GENERALINĖS ADVOKATĖS
MAJA BRKAN IŠVADA,
pateikta 2026 m. vasario 4 d. [1]

Sujungtos bylos T-685/24 ir T-686/24 [*Jelgratz ir Buchgint*] [i]

A (T-685/24)
B (T-686/24)
prieš
Hauptzollamt

(*Finanzgericht Berlin-Brandenburg* (Berlyno Brandenburgo finansų teismas, Vokietija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Akcizai – Direktyva 2008/118/EB – Direktyva (ES) 2020/262/ES – Privačių asmenų įsigyjami bei iš vienos valstybės narės į kitą gabenami produktai – Privačių asmenų asmeniniam naudojimui skirti produktai – Sąvoka – Nacionalinė praktika, pagal kurią į šią sąvoką nepatenka produktai, įsigyjami siekiant nemokamai perduoti juos kitam asmeniui“

Įvadas

1. Prašymai priimti prejudicinį sprendimą pateikti dėl 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvos 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinančios Direktyvą 92/12/EEB (OL L 9, 2009, p. 12), 32 straipsnio ir 2019 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvos (ES) 2020/262, kuria nustatoma bendroji akcizų tvarka (OL L 58, 2020, p. 4), 32 straipsnio išaiškinimo.

2. Šie prašymai buvo pateikti nagrinėjant dvi bylas, atitinkamai A ir B iškeltas *Hauptzollamt Frankfurt (Oder)* (Frankfurto prie Oderio centrinė muitinė, Vokietija, toliau – mokesčių administratorius) dėl tabako mokesčio už cigaretes ir kitus tabako produktus, kuriuos šie asmenys vežė iš Lenkijos į Vokietiją, sumokėjimo. Šiuo mokesčiu, įvestu *Tabaksteuergesetz* (Tabako mokesčio įstatymas), pastarojoje valstybėje narėje nustatytas akcizas, be kita ko, tabako produktams.

[1] Originalo kalba: prancūzų.

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

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3. Šiose bylose svarbūs, be kita ko, direktyvų 2008/118 ir 2020/262 32 ir 33 straipsniai.

Nacionalinė teisė

4. Pagal tiek nuo 2021 m. liepos 1 d. iki 2022 m. spalio 28 d. galiojusios, tiek nuo 2022 m. spalio 29 d. galiojančios redakcijos *Tabaksteuerverordnung* (Tabako mokesčio reglamentas, toliau – *TabStV*) 39 straipsnio 2 dalį:

„Tabako produktų perleidimas, net ir neatlygintinai, nėra laikomas asmeniniu naudojimu pagal [Tabako mokesčio įstatymo] 22 straipsnį, nepriklausomai nuo perduodamo kiekio“.

Pagrindinės bylos ir prejudiciniai klausimai

Byla T-685/24

5. 2022 m. rugpjūčio 6 d. A automobiliu iš Lenkijos atvyko į Vokietiją ir jį patikrino muitinė. Patikrinimo metu ši įstaiga konstatavo, kad buvo rasta 800 cigarečių su Lenkijos banderole. Šis asmuo nurodė, kad cigaretes gabena pažįstamam asmeniui ir kad pats nerūko. Tuomet muitinė pranešimu apie mokėtiną mokestį nustatė 144,17 EUR tabako mokesčio sumą ir konfiskavo cigaretes, kurių vertė, A teigimu, sudarė 135,83 EUR.

6. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme pateiktame skunde dėl šio pranešimo apie mokėtiną mokestį A, be kita ko, nurodė, kad konfiskuotas cigaretes jis pirko savo tėvui, kuris gyvena Vokietijoje, ir kad dėl to jos turi būti laikomos pirktomis „asmeniniam naudojimui“. Atsakydamas į šį argumentą, mokesčių administratorius teigia, kad, vadovaujantis *TabStV* 39 straipsniu, aptariamos cigaretės buvo įvežtos į Vokietiją komerciniais tikslais, nes nebuvo skirtos A rūkyti. Taigi, šios cigaretės nėra atleistos nuo akcizo mokesčio.

7. Tokiomis aplinkybėmis *Finanzgericht Berlin-Brandenburg* (Berlyno Brandenburgo finansų teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [Direktyvos 2008/118] 32 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiamas toks nacionalinis aiškinimas, pagal kurį sąvoka „asmeninis naudojimas“ neapima tabako produktų įsigijimo siekiant juos perleisti kitam asmeniui, net ir neatlygintinai, neatsižvelgiant į įvežamą kiekį?

2. Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai:

Ar [Direktyvos 2008/118] 32 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad sąvoka „asmeninis naudojimas“, atsižvelgiant į kitus kriterijus, visų pirma kiekio kriterijų, apima dovanas artimiems giminaičiams, tačiau neapima dovanų kitiems asmenims?“

Byla T-686/24

8. 2023 m. balandžio 27 d. atlikdama patikrinimą prie Vokietijos sienos, muitinė patikrino iš Lenkijos atvykusį B. Tada B nurodė, kad vežasi du blokus cigarečių ir vieną bloką kaitinamojo tabako produktų (vadinamųjų „Heets“) su Lenkijos mokestiniais žymenimis, B konkrečiai nurodė, kad abu cigarečių blokai skirti jo asmeniniam naudojimui, o kaitinamasis tabakas – jo dukrai. Muitinė konfiskavo kaitinamojo tabako produktų („Heets“) bloką ir B nustatė 28,63 EUR tabako mokestį.

9. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje B ginčija jam pritaikytas priemones. Mokesčių administratoriaus teigimu, cigaretės negali būti atleistos nuo akcizo. Visų pirma, kadangi B ketino „Heets“ bloką padovanoti savo dukrai, pagal *TabStV* 39 straipsnį jo negalima laikyti įvežtu į Vokietiją B „asmeniniam naudojimui“.

10. Esant tokioms aplinkybėms, *Finanzgericht Berlin-Brandenburg* (Berlyno Brandenburgo finansų teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [Direktyvos 2020/262] 32 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiamas toks nacionalinis aiškinimas, pagal kurį sąvoka „asmeninis naudojimas“ neapima tabako produktų įsigijimo siekiant juos perleisti kitam asmeniui, net ir neatlygintinai, neatsižvelgiant į įvežamą kiekį?

2. Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai:

Ar [Direktyvos 2020/262] 32 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad sąvoka „asmeninis naudojimas“, atsižvelgiant į kitus kriterijus, visų pirma kiekio kriterijų, apima dovanas artimiems giminaičiams, tačiau neapima dovanų kitiems asmenims?“

11. Vykstant procesui Bendrajame Teisme, pastabas pateikė Vokietijos ir Švedijos vyriausybės bei Europos Komisija.

Analizė

Dėl pirmojo klausimo

12. Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar pagal Direktyvos 2008/118 32 straipsnį ir Direktyvos 2020/262 32 straipsnį draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos sąvoka „asmeninis naudojimas“ neapima fizinio asmens vienoje valstybėje narėje įvykdyto tabako gaminių įsigijimo, siekiant juos neatlygintinai perleisti trečiajam asmeniui kitoje valstybėje narėje, neatsižvelgiant į minėtų produktų kiekį, kuris turi būti perleistas.

Pirminės pastabos

13. Siekiant išaiškinti direktyvų 2008/118 ir 2020/262 32 straipsnį, kad būtų atsakyta į pirmąjį klausimą, reikia pateikti kelias pirmines pastabas.

14. Pirma, atsižvelgiant į sprendimuose dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą išdėstytus teiginius, bylos T-685/24 faktinėms aplinkybėms, kurios susiklostė 2022 m. rugpjūčio mėn., laiko atžvilgiu taikytina Direktyva 2008/118[2]. Bylos T-686/24 aplinkybėms, kurios susiklostė 2023 m. balandžio mėn., taikytina Direktyva 2020/262[3]. Nors Direktyvos 2020/262 32 straipsnio formuluotė nėra visiškai tokia pat, ji iš esmės atitinka Direktyvos 2008/118 32 straipsnį[4]. Be to, šių dviejų direktyvų nuostatos, kuriomis galima remtis aiškinant sąvoką „asmeninis naudojimas“, kaip ir šiomis direktyvomis siekiami tikslai, yra iš esmės vienodi. Vadinasi, abi bylos gali būti nagrinėjamos kartu.

15. Antra, pagrindinės bylos susijusios su tabako produktais[5], kurie, pagal direktyvų 2008/118 ir 2020/262[6] 1 straipsnio 1 dalies c punktą, yra „akcizais apmokestinamos prekės“. Nagrinėjamu atveju vienoje valstybėje narėje išleisti vartoti tabako produktai buvo įsigyti šioje valstybėje narėje ir perkelti į kitos valstybės narės teritoriją. Darytina išvada, kad pagrindinių bylų aplinkybės patenka į Direktyvos 2008/118 V skyriaus „Akcizais apmokestinamų prekių gabenimas ir apmokestinimas po išleidimo vartoti“ ir Direktyvos 2020/262 V skyriaus „Akcizais apmokestinamų prekių gabenimas ir apmokestinimas po išleidimo vartoti“ nuostatų taikymo sritį. Kiekvienoje direktyvoje šiais skyriais nustatytos trys atskiros tvarkos, t. y. tvarka, taikoma *privačių fizinių asmenų įsigytoms prekėms*, tvarka, taikytina *komerciniais tikslais pristatomoms arba laikomoms prekėms*, ir *nuotolinės prekybos* tvarka.

16. Pagal *privačių fizinių asmenų įsigytoms prekėms* taikomą tvarką, akcizai sumokami valstybėje narėje, kurioje įsigyjamos akcizais apmokestinamos prekės. Tam, kad būtų taikoma ši tvarka, direktyvų 2008/118 ir 2020/262 32 straipsnio 1 dalyje reikalaujama, kad būtų įvykdytos trys sąlygos. Pirma, akcizais apmokestinamas prekes turi įsigyti privatus fizinis asmuo, antra, tas pats fizinis asmuo turi gabenti šias prekes iš vienos valstybės narės į kitą ir, trečia, minėtos prekės turi būti įsigytos minėto privataus fizinio asmens „asmeniniam naudojimui“. Pagal jurisprudenciją, remiantis šiomis trimis sąlygomis, kurios buvo nustatytos jau Direktyvos 92/12/EEB[7] 8 straipsnyje, turi būti galima nustatyti griežtai asmeninį akcizais apmokestinamų produktų, kurie įsigyjami vienoje valstybėje narėje, o vėliau išgabenami į kitą, įsigijimo pobūdį[8].

17. Nagrinėjamu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konstatuoja, kad neginčijama, jog dvi pirmosios sąlygos įvykdytos. Taigi, lieka patikrinti, ar taip pat galėtų būti įvykdyta trečioji sąlyga, susijusi su tuo, kad akcizais apmokestintus produktus įsigijęs asmuo juos turėjo skirti savo „asmeniniam naudojimui“. Toks „asmeniniam naudojimui“ įsigytų produktų

2 Pagal Direktyvos 2008/118 47 straipsnį šia direktyva nuo 2010 m. balandžio 1 d. panaikinta Direktyva 92/12/EEB.

3 Direktyva 2008/118 buvo panaikinta Direktyva 2020/262, kaip nurodyta jos 56 straipsnyje, nuo 2023 m. vasario 13 d.

4 Konkrečiai kalbant, direktyvų 2008/118 ir 2020/262 32 straipsniai nežymiai skiriasi dviem aspektais. 2008 m. direktyvos tekste prancūzų kalba frazė „par lui-même“ („pats“) 2020 m. direktyvoje pakeista fraze „par ce particulier“ („šis privatus fizinis asmuo“). Be to, minėto 32 straipsnio 3 dalies tekste prancūzų kalba pakeista žodžių tvarka.

5 Šioje išvadoje vartojama sąvoka „tabako produktai“ suprantama kaip reiškianti „apdoroto tabako produktus“, kaip jie apibrėžti 2011 m. birželio 21 d. Tarybos direktyvos 2011/64/ES dėl akcizų, taikomų apdorotam tabakui, struktūros ir tarifų (OL L 176, 2011, p. 24) 2 straipsnyje.

6 Byloje T-686/24 ginčijamos prekės yra „kaitinamojo tabako“ gaminiai. Byloje, kurioje priimtas Sprendimas *f6 Cigarettenfabrik*, Teisingumo Teismas nusprendė, kad, turint omenyje patikrinimus, kuriuos turi atlikti nacionalinis teismas, tokie tabako produktai patenka į Direktyvos 2008/118 taikymo sritį kaip „rūkomasis tabakas“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2011/64 5 straipsnį (2024 m. kovo 14 d. sprendimas, *f6 Cigarettenfabrik* (C-336/22, EU:C:2024:226, 29–34 punktai).

7 Teisingumo Teismas nusprendė, kad Direktyvos 2008/118 32–34 straipsniais iš esmės nebuvo pakeisti 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyvos 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole (OL L 76, 1992, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 179), 7–9 straipsniai, bet šių straipsnių turinys buvo pakartotas juos paaiškinant (žr. 2013 m. liepos 18 d. Sprendimą *Metro Cash & Carry Danmark* (C-315/12, EU:C:2013:503, 42 punktas)], todėl su Direktyva 92/12 susijusi teismų praktika taip pat taikoma Direktyvai 2008/118 (2022 m. birželio 9 d. Sprendimas *IMPERIAL TOBACCO BULGARIA* (C-55/21, EU:C:2022:459, 37 punktas)].

8 1998 m. balandžio 2 d. sprendimas *EMU Tabac ir kt.* (C-C-296/95, EU:C:1998:152, 26 punktas) ir 2006 m. lapkričio 23 d. sprendimas *Joustra* (C-5/05, EU:C:2006:733, 33 punktas).

kvalifikavimas ypač svarbus dėl to, kad produktams, kuriuos privatus fizinis asmuo įsigyja kitoms nei „asmeninis naudojimas“ reikmėms, galioja Direktyvoje 2008/118 numatyta tvarka, taikoma *laikymui komerciniais tikslais*, arba Direktyvoje 2020/262 numatyta tvarka, taikoma *pristatymui komerciniais tikslais*[9]. Pagal Direktyvų 2008/118 ir 2020/262 33 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą, kai akcizais apmokestinamos prekės, kurioms taikoma *laikymui ar pristatymui komerciniais tikslais nustatyta tvarka*, laikomos arba pristatomos komerciniais tikslais, akcizai joms taikomi paskirties valstybėje narėje.

18. Trečia, aiškinant nuostatas, susijusias su *privačių fizinių asmenų įsigijimams* taikoma tvarka, byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Joustra*, Teisingumo Teismas nusprendė, kad, pagal „asmeninio naudojimo“ sąlygą, „produktai turi būti skirti individualiam juos įsigijusių privačių asmenų naudojimui, ir todėl ji neapima produktų, kuriuos įsigijo privatus fizinis asmuo ir kurie yra skirti kitų privačių fizinių asmenų naudojimui“[10]. Svarbu pabrėžti, kad toks aiškinimas buvo atliktas tokiomis faktinėmis aplinkybėmis, kai privatus fizinis asmuo valstybėje narėje įsigijo labai didelį kiekį akcizais apmokestinamų prekių (t. y. vyno)[11] asmeniniam naudojimui ir trečiųjų šalių naudojimui, ir už tą jų dalį, kuri nebuvo skirta jo asmeniniam naudojimui, jam sumokėjo minėtos trečiosios šalys.

19. Bylos *Joustra* faktinės aplinkybės labai skiriasi nuo šiuo atveju nagrinėjamų pagrindinių bylų, kurioms būdinga tai, kad privatus fizinis asmuo prekes įsigijo siekdamas neatlygintinai perleisti jas pirkėjo šeimos nariams, o iš vienos valstybės narės į kitą gabenamų tabako produktų kiekis neviršijo direktyvų 2008/118 ir 2020/262 32 straipsnio 3 dalies a punkte numatytų orientacinių ribinių kiekių. Taigi, pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar Teisingumo Teismo byloje *Joustra* pateiktas privataus fizinio asmens asmeninio naudojimo sąvokos aiškinimas turi būti taikomas ir jo nagrinėjamose bylose.

20. Siekiant atsakyti į šį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimą, pirmiausia reikia nustatyti, ar sąvoka „asmeninis naudojimas“, kaip ji suprantama pagal direktyvų 2008/118 ir 2020/262 32 straipsnio 1 dalį, yra autonomiška Sąjungos teisės sąvoka, kuri visų valstybių narių teritorijoje turi būti aiškinama vienodai.

Sąvoka „asmeninis naudojimas“, kaip autonomiška Sąjungos teisės sąvoka

21. Byloje, kurioje priimtas Sprendimas *EMU Tabac*, Teisingumo Teismas nusprendė, kad Direktyvos 92/12 8 straipsnio tekste nėra jokios aiškios nuorodos į nacionalinės teisės aktus[12]. Taigi, šioje nuostatoje vartojamos sąvokos, t. y. sąvokos „privatus fizinis asmuo“, „asmeninis naudojimas“ ir „paties fizinio asmens vykdomas gabenimas“, yra autonomiškos Sąjungos teisės sąvokos, kurios, kadangi nėra aiškios nuorodos į valstybių narių teisę, kuri padėtų nustatyti jų prasmę ir apimtį, paprastai visoje Sąjungoje turi būti aiškinamos savarankiškai ir vienodai[13].

[9] Dėl *privačių fizinių asmenų įsigytoms prekėms* taikomos tvarkos ir *laikymo ar tiekimo komerciniais tikslais* tvarkos santykio žr. šios išvados 32 punktą.

[10] 2006 m. lapkričio 23 d. Sprendimas *Joustra* (C-5/05, EU:C:2006:733, 35 punktas).

[11] Byloje *Joustra* nagrinėtas privataus fizinio asmens įsigytas bendras vyno kiekis gerokai viršijo Direktyvos 92/12 9 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje numatytus orientacinius lygius.

[12] 1998 m. balandžio 2 d. Sprendimas *EMU Tabac ir kt.* (C-296/95, EU:C:1998:152, 30 punktas).

[13] Šiuo klausimu žr. 2018 m. rugpjūčio 7 d. Sprendimą *Bichat ir kt.* (C-61/17, C-62/17 ir C-72/17, EU:C:2018:653, 29 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

22. Reikia pažymėti, kad Direktyvų 2008/118 ir 2020/262 32 straipsnio 1 dalies formuluotė iš esmės yra panaši į Direktyvos 92/12 8 straipsnio formuluotę. Tiesa, teisės aktų leidėjas direktyvų 2008/118 ir 2020/262 32 straipsnį papildė antra dalimi, kurios nebuvo Direktyvos 92/12 8 straipsnyje. Pagal direktyvų 2008/118 ir 2020/262 32 straipsnio 2 dalį, *siekdamos nustatyti*, ar 1 dalyje nurodytos akcizais apmokestinamos prekės yra skirtos *privataus fizinio asmens asmeniniam naudojimui*, valstybės narės turi atsižvelgti bent į direktyvų 2008/118 ir 2020/262 32 straipsnio 2 dalies a–e punktuose nurodytus elementus. Vis dėlto šios 2 dalies įtraukimas negali būti laikomas aiškia nuoroda į nacionalinę teisę, dėl kurios Bendrasis Teismas negalėtų, remdamasis direktyvų 2008/118 ir 2020/262 32 straipsnio 1 dalimi, pateikti autonomiškos ir vienodos apibrėžties pagal Sąjungos teisę. Iš tiesų minėtų direktyvų 32 straipsnio 2 dalyje nenustatyta, kad sąvoka „asmeninis naudojimas“ nustatoma pagal valstybių narių nacionalinės teisės aktus. Šioje nuostatoje tik neišsamiai išvardyti kriterijai, į kuriuos valstybės narės turi atsižvelgti, kad galėtų įvertinti, ar akcizais apmokestinamų prekių įsigijimas patenka į sąvokos „asmeninis naudojimas“, kuri yra autonomiška Sąjungos teisės sąvoka, taikymo sritį.

23. Žinoma, siekdamos nustatyti, ar akcizais apmokestinama prekė skirta privataus fizinio asmens asmeniniam naudojimui, taikydamos Direktyvos 2008/118 ir
Direktyvos 2020/262 32 straipsnio 2 dalies e punkte numatytą kriterijų, susijusį su akcizais apmokestinamų prekių kiekiu, valstybės narės turi tam tikrą diskreciją. Iš tiesų, įgyvendinant šį kiekybinį kriterijų, 32 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad valstybės narės gali nustatyti orientacinius ribinius kiekius, naudotinus kaip įrodymas, ir pažymima, kad, tabako produktų atveju, minėti ribiniai kiekiai *negali būti mažesni nei* 800 vienetų cigarečių ir 1,0 kg rūkomojo tabako. Iš šio pagal direktyvas 2008/118 ir 2020/262 leidžiamo lankstumo matyti, kad privataus fizinio asmens asmeniniam naudojimui skirtų prekių įsigijimo kvalifikavimas įvairiose valstybėse narėse gali skirtis.

24. Vis dėlto, kadangi direktyvų 2008/118 ir 2020/262 32 straipsnio 1 dalyje nėra jokios aiškios nuorodos į tai, kad valstybės narės turi teisę nustatyti jo reikšmę ir taikymo sritį, pats sąvokos „asmeninis naudojimas“ aiškinimas skirtingose valstybėse narėse negali būti skirtingas. Pavyzdžiui, jei valstybės narės turėtų diskreciją nustatyti, ar akcizais apmokestinami produktai, privataus fizinio asmens įsigyti vienoje valstybėje narėje, siekiant juos nemokamai perleisti trečiosioms šalims kitoje valstybėje narėje, yra privataus fizinio asmens įsigyti „asmeniniam naudojimui“, kiltų pavojus, kad šios sąvokos taikymas skirtingose valstybėse narėse skirtųsi, o tai pažeistų reikalavimą vienodai taikyti Sąjungos teisę.

Dėl sąvokos „asmeninis naudojimas“ aiškinimo

25. Pagal suformuotą jurisprudenciją aiškinant Sąjungos teisės nuostatą reikia atsižvelgti ne tik į šios nuostatos formuluotę ir ja siekiamus tikslus, bet ir į jos kontekstą bei Sąjungos teisės nuostatų visumą, o šios teisės nuostatos genezė taip pat gali suteikti svarbios informacijos ją aiškinant [14].

[14] 2018 m. gruodžio 10 d. Sprendimas *Wightman ir kt.* (C-621/18, EU:C:2018:999, 47 punktas) ir 2025 m. lapkričio 11 d. Sprendimas *Danija / Parlamentas ir Taryba (Salaires minimaux adéquats)* (C-19/23, EU:C:2025:865, 106 punktas).

– *Pažodinis aiškinimas*

26. Kai kuriose 2008/118 ir 2020/262 direktyvų 32 straipsnio 1 dalies kalbinėse versijose, įskaitant versijas anglų („*own use*“), italų („*uso personale*“), ispanų („*uso propio*“), portugalų („*uso pessoal*“) slovėnų („*lastno uporabo*“) ir kroatų („*vlastitu uporabu*“) kalbomis, vartojamos formuluotės, pagal kurias akcizo mokesčiu apmokestinamas prekes turi asmeniškai naudoti jas įsigijęs privatus fizinis asmuo.

27. Kitose kalbinėse versijose vartojamos formuluotės, pagal kurias negalima atmesti galimybės, kad akcizais apmokestinamus produktus gali naudoti kitas asmuo nei juos įsigijęs privatus fizinis asmuo. Tai konkrečiai pasakytina apie versijas prancūzų („*besoins propres*“), vokiečių („*Eigenbedarf*“) ir olandų („*eigen behoeften*“) kalbomis. Iš tikrųjų šias formuluotes iš dalies būtų galima suprasti taip, kad „asmeninių poreikių“ tenkinimas gali apimti tam tikrą produktų įsigijimą siekiant nemokamai juos perleisti trečiajai šaliai.

28. Taigi, iš direktyvų 2008/118 ir 2020/262 32 straipsnio 1 dalies formuluotės negalima vienareikšmiškai nustatyti, ar vartojant sąvoką „asmeniniam naudojimui“ būtinai turima omenyje, kad tabako produktus naudos privatus fizinis asmuo, juos įsigijęs kitoje valstybėje narėje.

– *Kontekstinis aiškinimas*

29. Dera patikrinti, ar iš sąvokos „asmeniniam naudojimui“ konteksto galima gauti informacijos, leidžiančios nustatyti, ar ši sąvoka turėtų būti aiškinama kaip apimanti tabako produktus, kuriuos privatus fizinis asmuo įsigijo tam, kad nemokamai perleistų juos trečiajai šaliai.

30. Tam atvejui, kai vienoje valstybėje narėje jau išleistos vartoti prekės gabenamos į kitą valstybę narę, direktyvų 2008/118 ir 2020/262 V skyriuje numatytos trys skirtingos tvarkos. Direktyvų 2008/118 ir 2020/262 32 straipsnyje numatyta *privačių fizinių asmenų įsigytoms prekėms*, Direktyvos 2008/118 33 ir 34 straipsniuose ir Direktyvos 2020/262 32–43 straipsniuose – *komerciniais tikslais pristatomoms arba laikomoms prekėms*, o
Direktyvos 2008/118 36 straipsnyje ir Direktyvos 2020/262 44 straipsnyje – *nuotolinei prekybai* taikoma tvarka.

31. *Komerciniais tikslais pristatomoms arba laikomoms prekėms* skirta tvarka netaikoma, kai akcizais apmokestinami produktai patenka į *nuotolinės prekybos* tvarkos taikymo sritį.

32. Kita vertus, dėl *privačių fizinių asmenų įsigytoms prekėms* taikomos tvarkos sąsajų su *komerciniais tikslais laikomoms prekėms* taikoma tvarka, kuri buvo numatyta Direktyvoje 92/12, savo išvadoje byloje *Joustra* generalinis advokatas F.G. Jacobs nurodė, kad „prekės, įsigytos privataus asmens individualiam naudojimui, ir komerciniais tikslais laikomos prekės yra priskirtinos visiškai skirtingoms kategorijoms“ [15]. Be to, byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Metro Cash & Carry Danmark*, Teisingumo Teismas priminė, kad „produktai, kurie nėra laikomi asmeniniais tikslais, turi būti būtinai pripažinti laikomais komerciniais tikslais“ [16]. Tai, kad *privačių fizinių asmenų įsigytoms prekėms* taikoma tvarka ir *komerciniais tikslais pristatomoms arba laikomoms prekėms* taikoma tvarka yra alternatyvios, matyti ir iš teisės aktų raidos. Iš tiesų pagal Direktyvos 2008/118 33 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą ir Direktyvos 2020/262 33 straipsnio 2 dalį *komerciniais tikslais pristatomoms arba laikomoms*

[15] Generalinio advokato F.G. Jacobs išvada byloje *Joustra* (C-5/05, EU:C:2005:737, 62 punktas).

[16] 2013 m. liepos 18 d. Sprendimas *Metro Cash & Carry Danmark* (C-315/12, EU:C:2013:503, 45 punktas).

prekėms skirta tvarka netaikoma, kai akcizais apmokestinamoms prekėms taikoma minėtų direktyvų 32 straipsnio 1 dalyje numatyta *privačių fizinių asmenų įsigytoms prekėms* skirta tvarka. Taigi, kai produktus valstybėje narėje įsigyja privatus fizinis asmuo, visi produktai, kurie nėra įsigyjami jo „asmeniniam naudojimui“, patenka į *komerciniais tikslais pristatomoms arba laikomoms prekėms* skirtos tvarkos taikymo sritį. Aplinkybė, kad pastarosios tvarkos pavadinime minimi *komerciniai tikslai*, nereiškia, kad jei privataus fizinio asmens neatlygintinai atliekamas akcizais apmokestinamų prekių perleidimas trečiajai šaliai automatiškai nepatenka į *laikymo ar pristatymo komerciniais tikslais* tvarkos taikymo sritį. Iš tikrųjų *komerciniais tikslais pristatomoms arba laikomoms prekėms* skirta tvarka netaikoma tik tuo atveju, jei toks nemokamas perleidimas trečiajai šaliai laikomas su pirkėjo „asmeniniu naudojimu“ susijusia situacija.

33. Iš to matyti, kad, taikant kontekstinį aiškinimą ir siekiant nustatyti, ar sąvoka „asmeniniam naudojimui“ apima privataus fizinio asmens atliekamą akcizais apmokestinamų prekių, skirtų neatlygintinai perleisti trečiajam asmeniui, įsigijimą, išnagrinėjus direktyvų 2008/112 ir 2020/262 32 straipsnio 2 dalyje numatytus kriterijus, negalima daryti vienareikšmės išvados dėl šios sąvokos apimties. Iš tikrųjų tarp šių kriterijų, kuriuos valstybės narės turi naudoti siekdamos nustatyti, ar akcizais apmokestinami produktai yra skirti privataus fizinio asmens „asmeniniam naudojimui“, remiantis 32 straipsnio 2 dalies a–d punktuose nustatytais kriterijais, dėl jų bendro pobūdžio ir netikslumo negalima aiškiai suprasti, ar privataus fizinio asmens atliekamas tokių produktų nemokamas perleidimas trečiajai šaliai patenka į šios sąvokos taikymo sritį. Be to, kalbant apie minėtų direktyvų 32 straipsnio 3 dalyje[17] nurodytus orientacinius ribinius kiekius, nėra jokių duomenų, kuriais remiantis būtų galima nustatyti, kad šios ribos, beje, santykinai aukštos, buvo nustatytos turint omenyje, jog pirkėjas šiuos produktus naudos tik asmeniniams tikslams, ar kad tai yra kiekiai, kuriuos pasiekus atsiras rizika, jog pirkėjas šiuos produktus perleis trečiajai šaliai už atlygį.

34. Kadangi kontekstinis aiškinimas yra neįtikinamas, išnagrinėsiu *privačių fizinių asmenų įsigytoms prekėms* taikomos tvarkos genezę ir raidą.

– *Privačių fizinių asmenų įsigytoms prekėms taikomos tvarkos genezė ir raida*

35. Visų pirma galima pažymėti, jog pasiūlyme, kuriuo remiantis buvo priimta Direktyva 92/12, Komisija nesiūlė įdiegti *privačių fizinių asmenų įsigytoms prekėms taikytinos tvarkos*[18]. Iš tiesų dėl to, kad akcizų tarifai nebuvo realiai suderinti, valstybės narės paprašė įtraukti šią tvarką į šios direktyvos 8 straipsnį, kad akcizais apmokestinamų prekių gabenimas būtų susietas su šios išvados 16 punkte nurodytų trijų sąlygų laikymusi[19].

[17] Direktyvų 2008/118 ir 2020/262 32 straipsnio 3 dalyje nurodyti orientaciniai ribiniai kiekiai susiję su akcizais apmokestinamų prekių kiekio kriterijaus, numatyto 32 straipsnio 2 dalies e punkte, įgyvendinimu. Tai yra ribiniai kiekiai, kuriais remdamosi valstybės narės gali nuginčijamai daryti prielaidą, jog privataus fizinio asmens įsigytos prekės nėra skirtos jo „asmeniniam naudojimui“.

[18] Pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais bei jų laikymu ir judėjimu (COM(90) 431 *final*) (OL C 322, 1990, p. 1).

[19] Šiuo klausimu žr. 2004 m. balandžio 2 d. Komisijos ataskaitą Europos Parlamentui, Tarybai ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui dėl Direktyvos 92/12/EEB 7–10 straipsnių taikymo (COM(2004) 227 *final*), prie kurios buvo pridėtas pasiūlymas iš dalies pakeisti Direktyvą 92/12 (toliau – Komisijos 2004 m. ataskaita), visų pirma 3.4.2 punktą.

36. Iš direktyvų 2008/118[20] ir 2020/262 parengiamųjų dokumentų matyti, jog dėl to, kad akcizų tarifai nesuderinti, *privačių fizinių asmenų įsigytoms prekėms* taikytina tvarka yra vienas iš pagrindinių valstybėms narėms, ypač toms, kurios taiko didesnius akcizo tarifus nei kaimyninės valstybės narės, susirūpinimą keliančių veiksnių[21].

37. 2008 m. pasiūlyme Komisija siūlė atlikti keletą svarbių *privačių fizinių asmenų įsigytoms prekėms* taikomos tvarkos pakeitimų[22]. Konkrečiau kalbant, nepaisant kai kurių valstybių narių siekio siaurai aiškinti privačių asmenų įsigytų prekių laisvo judėjimo principą[23], ji pasiūlė, kad privatus fizinis asmuo galėtų be tiesioginio ar netiesioginio atlygio išsiųsti visas akcizais apmokestinamas prekes kitam privačiam asmeniui. Taigi, iš šio pasiūlymo matyti, kad Komisija buvo linkusi manyti, jog sąvoka „asmeniniam naudojimui“ turėtų būti aiškinama taip, kad ji apima ir pirkimus, kuriuos asmuo atlieka siekdamas nemokamai perleisti prekes trečiajai šaliai. Be to, Komisija taip pat pasiūlė galimybę, kad akcizais apmokestinamas prekes, išskyrus tabako produktus, galėtų įsigyti vienas privatus fizinis asmuo kito privataus fizinio asmens naudai. Ji taip pat siūlė panaikinti valstybių narių galimybę taikyti orientacinius ribinius kiekius. Reikia pažymėti, kad nė vienas iš šių pasiūlymų, kuriais siekta pakeisti *privačių fizinių asmenų įsigytoms prekėms* taikomą tvarką, nebuvo teisės aktų leidėjo įtrauktas į Direktyvą 2008/118. Taigi, atsižvelgdamas į kai kurių valstybių narių norą laikytis siauro šios tvarkos aiškinimo, teisės aktų leidėjas galbūt nenorėjo pritarti Komisijos požiūriui, kad nemokamas produktų perleidimas tarp privačių fizinių asmenų galėtų patekti į sąvokos „asmeninis naudojimas“ taikymo sritį.

38. Kiek tai susiję su *privačių fizinių asmenų įsigytoms prekėms* taikomos tvarka, per Direktyvos 2020/262 priėmimo procedūrą Komisija atliko vien redakcinius pakeitimus[24], kurių daugumą teisės aktų leidėjas priėmė. Galima pažymėti, kad per procedūrą, kuriai pasibaigus buvo priimta Direktyva 2020/262, Komisija nusprendė laikytis savo 2008 m. pasiūlyme išdėstytai pozicijai priešingo požiūrio: nurodė, kad sąvoka „asmeninis naudojimas“ reiškia tik asmeninį įgijėjo vartojimą, taigi, neapima kitiems asmenims skirtų dovanų[25]. Taigi, nors Komisijos pozicija laikui bėgant keitėsi, atrodo, kad teisės aktų leidėjo pozicija dėl *privačių fizinių asmenų įsigytoms prekėms* taikomos tvarkos išliko nuosekli, nes nuo tada, kai buvo priimta Direktyva 92/12, ji iš esmės nepasikeitė.

– *Teleologinis aiškinimas*

39. Direktyvų 2008/118 ir 2020/262 tikslas buvo nustatyti suderintą bendrą akcizų sistemą, siekiant užtikrinti laisvą atitinkamų prekių judėjimą ir tinkamą vidaus rinkos veikimą[26]. Kalbant apie *privačių fizinių asmenų įsigytoms prekėms* taikomą tvarką, iš Direktyvos 2008/118 27 konstatuojamosios dalies ir iš Direktyvos 2020/262 40 konstatuojamosios

[20] Dėl akcizais apmokestinamų produktų judėjimo po jų išleidimo vartoti 2008 m. vasario 26 d. pasiūlyme dėl direktyvos dėl bendros akcizų tvarkos (COM(2008) 78 *final/2*) (toliau – Komisijos 2008 m. pasiūlymas), visų pirma p. 11, daroma nuoroda į Komisijos 2004 m. ataskaitą, minimą šios išvados 19 išnašoje.

[21] Dėl Direktyvos 2008/118 priėmimo procedūros žr., be kita ko, Komisijos 2004 m. ataskaitą, visų pirma 3.4.1.3 punktą. Dėl Direktyvos 2020/262 priėmimo procedūros žr., be kita ko, 2019 m. kovo 8 d. Tarybos generalinio sekretoriato dokumento FISC 161, ECOFIN 279, IA 92 6–8 punktus.

[22] Komisijos 2008 m. pasiūlymas, visų pirma p. 33.

[23] Komisijos 2004 m. ataskaita, visų pirma 3.4.2 punktas „Nekomercinis judėjimas, nurodytas 3.4.1.2 punkte“.

[24] 2018 m. gegužės 25 d. Pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, kuria nustatoma bendroji akcizų tvarka, COM(2018) 346 *final*, visų pirma p. 50–51.

[25] Ši Komisijos pozicija išdėstyta pareiškime, pridėtame prie 2019 m. gruodžio 10 d. Tarybos posėdžio protokolo. Šiuo klausimu iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad parengiamųjų darbų etapu paruoštomis deklaracijomis, kuriomis remiantis buvo priimta direktyva, negalima remtis aiškinant, jeigu jų turinys neatsispindi aptariamos nuostatos tekste, nes dėl to jos neturi teisinės galios (šiuo klausimu žr. 2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WEG Tevesstraße* (C-449/19, EU:C:2020:1038, 44 punktą).

[26] Šiuo klausimu pagal analogiją žr. 2022 m. sausio 13 d. Sprendimą *MONO* (C-326/20, EU:C:2022:7, 28 punktas).

dalies matyti, kad ja siekiama įgyvendinti vidaus rinkos reglamentavimo principą. Šiuo klausimu reikia priminti, kad, kaip matyti iš šios išvados 35 punkto, šią tvarką teisės aktų leidėjas įtvirtino Direktyva 92/12, nes akcizų tarifai iš tikrųjų nebuvo iš tikrųjų suderinti siekiant, kad akcizais apmokestinamų prekių gabenimui būtų taikomos minėtos direktyvos 8 straipsnyje numatytos trys sąlygos, pakartotos direktyvų 2008/118 ir 2020/262 32 straipsnio 1 dalyje.

40. Kalbant apie Direktyvą 2008/118, iš jurisprudencijos matyti, kad kova su sukčiavimu, mokesčių vengimu ir galimu piktnaudžiavimu yra šia direktyva siekiamas tikslas[27]. Tai taip pat yra vienas iš Direktyva 2020/262 siekiamų tikslų, juo labiau, kad iš minėtos direktyvos 41 konstatuojamosios dalies matyti, jog dėl valstybių narių akcizų, be kita ko, taikomų tabako produktams, dydžio skirtumų, kurie tam tikrais atvejais yra dideli, valstybės narės turi galėti suvaldyti riziką, dėl kurios susidaro palankesnės sąlygos sukčiavimui mokesčiais, mokesčių vengimui ar piktnaudžiavimui mokesčiais, kyla grėsmė viešajai politikai ar žmonių sveikatos ir gyvybės apsaugai arba joms kenkiama.

41. Kalbant konkrečiai apie tabako produktus, direktyvų 2008/118 ir 2020/262 1 straipsnio 1 dalies c punkte daroma nuoroda į apdorotą tabaką, kuriam taikoma Direktyva 2011/64[28]. Iš pastarosios direktyvos 2 konstatuojamosios dalies matyti, kad Sąjungos teisės aktais, kuriais, reglamentuojami su tabako produktais susiję fiskaliniai klausimai, turi būti užtikrintas tinkamas vidaus rinkos veikimas ir, kartu, aukštas sveikatos apsaugos lygis, kaip reikalaujama pagal SESV 168 straipsnį. Taigi, laikausi nuomonės, kad tiek, kiek direktyvos 2008/118 ir 2020/262 yra susijusios su tabako produktais, jos turi būti priskiriamos prie tabakui taikomų mokesčių teisės aktų.

42. Vadinasi, sąvoka „asmeninis naudojimas“ turi būti aiškinama atsižvelgiant į kovos su sukčiavimu, mokesčių vengimu ir galimu piktnaudžiavimu bei žmogaus sveikatos apsaugos tikslus.

43. Pirma, plačiai aiškinant sąvoką „asmeninis naudojimas“, asmuo galėtų įsigyti tabako produktus valstybėje narėje, kurioje šiems produktams taikomi maži akcizo tarifai (įsigijimo valstybė narė), kad vėliau juos nemokamai perleistų trečiajam asmeniui, gyvenančiam kitoje valstybėje narėje, kurioje taikomi didesni akcizo tarifai (paskirties valstybė narė), o tai galėtų skatinti mokesčių vengimą ir sukčiavimą ar piktnaudžiavimą mokesčiais.

44. Šiuo klausimu reikia priminti, kad Teisingumo Teismas yra pažymėjęs, jog cigarečių rinka yra ypač palanki neteisėtos prekybos plėtrai[29]. Galimybė pasinaudoti direktyvų 2008/118 ir 2020/262 32 straipsnio 1 dalyje numatyta tvarka grindžiama vien tabako produktus įsigijusio privataus fizinio asmens teiginiu, kad šie produktai skirti nemokamai perleisti trečiajai šaliai paskirties valstybėje narėje, kelia ne tik mokesčių vengimo ar sukčiavimo, bet ir piktnaudžiavimo mokesčiais riziką.

[27] Šiuo klausimu žr. 2017 m. birželio 29 d. Sprendimą *Komisija / Portugalija* ((C-C-126/15, EU:C:2017:504, 59 punktas), 2021 m. birželio 10 d. Sprendimą *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Agent innocent)* (C-279/19, EU:C:2021:473, 31 punktas) ir 2022 m. birželio 9 d. Sprendimą *IMPERIAL TOBACCO BULGARIA* (C-55/21, EU:C:2022:459, 55 punktas).

[28] Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 1 dalies c punkte daroma nuoroda į 1995 m. lapkričio 27 d. Tarybos direktyvą 95/59/EB dėl kitų nei apyvartos mokesčių, kurie turi įtakos apdoroto tabako suvartojimui (OL L 291, 1995, p. 40; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 283), 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvą 92/79/EEB dėl mokesčių, taikomų cigaretėms, derinimo (OL L 316, 1992, p. 8; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 3 sk., 13 t., p. 202) ir 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvą 92/80/EEB dėl mokesčių, taikomų kitam nei cigaretės pramoniniam tabakui, derinimo (OL L 316, 1992, p. 10; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 3 sk., 13 t., p. 204), kurios, kaip nurodyta Direktyvos 2011/64 21 straipsnio pirmoje pastraipoje, buvo panaikintos šia direktyva. Direktyvos 2011/64 21 straipsnio antroje pastraipoje nurodyta, kad nuorodos į panaikintas direktyvas laikomos nuorodomis į Direktyvą 2011/64.

[29] 2007 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *BATIG* (C-374/06, EU:C:2007:788, 34 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

45. Pirma, tuo atveju, kai privatus fizinis asmuo perleidžia tabako produktus trečiajam asmeniui, kuris nėra jo sutuoktinis ar jo išlaikomas šeimos narys, kyla nemaža rizika, kad už minėtą perleidimą bus mokamas tiesioginis ar netiesioginis atlygis. Atsižvelgiant į didelius tabako produktų, kuriuos privatūs fiziniai asmenys perveža iš nedidelius akcizus taikančių įsigijimo valstybių narių į paskirties valstybes nares, kuriose taikomi didesni mokesčiai [30], srautus, kaip savo pastabose pažymi Vokietijos vyriausybė, nacionalinės valdžios institucijos negali kontroliuoti finansinių srautų tarp tabako produktų pirkėjų ir perėmėjų. Kai privatus fizinis asmuo vienoje valstybėje narėje įsigyja tabako produktų, už kuriuos kitoje valstybėje narėje gaunamas tiesioginis ar netiesioginis atlygis iš trečiosios šalies, kuriai minėti produktai buvo perleisti, neatsižvelgiant į perleistų tabako gaminių kiekį, pažeidžiamos direktyvų 2008/118 ir 2020/262 32 straipsnio 1 dalyje nustatytos sąlygos. Iš tiesų tokia praktika, kuri gali būti prilyginta privataus fizinio asmens vykdomam tabako produktų įsigijimui kito privataus fizinio asmens „naudai“, pažeidžiamas, pirma, reikalavimas, kad prekė būtų įsigyta „asmeniniam naudojimui“, ir, antra, reikalavimas, kad ji būtų atsivežta paties privataus fizinio asmens. Vadinasi, tokia praktika yra mokesčių vengimas arba piktnaudžiavimas mokesčiais.

46. Kita vertus, žinoma, galima pagrįstai daryti prielaidą, kad privataus fizinio asmens vykdomas tabako produktų perleidimas savo sutuoktiniui arba išlaikomam šeimos nariui gali būti atliekamas nemokamai. Vis dėlto, jei privataus fizinio asmens sutuoktinio ir jo išlaikomų šeimos narių poreikiai būtų laikomi to asmens „asmeniniu naudojimu“, kiltų nemaža piktnaudžiavimo mokesčiais rizika. Iš tikrųjų privatus fizinis asmuo galėtų tokiu aiškinimu remtis siekdamas pagrįsti teisę iš vienos valstybės narės į kitą vežti cigarečių kiekius, kurie žymiai viršytų direktyvų 2008/118 ir 2020/262 32 straipsnio 3 dalyje numatytus orientacinius ribinius kiekius. Ši piktnaudžiavimo mokesčiais rizika dar didesnė dėl to, kad minėtiems orientaciniams ribiniams kiekiams netaikomi jokie laiko apribojimai. Taigi, tas pats privatus fizinis asmuo, turintis sutuoktinį ir du išlaikomus tiesioginius palikuonius, galėtų per kelias dienas pergabenti iš vienos valstybės narės į kitą ne mažiau kaip 3200 cigarečių, skirtų jo „asmeniniam naudojimui“ [31]. Tokiu atveju, darant prielaidą, kad cigaretes įsigyjantis privatus fizinis asmuo yra rūkantysis, jis įsigijimo valstybėje narėje įsigytų ne mažiau kaip 2400 cigarečių tam, kad jas paskirties valstybėje narėje faktiškai naudotų ne jis pats, o kiti asmenys. Turint omenyje iš vienos valstybės narės į kitą pervežto tabako kiekį, tokia praktika būtų nesąžininga. Be to, kadangi nacionalinės valdžios institucijos negali patikrinti, ar įvyko neatlygintinas perleidimas privataus fizinio asmens sutuoktiniui arba išlaikomam šeimos nariui, sukčiavimo mokesčiais rizikos taip pat negalima atmesti.

47. Be to, privatūs fiziniai asmenys, kurie naudojasi direktyvų 2008/118 ir 2020/262 32 straipsnio 1 dalyje nustatyta tvarka, ja naudodamiesi neturi atlikti jokių specialių formalumų. Neseniai atliktame Europos Komisijos tyrime dėl, be kita ko, nedidelės tikimybės, kad privatūs fiziniai asmenys bus tikrinami keliaujant, konstatuota, kad minėta tvarka piktnaudžiauta, konkrečiai kalbant apie tabako kiekius, kuriuos privatūs fiziniai asmenys vežėsi iš įsigijimo valstybės narės, kurioje taikomi maži akcizai, į paskirties valstybes nares, kuriose taikomi didesni akcizai [32]. Nors kiekybiniai duomenys neišvengiamai netikslūs, verta atkreipti dėmesį į kelis

[30] Žr. šios išvados 47 punktą.

[31] Pavyzdžiui, pirmąją dieną jis galėtų asmeniniu naudojimu remtis, kad pateisintų 800 cigarečių pervežimą. Kitą dieną jis galėtų, remdamasis savo sutuoktinio poreikiais, pervežti dar 800 cigarečių, vėliau, praėjus kelioms dienoms, galėtų papildomai atvežti 800 cigarečių pirmajam išlaikomam vaikui, o dar po kelių dienų – dar 800 cigarečių antrojo išlaikomo vaiko poreikiams tenkinti.

[32] Europos Komisijos Mokesčių ir muitų sąjungos generalinis direktoratas, *Étude sur l'analyse d'impact d'une révision des règles de taxation du tabac* (Tabako apmokestinimo taisyklių peržiūros poveikio analizės tyrimas), atnaujintas atsižvelgiant į pastaruosius rinkos ir reglamentavimo pokyčius“, galutinė ataskaita, 1 t., 2025 m. birželio mėn., visų pirma p. 20 ir 21.

šiame tyrime pateiktus skaičius [33]. Pavyzdžiui, skaičiuojama, kad Vokietijoje 2023 m. privatūs fiziniai asmenys kitose valstybėse narėse įsigijo 10,5 mlrd. cigarečių ir 4 000 tonų smulkinto tabako, kurie sudarė apie 15,9 % cigarečių ir apie 16 % smulkinto tabako vidaus suvartojimo, ir tai lėmė apie 2,8 mlrd. EUR pajamų iš akcizų ir pridėtinės vertės mokesčio (PVM) negavimą. Tarp valstybių narių, kuriose apie 23,4 % cigarečių vidaus suvartojimo ir apie 65 % smulkinto tabako vidaus suvartojimo sudaro privačių fizinių asmenų pirkiniai, įsigyti kitose valstybėse narėse, Prancūzijos 2023 m. prarastos pajamos iš akcizo ir PVM vertinamos apie 4,5 mlrd. eurų. Be to, tais pačiais metais cigarečių srauto iš kitų valstybių narių dalis vidaus suvartojime Suomijoje pasiekė apie 28,6 %, Nyderlanduose – apie 24,8 %, Danijoje – apie 23,5 %, o Airijoje – apie 22,7 %, ir tai reiškia, kad šios valstybės narės taip pat negavo daug pajamų.

48. Taigi, atsižvelgiant į tikslą kovoti su mokesčių vengimu ir sukčiavimu ar piktnaudžiavimu mokesčiais, mano nuomone, sąvoka „asmeninis naudojimas“ negali apimti tabako produktų įsigijimo valstybėje narėje, kai jį atlieka privatus fizinis asmuo, norėdamas juos neatlygintinai perleisti trečiajai šaliai, neatsižvelgiant į įsigyto tabako kiekį.

49. Antra, dera priminti, kad, pagal jurisprudenciją, sveikatos apsaugos tikslas yra svarbesnis nei ekonominio pobūdžio interesai, nes šio tikslo svarba galima pateisinti neigiamas ekonomines pasekmes, net ir dideles [34]. Dėl tabako vartojimo keliamo pavojaus žmonių sveikatai Teisingumo Teismas jau yra konstatavęs, kad tabako dūmų poveikis yra mirčių, ligų ir negalios priežastis [35]. Be to, Teisingumo Teismas dėl tabako produktų laikosi nuomonės, kad mokesčių teisės aktai yra labai svarbi ir veiksminga priemonė kovoti su šių produktų vartojimu ir taip apsaugoti visuomenės sveikatą [36].

50. Plačiai aiškinant sąvoką „asmeninis naudojimas“, kuri apimtų ne tik tabako produktų, kuriuos asmuo įsigijo mažesnius akcizų tarifus taikančioje valstybėje narėje, asmeninį vartojimą, bet ir jų gabenimą į didesnius akcizų tarifus taikančią valstybę narę, kyla didelis pavojus paskirties valstybės narės tabako produktų apmokestinimo politikos veiksmingumui, o kartu ir jos visuomenės sveikatos apsaugos politikai.

51. Konkrečiai kalbant, kai privatus asmuo reguliariai vyksta į įsigijimo valstybę narę, kurioje tabako produktams taikomas mažas akcizo tarifas, ir joje reguliariai, mažesniais už orientacinius ribinius kiekiais perka tokius produktus ne griežtai asmeniniam naudojimui, o, pavyzdžiui, sutuoktiniui, su juo dirbančiam ir gyvenančiam valstybėje narėje, kurioje taikomi didesni akcizo tarifai, dėl nemokamo šių produktų perleidimo jo sutuoktiniui neutralizuojamas paskirties valstybės narės mokesčių politikos poveikis. Dėl šios praktikos privataus fizinio asmens sutuoktinis, reguliariai vartojantis iš įsigijimo valstybės narės atgabentas prekes, dėl tabako kainų valstybėje narėje poveikio neturi paskatų mažinti ar nutraukti šių produktų vartojimą.

[33] Europos Komisijos Mokesčių ir muitų sąjungos generalinis direktoratas, *Étude sur l'analyse d'impact d'une révision des règles de taxation du tabac* (Tabako apmokestinimo taisyklių peržiūros poveikio analizės tyrimas), atnaujintas atsižvelgiant į pastaruosius rinkos ir reglamentavimo pokyčius, galutinė ataskaita, 2 t., 2025 m. birželio mėn., visų pirma p. 44–49. Svarbu pabrėžti, kad šio tyrimo 2 tome pateikiamais įverčiais patvirtinta tendencija, jau pastebėta kituose tyrimuose, minimuose to paties tomo 22–26 puslapiuose.

[34] Šiuo klausimu žr. 2022 m. vasario 24 d. Sprendimą *Agenzia delle dogane e dei monopoli ir Ministero dell'Economia e delle Finanze* (C-452/20, EU:C:2022:111, 50 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[35] Šiuo klausimu žr. 2016 m. gegužės 4 d. Sprendimą *Philip Morris Brands ir kt.* (C-C-547/14, EU:C:2016:325, 152 punktas).

[36] Šiuo klausimu žr. 2006 m. spalio 5 d. Sprendimą *Valeško* (C-140/05, EU:C:2006:647, 58 punktas) ir 2017 m. birželio 29 d. Sprendimą *Komisija / Portugalija* (C-126/15, EU:C:2017:504, 67 punktas).

52. Vadinasi, atsižvelgiant į tikslą apsaugoti žmonių sveikatą, sąvoka „asmeninis naudojimas“ negali būti aiškinama kaip apimanti privataus fizinio asmens vykdomą tabako produktų įsigijimą vienoje valstybėje narėje siekiant juos neatlygintinai perleisti trečiajai šaliai, neatsižvelgiant į kiekį, kurį ketinama perleisti.

53. Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad sąvoka „asmeninis naudojimas“ turi būti aiškinama taip, kad ji apima tabako produktų įsigijimą tik pirkėjo asmeninėms reikmėms ir kad šių tabako produktų negalima perleisti trečiajai šaliai, neatsižvelgiant į kiekį, kurį ketinama perleisti.

54. Žinoma, kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, byloje *Hauptzollamt B (Ersketinių žuvų ikrai)*[37] Teisingumo Teismas, remdamasis Reglamento Nr. 338/97[38] 2 straipsnio j punktu, sąvoką „asmeninis arba namų ūkio daiktas“ išaiškino kaip apimančią produktus, skirtus dovanoti trečiajam asmeniui, jei nėra jų komercinės paskirties įrodymų. Vis dėlto, šia teisės nuostata nesiekiama kovoti su sukčiavimu, mokesčių vengimu ir galimu piktnaudžiavimu, taip pat nesiekiama tikslo apsaugoti žmonių sveikatą, numatyto direktyvose 2008/118 ir 2020/262.

55. Taigi, kai asmuo nacionalinėms institucijoms atliekant patikrinimą pareiškia, kad įsigijo tabako produktus vienoje valstybėje narėje, siekdamas juos nemokamai perleisti trečiajai šaliai kitoje valstybėje narėje, tokio asmens pripažinimo, kad minėti pirkiniai, nepriklausomai nuo jų kiekio, nėra skirti griežtai asmeniniam naudojimui, pakanka, kad minėtos institucijos atsisakytų taikyti direktyvų 2008/118 ir 2020/262 32 straipsnio 1 dalį.

56. Pagal šiuo metu galiojančius teisės aktus sąvokos „asmeninis naudojimas“, kaip ji suprantama pagal direktyvų 2008/118 ir 2020/262 32 straipsnio 1 dalį, išaiškinimas taip pat taikytinas minėtų direktyvų 1 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytiems alkoholiniams gėrimams. Tiesa, kad, kaip savo pastabose nurodo Švedijos vyriausybė, toks sąvokos „asmeninis naudojimas“ aiškinimas reiškia, kad asmuo negali dovanoti alkoholio butelių, įsigytų kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje jie yra skirti dovanoti, jei nesiremia *nuotolinės prekybos tvarka* arba Direktyvoje 2020/262 numatyta *pristatymo komerciniais tikslais tvarka*. Šiuo klausimu pakanka pažymėti, kad jei Direktyvos 2020/262 32 straipsnio 1 dalyje būtų spraga šiuo klausimu, Sąjungos teisės aktų leidėjas turėtų prireikus ją pašalinti imdamasis būtinų priemonių, kad ši nuostata būtų pakeista siekiant aiškiai numatyti galimybę, norint padovanoti vyno butelius, remtis *privačių fizinių asmenų įsigytoms prekėms* taikoma tvarka. Mano požiūriu, tai yra įmanoma, nes, be kita ko, turint omenyje poveikį žmonių sveikatai, Sąjungos teisės aktai, kuriais reglamentuojami alkoholiniai gėrimai, yra ne tokie griežti kaip tabako produktams taikomi teisės aktai[39].

[37] 2021 m. gegužės 12 d. Sprendimas *Hauptzollamt B (Ersketinių žuvų ikrai)* (C-87/20, EU:C:2021:382, 37 punktas).

[38] 1996 m. gruodžio 9 d. Tarybos reglamentas (EB) Nr. 338/97 dėl laukinės faunos ir floros rūšių apsaugos kontroliuojant jų prekybą (OL L 61, 1997, p. 1)

[39] Neatrodo, kad 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/83/EB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimo (OL L 316, 1992, p. 21) ir 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/84/EEB dėl alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams taikomų akcizo tarifų suderinimo (OL L 316, 1992, p. 29) aiškiai siekiama tikslo apsaugoti žmonių sveikatą. Švelnesnio alkoholinius gėrimus reglamentuojančių teisės aktų pobūdžio pavyzdys, be kita ko, yra 2010 m. kovo 10 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2010/13/ES dėl valstybių narių įstatymuose ir kituose teisės aktuose išdėstytų tam tikrų nuostatų, susijusių su audiovizualinės žiniasklaidos paslaugų teikimu, derinimo (Audiovizualinės žiniasklaidos paslaugų direktyva) (OL L 95, 2010, p. 1). Iš tiesų, nors pagal šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies d punktą draudžiami bet kokie komerciniai audiovizualiniai pranešimai, skirti cigarečių ir kitų tabako produktų reklamai, jo 9 straipsnio 1 dalies e punkte numatyta, kad alkoholinių gėrimų reklamai skirti komerciniai audiovizualiniai pranešimai negali būti konkrečiai skirti nepilnamečiams ir neturi skatinti besaikio tokių gėrimų vartojimo.

57. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad pagal direktyvų 2008/118 ir 2020/262 32 straipsnio 1 dalį nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos sąvoka „asmeninis naudojimas“ neapima privataus fizinio asmens vienoje valstybėje narėje vykdomo tabako produktų įsigijimo siekiant juos neatlygintinai perleisti trečiajai šaliai kitoje valstybėje narėje, neatsižvelgiant į tai, kiek produktų ketinama perleisti.

Dėl antrojo klausimo

58. Kadangi siūlau į pirmąjį klausimą atsakyti neigiamai, mano požiūriu, į antrąjį klausimą atsakyti nereikia.

Išvada

59. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, siūlau Bendrajam Teismui į *Finanzgericht Berlin-Brandenburg* (Berlyno Brandenburgo finansų teismas, Vokietija) pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

1. Ar 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvos 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinančios Direktyvą 92/12/EEB 32 straipsnio 1 dalis ir 2019 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvos (ES) 2020/262, kuria nustatoma bendroji akcizų tvarka, 32 straipsnio 1 dalis

   turi būti aiškinama taip:

   pagal juos nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos sąvoka „asmeninis naudojimas“ neapima privataus fizinio asmens vienoje valstybėje narėje vykdomo tabako produktų įsigijimo siekiant juos neatlygintinai perleisti trečiajai šaliai kitoje valstybėje narėje, neatsižvelgiant į tai, kiek produktų ketinama perleisti.

2. Į antrąjį prejudicinį klausimą atsakyti nereikia.

M. Brkan

Pateikta 2026 m. vasario 4 d. viešame teismo posėdyje Liuksemburge.

Parašai.