1 dalies pirma pastraipa tuo atveju, kai pažeidimas padarytas gabenant prekes, kurioms taikomas akcizo mokėjimo laikino atidėjimo režimas, pareiga sumokėti akcizą tenka įgaliotajam sandėlio savininkui, reikia daryti prielaidą, kad nagrinėjamu atveju buvo pritaikyta ši nuostata.

37 Reikia pripažinti, kad prašyme priimti prejudicinį sprendimą beveik nekalbama apie Direktyvos 92/12 nuostatas, kurias pritaikė Graikijos institucijos. Todėl šį aspektą turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

63. Šiomis aplinkybėmis manau: kadangi tai turi nustatyti minėtos institucijos ar teismai, šioje byloje dėl prejudicinio sprendimo priėmimo nėra prasmės analizuoti Direktyvos 92/12 20 straipsnio 4 dalyje nurodytos antros sąlygos, t. y. nuo kada pradedamas skaičiuoti minėtas trejų metų terminas, susijęs su šioje nuostatoje nustatyto vadinamojo „korekcinio“ mechanizmo taikymu. Kaip jau minėjau, šis terminas turi būti nagrinėjamas tik tuo atveju, jeigu būtų buvusi nustatyta valstybė narė, kurioje pažeidimas faktiškai padarytas, ir tai būtų ne iš pradžių nustatyta valstybė narė, tačiau atrodo, kad pagrindinėje byloje taip nėra.

64. Šiomis aplinkybėmis kyla klausimas, ar prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kaip prašomosios valstybės narės teismas, gali tikrinti, ar nėra dviejų institucijų iš dviejų skirtingų valstybių narių pateikto reikalavimo sumokėti akcizus galimo dubliavimo, ir kaip tai turi daryti.

C. Dėl Direktyvos 76/308, susijusios su savitarpio pagalba

1. Dėl analizės teisinio pagrindo

65. Nors vidaus rinkos sukūrimas leido įmonėms visapusiškai išnaudoti jos ekonominę erdvę, nacionaliniams mokesčių administratoriams, kuriems sienos vis dar egzistuoja, nuo XX a. 8-ojo dešimtmečio numatytos tam tikros teisinės pagalbos priemonės, siekiant užtikrinti didesnį veiksmingumą mokesčių srityje [38]. Taigi Direktyva 76/308 siekiama įgyvendinti tarpusavio pasitikėjimo principą, sudarant sąlygas patenkinti pretenzijas tarp valstybių narių [39]. Šioje direktyvoje nustatytos savitarpio pagalbos sistemos įgyvendinimas priklauso nuo atitinkamų nacionalinių institucijų tarpusavio pasitikėjimo [40].

66. Minėtoje direktyvoje numatytos, pirma, trys atskiros ir konkrečios savitarpio pagalbos, kurią institucija, į kurią kreipiamasi, turi teikti institucijos pareiškėjos prašymu, formos, t. y. prašymas suteikti informaciją [41], prašymas adresatui įteikti dokumentus, susijusius su valstybės narės, kurioje yra institucija pareiškėja, institucijos pateikta pretenzija [42] ir prašymas patenkinti pretenzijas, dėl kurių išduotas vykdomasis dokumentas, leidžiantis užtikrinti vykdymą [43]. Antra, Direktyvoje 76/308 išdėstytos konkrečios nuostatos, susijusios su kompetencijos dėl atitinkamo prašymo tarp prašančiosios valstybės narės ir prašomosios valstybės narės nustatymu. Pagrindinėje byloje nagrinėjamas su pretenzijos patenkinimu susijęs prašymas suteikti pagalbą, nes Graikijos institucijos tokį prašymą pateikė Agentūrai.

a) Direktyvos 76/308 12 straipsnyje numatytas kompetencijos padalijimas

67. Direktyvos 76/308 12 straipsnyje numatytas kompetencijos nagrinėti ginčus, susijusius su pretenzija, vykdomuoju dokumentu ar vykdymo priemonėmis, padalijimas tarp prašančiosios valstybės narės ir prašomosios valstybės narės. Kiek tai susiję su tokiais ginčais, sprendimas dėl valstybės narės kompetentingos institucijos, į kurią turi kreiptis bylos šalis, priklauso nuo to, ar kaltinimas susijęs, pirma, su pretenzija arba vykdomuoju dokumentu, kuriuo grindžiamas jos vykdymas, ar, antra, pretenzijos patenkinimo priemonėmis. Kaip pažymėjo generalinis advokatas M. Bobek, Direktyvoje 2010/24, kuria pakeičiama Direktyva 76/308, numatytas *lex auctoritatis*, kaip bendros

38 D. Berlin „Synthèse - Droit fiscal de l'Union européenne“, *JurisClasseur Europe Traité*, 2019 m. gegužės 1 d., 49 punktas.

39 Žr. V. Michel „Juridiction compétente pour le contrôle des mesures de recouvrement“, *Revue Europe*, Nr. 3, 2010 m. kovo mėn., komentaras Nr. 109, ir A. Maîtrot de la Motte „Droit fiscal de l'Union européenne“, Bruylant, 2016, 479 ir paskesni punktai.

40 Žr. 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimą *Donnellan* (C-34/17, EU:C:2018:282, 40 ir 41 punktai).

41 Pagal Direktyvos 76/308 4 straipsnį. Dėl keitimosi informacija žr. F. Fernández Marín „The Right of Defence and the exchange of tax information ruled by ES law“, *Studi Tributari Europei*, 8 t., 2018, p. II, p. 25–95.

42 Pagal Direktyvos 76/308 5 straipsnį.

43 Pagal Direktyvos 76/308 6 straipsnį.

taisyklės, pagal kurią valstybės narės valdžios institucijų veiksmus reglamentuoja tos valstybės narės teisė (taigi nuo šios teisės priklauso ir tų veiksmų teisėtumas), taikymas [44]. Darytina išvada, kad kiekvienos valstybės narės kompetentinga įstaiga nagrinėja tik tos valstybės narės valdžios institucijų pagal tos valstybės teisės aktus atliktų veiksmų ir priimtų priemonių teisėtumą [45].

68. Remiantis Direktyvos 76/308 12 straipsnio 1 dalimi, kai pretenzijos patenkinimo procese ginčijama pretenzija arba vykdomasis dokumentas, kuriuo grindžiamas jos vykdymas, ieškinys pateikiamas prašančiosios valstybės narės kompetentingai institucijai. Tačiau jeigu ginčijamos pretenzijos patenkinimo priemonės, priimtos valstybėje narėje, kur yra institucija, į kurią kreipiamasi, ieškinys, remiantis Direktyvos 76/308 12 straipsnio 3 dalimi, pateikiamas šios valstybės narės kompetentingai institucijai [46].

69. Siekiant pretenzijos patenkinimo procese suinteresuotajai šaliai užtikrinti teisę ginčyti pretenziją arba vykdomąjį dokumentą, kuriuo grindžiamas jos vykdymas, Direktyvos 76/308 12 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad institucija, į kurią kreipiamasi, gavusi informacijos apie tai, kad nagrinėjama byla, susijusi su pretenzijos arba vykdomojo dokumento, kuriuo grindžiamas jos vykdymas, užginčijimu, privalo iškart sustabdyti vykdymo procedūrą, kol prašančiosios valstybės narės kompetentinga institucija priims sprendimą.

70. Kaip matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, šioje išvadoje aprašytą kompetencijos padalijimą lemia tai, kad pretenzija ir vykdomasis dokumentas yra parengti remiantis valstybėje narėje, kurioje yra institucija pareiškėja, galiojančia teise, o kalbant apie vykdymo priemones valstybėje narėje, kurioje yra institucija, į kurią kreipiamasi, pažymėtina, kad ši institucija pagal Direktyvos 76/308 5 ir 6 straipsnius taiko nuostatas, kurios pagal jos nacionalinę teisę yra taikomos atitinkamiems veiksmams [47]. Be to, iš šios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies matyti, kad dokumentas, leidžiantis vykdyti pretenziją, yra tiesiogiai pripažįstamas ir automatiškai laikomas valstybės narės, kurioje yra institucija, į kurią kreipiamasi, pretenzijos vykdymą leidžiančiu dokumentu, o tai, mano nuomone, yra tarpusavio pasitikėjimo principo išraiška. Atsižvelgiant į šį kompetencijų padalijimą darytina išvada, kad institucija, į kurią kreipiamasi, iš esmės negali abejoti priemonės ar sprendimo, dėl kurių institucija pareiškėja, siekdama, kad būtų patenkinta pretenzija, prašo pagalbos, teisėtumu arba vykdytinumu. Vis dėlto jurisprudencijoje šis principas padarytas lankstesnis.

b) Dėl nacionalinių institucijų galimybės atsisakyti teikti savitarpio pagalbą

71. Viena vertus, iš Direktyvos 76/308 8 straipsnio 1 dalies matyti, kad dokumentas, leidžiantis pretenzijos vykdymą, yra tiesiogiai pripažįstamas ir automatiškai laikomas valstybės narės, kurioje yra institucija, į kurią kreipiamasi, pretenzijos vykdymą leidžiančiu dokumentu; kita vertus, iš šios direktyvos 6 straipsnio matyti, kad institucija, į kurią kreipiamasi, „privalo patenkinti“ šią pretenziją, nes minėtoje direktyvoje numatyta, kad institucija, į kurią kreipiamasi, minėtą pretenziją tenkina automatiškai. Be to, nėra jokios konkrečios nuostatos, pagal kurią būtų leidžiama atsisakyti tenkinti tokį prašymą [48]. Nesant tokių nuostatų, Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nustatytas pagrindas, leidžiantis nacionalinėms institucijoms ir įstaigoms išimtiniais atvejais atsisakyti teikti su pretenzijos tenkinimu susijusią pagalbą tuo atveju, kai toks prašymas prieštarauja valstybės viešajai tvarkai.

44 Generalinio advokato M. Bobek išvada byloje *Metirato* (C-695/17, EU:C:2018:944, 40 punktas).

45 Generalinio advokato M. Bobek išvada byloje *Metirato* (C-695/17, EU:C:2018:944, 43 punktas).

46 Taip pat žr. Direktyvos 76/308 dešimtą konstatuojamąją dalį, pagal kurią asmuo, su kuriuo susijusi pretenzija, privalo užginčyti tą pretenziją, pateikdamas ieškinį valstybės narės, kurioje yra institucija pareiškėja, kompetentingai institucijai, ir tokiu atveju institucija, į kurią kreipiamasi, privalo sustabdyti visas jos pradėtas vykdymo procedūras iki to laiko, kol minėta kompetentinga institucija priims atitinkamą sprendimą.

47 2010 m. sausio 14 d. Sprendimas *Kyrian* (C-233/08, EU:C:2010:11, 40 punktas) ir 2019 m. kovo 14 d. Sprendimas *Metirato* (C-695/17, EU:C:2019:209, 34 punktas).

48 Direktyvos 76/308 4 straipsnio 3 dalyje numatyti atsisakymo teikti pagalbą motyvai. Vis dėlto ši nuostata susijusi su prašymu suteikti informaciją, kuris nėra šios bylos dalykas.

72. Savo Sprendime *Kyrian*[49] Teisingumo Teismas nusprendė, kad „negalima [atmesti] galimybės, kad *išimtiniu atveju* valstybės, kurioje yra institucija, į kurią kreipiamasi, institucijos turi teisę tikrinti, ar tokio dokumento vykdymas gali pažeisti, pavyzdžiui, *valstybės narės viešąją tvarką*, ir tam tikrais atvejais visiškai ar iš dalies atsisakyti suteikti paramą arba teikti ją, tik jei laikomasi tam tikrų sąlygų“[50]. Kaip nurodė Teisingumo Teismas, „[s]unkiai suvokiama, kad [ši] valstybė narė vykdytų dokumentą, leidžiantį vykdyti pretenziją, jei toks vykdymas galėtų pažeisti jos *viešąją tvarką*“[51]. Vėlesniame Sprendime *Donnellan*[52] Teisingumo Teismas vadovavosi šiuo principu ir leido atsisakyti teikti pagalbą, jeigu, įgyvendinant su savitarpio pagalba susijusias direktyvos nuostatas, dėl atitinkamo asmens neinformavimo pažeidžiamos pagrindinės teisės, t. y. Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 47 straipsnis[53]. Taip Teisingumo Teismas pritaikė įprastinę savo jurisprudenciją, susijusią su tarpusavio pasitikėjimo principo apribojimu[54], tais atvejais, kai dėl šio principo taikymo galėtų būti pažeistos pagrindinės teisės.

73. Vis dėlto nagrinėjamoje byloje Teisingumo Teismas turi nuspręsti, ar yra atsisakymo teikti pagalbą motyvų, kai nustatyta, kad dubliuojama su akcizais susijusi mokestinė pretenzija[55]. Ar toks dubliavimas valstybei narei įgyvendinant Sąjungos teisę gali būti atsisakymo teikti pagalbą vykdant mokesčių išieškojimą motyvu? Manau, kad pirma reikia išsiaiškinti, ar į šį klausimą negali būti atsakyta remiantis atitinkamomis antrinės teisės nuostatomis, tada – išnagrinėti galimą viešosios tvarkos arba pagrindinių teisių pažeidimą.

2. Dėl prašančiosios valstybės narės įstaigų pareigos įvertinti šios valstybės institucijų kompetenciją

74. Manau, kad į šį klausimą, dėl kurio pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą, galima atsakyti tik neigiamai.

75. Kaip jau nurodyta šios išvados 47–50 punktuose, iš Direktyvos 92/12 struktūros matyti, kad akcizu apmokestinama prekė gali būti vartoti išleista tik kartą, nes prievolė sumokėti akcizą atsiranda prekę išleidžiant vartoti, neatsižvelgiant į tai, ar išleidimas yra teisėtas. Taikant tokius akcizus, pagal Direktyvos 92/12 20 straipsnį prekių išėmimas (įskaitant ir neteisėtą) iš akcizo mokėjimo laikino atidėjimo režimo, kurį lemia jas gabenant padarytas pažeidimas, prilyginamas prekių išleidimui vartoti. Vis dėlto, kaip nurodyta šios išvados 56 punkte, vadovaujantis šia nuostata, reikšmingu laikomas tik pirmas pažeidimas, kuris lemia, kad gabenamos prekės išimamos iš akcizo mokėjimo laikino atidėjimo režimo. Vis dėlto negalima atmesti galimybės, kad realybėje gali kilti nesutarimų dėl tokio pažeidimo padarymo vietos nustatymo.

76. Taigi siekiant atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimą, ar vykstant procedūrai dėl su mokesčių išieškojimu susijusių vykdomųjų dokumentų teisėtumo nagrinėjimo prašomosios valstybės teismas gali vertinti pažeidimo vietos nustatymo aspektą, reikia atsižvelgiant į šios išvados 67–70 punktuose paminėtas Direktyvos 76/308 nuostatas nuspręsti, ar toks

49 2010 m. sausio 14 d. Sprendimas *Kyrian* (C-233/08, EU:C:2010:11).

50 2010 m. sausio 14 d. Sprendimas *Kyrian* (C-233/08, EU:C:2010:11, 42 punktas), patvirtintas 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimu *Donnellan* (C-34/17, EU:C:2018:282, 47 punktas). Išskirta mano.

51 2010 m. sausio 14 d. Sprendimas *Kyrian* (C-233/08, EU:C:2010:11, 43 punktas), patvirtintas 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimu *Donnellan* (C-34/17, EU:C:2018:282, 48 punktas). Išskirta mano.

52 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *Donnellan* (C-34/17, EU:C:2018:282).

53 Teisingumo Teismas, be kita ko, nusprendė, kad Direktyvos 2010/24 14 straipsnio 1 ir 2 dalys turi būti aiškinamos taip, kad pagal jas valstybės narės institucijai nedraudžiama atsisakyti vykdyti reikalavimo, susijusio su kitoje valstybėje narėje skirta bauda, motyvuojant tuo, kad suinteresuotajam asmeniui nebuvo tinkamai pranešta apie sprendimą, kuriuo ši bauda skirta, prieš minėtai institucijai pagal šią direktyvą pateikiant prašymą vykdyti reikalavimą (2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *Donnellan*, C-34/17, EU:C:2018:282).

54 Dėl tarpusavio pasitikėjimo principo ribojimų žr. 2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *N. S. ir kt.* (C-411/10 ir C-493/10, EU:C:2011:865); 2016 m. balandžio 5 d. Sprendimą *Aranyosi ir Căldăraru* (C-404/15 ir C-659/15 PPU, EU:C:2016:198) ir 2018 m. liepos 25 d. Sprendimą *Minister for Justice and Equality (Teismų sistemos trūkumai)* (C-216/18 PPU, EU:C:2018:586).

55 Priešingai nei 2010 m. sausio 14 d. Sprendimas *Kyrian* (C-233/08, EU:C:2010:11) ir 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *Donnellan* (C-34/17, EU:C:2018:282), ši byla nesusijusi su pranešimo tvarka, todėl manau, kad viešosios tvarkos, kaip tai suprantama pagal šią jurisprudenciją, aspektas netaikomas.

nustatymas yra susijęs su pretenzija, vykdomuoju dokumentu arba vykdymo priemonėmis, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 76/308 12 straipsnį. Manau, kad atsakyti į šį klausimą galima remiantis visomis Direktyvos 92/12 nuostatomis, be kita ko, jos 6 ir 20 straipsniais, kuriais, kaip jau buvo nurodyta, siekiama nustatyti valstybių narių kompetenciją rinkti akcizus, taikomus šioje direktyvoje nurodytoms prekėms.

77. Tiksliau tariant, iš Direktyvos 92/12 6 ir 20 straipsnių matyti, kad valstybės narės kompetencija rinkti tokioms prekėms, kaip alkoholis, taikomus akcizus yra susijusi su jų išleidimo vartoti pagal šios direktyvos 6 straipsnį vieta arba su vieta, kur juos gabenant šios prekės buvo išimtos iš akcizo mokėjimo laikino atidėjimo režimo pagal minėtos direktyvos 20 straipsnio 1–3 dalis, arba su vieta, kur faktiškai buvo padarytas pažeidimas ir kuri nustatoma vėliau, vadovaujantis tos pačios direktyvos 20 straipsnio 4 dalimi. Atsižvelgdamas į minėtuose 6 ir 20 straipsniuose nurodytų akcizų taikymo pagrindų, aprašytų ankstesniuose šios išvados punktuose, lygiavertiškumą, manau, kad galima tik viena išvada, t. y. kad klausimas, susijęs su akcizais apmokestinamų prekių išleidimo vartoti vieta arba pažeidimo padarymo vieta, iš pirmo žvilgsnio yra esminis klausimas, susijęs su pačios mokestinės skolos egzistavimu [56]. Kadangi Direktyvoje 92/12 valstybės narės teisė rinkti akcizą yra susieta su tam tikru įvykiu jos teritorijoje, manau, kad akivaizdu, jog, vadovaujantis šios direktyvos 20 straipsniu, su pažeidimo vietos nustatymu susijęs prieštaravimas taip pat turi būti laikomas klausimu, kuris susijęs su pretenzija arba vykdomuoju dokumentu, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 76/308 12 straipsnį. Vadinasi, atsižvelgiant į šios direktyvos logiką, šio klausimo nagrinėjimas negalėtų būti priskirtas prašomosios valstybės narės teismo jurisdikcijai.

78. Nemanau, kad nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą aprašytas atvejis, t. y. atvejis, kai už išvežamas prekes bendrovei taikomas dvigubas apmokestinimas akcizu, apskritai atitinka Direktyvos 92/12 struktūrą. Nors Teisingumo Teismui pateiktoje bylos medžiagoje nėra informacijos, kuri nagrinėjamu atveju pateisintų galimybę prašomajai valstybei narei atsisakyti vykdyti jai pateiktą pagalbos prašymą, motyvuojant tai jos viešosios tvarkos arba pagrindinių teisių pažeidimu, kaip tai suprantama pagal šios išvados 72 punkte nurodytą jurisprudenciją, prašomosios valstybės narės teismas vis dėlto neprivalo, pirma, atsisakyti nagrinėti turimą informaciją, susijusią su analogiška priemone, pritaikyta tai pačiai įmonei šioje valstybėje narėje, t. y. kitoje valstybėje narėje nei valstybė narė, pateikusi prašymą dėl su tomis pačiomis prekėmis susijusio sandorio, ir, antra, vykdyti šį pagalbos prašymą nekeliant klausimų ir mechaniškai.

79. Vadovaujantis tarpusavio pasitikėjimo principu, kuris sukonkretintas Direktyvoje 76/308, visoms valstybėms narėms būtina, kaip reikalaujama, kruopščiai laikytis Sąjungos teisės reikalavimų. Kadangi, kaip matyti iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos, *Silcompa* pareiškė ieškinį dėl mokestinės pretenzijos, susijusios su Graikijos institucijų pritaikytais akcizais, susijusiais su tais pačiais sandoriais ir tomis pačiomis prekėmis, kurios jau buvo apmokestintos Italijoje, Graikijos teismas, kuriame šis ieškinys pareikštas, turi įvertinti, ar Graikijos institucijos turėjo kompetenciją rinkti akcizus už aptariamas prekes, jeigu, atsižvelgiant į šiuo metu turimą informaciją, jos buvo išimtos iš akcizo mokėjimo laikino atidėjimo režimo, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 92/12 3 straipsnį ir 20 straipsnio 1 dalį, dėl Italijoje padaryto pažeidimo. Darytina išvada, kad kol prašančiosios valstybės narės teismas sulauks šių aspektų įvertinimo, prašomosios valstybės narės teismas, vadovaudamasis Direktyvos 76/308 12 straipsnio 2 dalimi, turėtų sustabdyti bylos dėl prašymo suteikti pagalbą vykdymo nagrinėjimą.

56 Dėl mokestinės skolos ir jos išieškojimo muitų srityje dichotomijos pagal analogiją žr. 2005 m. spalio 20 d. Sprendimą *Transport Maatschappij Traffic* (C-247/04, EU:C:2005:628, 26 ir paskesni punktai).

V. Išvada

80. Atsižvelgdamas į išdėstytus argumentus, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Corte suprema di cassazione* (Kasacinis teismas, Italija) pateiktą prejudicinį klausimą:

1976 m. kovo 15 d. Tarybos direktyvos 76/308/EEB dėl savitarpio paramos patenkinant pretenzijas, susijusias su tam tikromis rinkliavomis, muitais ir mokesčiais bei kitomis priemonėmis, su pakeitimais, padarytais 2001 m. birželio 15 d. Tarybos direktyva 2001/44/EB, 12 straipsnio 3 dalis, siejama su 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyvos 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, jų laikymo, judėjimo ir kontrolės, su pakeitimais, padarytais 1992 m. gruodžio 14 d. Tarybos direktyva 92/108/EEB, 6 ir 20 straipsniais, turi būti aiškinama taip, kad valstybės narės, kurioje yra institucija, į kurią kreipiamasi, teismas, kuriam pagal šio 12 straipsnio 3 dalį apskundžiamos su pretenzijos patenkinimu susijusios vykdymo priemonės, negali nagrinėti sąlygų, susijusių su vieta, kur faktiškai buvo padarytas pažeidimas, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 92/12 20 straipsnį. Vis dėlto, kadangi tų pačių prekių dvigubas apmokestinimas akcizu keliose valstybėse narėse pažeidžia Direktyvos 92/12 bendrąją struktūrą, valstybės narės teismas, kuriame pareikštas ieškinys dėl mokestinės pretenzijos, susijusios su akcizais už tuos pačius sandorius ir tas pačias prekes, kurios jau buvo apmokestintos kitoje valstybėje narėje, turi įvertinti, ar institucijos pareiškėjos turėjo kompetenciją rinkti šį akcizą.