Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES MAJAS BRKANAS [*MAJA BRKAN*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2026. gada 4. februārī [1]

Apvienotās lietas T-685/24 un T-686/24 [*Jelgratz* un *Buchgint*] [i]

A (T-685/24),
B (T-686/24)
pret
Hauptzollamt

(*Finanzgericht Berlin-Brandenburg* (Berlīnes-Brandenburgas Finanšu tiesa, Vācija) lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Akcīzes nodoklis – Direktīva 2008/118/EK – Direktīva (ES) 2020/262 – Preces, ko iegādājusies privātpersona un kas pārvestas no vienas dalībvalsts uz citu – Preces, kas paredzētas privātpersonas personīgai lietošanai – Jēdziens – Valsts prakse, ar kuru no šī jēdziena izslēdz preces, kas iegādātas ar mērķi tās nodot bez maksas citai personai

Ievads

1. Lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz Padomes Direktīvas 2008/118/EK (2008. gada 16. decembris) par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ Direktīvu 92/12/EEK (OV 2009, L 9, 12. lpp.), 32. panta interpretāciju, kā arī Padomes Direktīvas (ES) 2020/262 (2019. gada 19. decembris), ar ko nosaka akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu (OV 2020, L 58, 4. lpp.), 32. panta interpretāciju.

2. Šie lūgumi iesniegti saistībā ar divām tiesvedībām starp A un B, no vienas puses, un *Hauptzollamt Frankfurt (Oder)* (Frankfurtes pie Oderas Galvenā muitas pārvalde, Vācija; turpmāk tekstā – "nodokļu iestāde"), no otras puses, par tabakas nodokļa samaksu attiecībā uz cigaretēm un citiem tabakas izstrādājumiem, ko šīs personas pārvadāja no Polijas uz Vāciju. Ar šo nodokli, kas ieviests ar *Tabaksteuergesetz* (Likums par tabakas nodokļiem), pēdējā minētajā dalībvalstī ir noteikts akcīzes nodoklis tostarp tabakas izstrādājumiem.

[1] Oriģinālvaloda – franču.

[i] Šo lietu nosaukumi ir izdomāti. Tie neatbilst neviena lietas dalībnieka reālajam personvārdam vai nosaukumam.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3. Šajās lietās nozīme ir it īpaši Direktīvas 2008/118 un Direktīvas 2020/262 32. un 33. pantam.

Valsts tiesības

4. Atbilstoši *Tabaksteuerverordnung* (Noteikumi par tabakas nodokli; turpmāk tekstā – "*TabStV*"), gan redakcijā, kas piemērojama no 2021. gada 1. jūlija līdz 2022. gada 28. oktobrim, gan redakcijā, kas piemērojama no 2022. gada 29. oktobra, 39. panta 2. punktam:

"Tabakas izstrādājumu nodošana, pat ja tā tiek veikta bez maksas, neatkarīgi no ievestā daudzuma nav uzskatāma par personīgu lietošanu [Likuma par tabakas nodokļiem] 22. panta izpratnē."

Pamatlietas un prejudiciālie jautājumi

Lieta T-685/24

5. 2022. gada 6. augustā muitas iestādes pārbaudīja A, kurš no Polijas ar automašīnu ieradās Vācijā. Šīs iestādes konstatēja, ka viņš pārvadā 800 cigaretes ar Polijas nodokļa marku. Šī persona norādīja, ka viņš ved cigaretes kādai paziņai un ka viņš pats nav smēķētājs. Muitas iestādes, izmantojot paziņojumu par nodokli, noteica tabakas nodokli 144,17 EUR un izņēma cigaretes, kuru vērtība, kā norāda A, bija 135,83 EUR.

6. Iesniedzējtiesā celtajā prasībā par šo paziņojumu par nodokli A tostarp apgalvo, ka izņemtās cigaretes viņš nopircis savam tēvam, kurš dzīvo Vācijā, un ka tālab tās ir jāuzskata par iegādātām viņa "personiskajām vajadzībām". Atbildot uz šo argumentu, nodokļu iestāde apgalvo, ka saskaņā ar *TabStV* 39. pantu attiecīgās cigaretes tika ievestas Vācijā komerciālos nolūkos, ņemot vērā, ka tās nebija domātas A vajadzībām. Tādējādi šīs cigaretes neesot atbrīvotas no akcīzes nodokļa.

7. Šādos apstākļos *Finanzgericht Berlin-Brandenburg* (Berlīnes-Brandenburgas Finanšu tiesa, Vācija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

"1) Vai [Direktīvas 2008/118] 32. pants jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauta tāda valsts sniegta interpretācija, saskaņā ar kuru "personīga lietošana" ir izslēgta gadījumā, ja tabakas izstrādājumi tiek iegādāti, lai tos nodotu citai personai, pat ja tas tiek darīts bez maksas, neatkarīgi no ievestā daudzuma?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša:

Vai [Direktīvas 2008/118] 32. pants jāinterpretē tādējādi, ka jēdziens "personīga lietošana", ņemot vērā pārējos kritērijus, it īpaši daudzuma kritēriju, ietver dāvanas tuviem radiniekiem, bet neietver dāvanas citām personām?"

Lieta T-686/24

8. 2023. gada 27. aprīlī, veicot pārbaudi uz Vācijas robežas, muitas iestādes pārbaudīja B, kurš brauca no Polijas. Pārbaudes laikā B paziņoja, ka viņš pārvadā divus cigarešu blokus un vienu karsējamās tabakas bloku (*Heets*) ar Polijas nodokļu markām. It īpaši B paziņoja, ka abi cigarešu bloki ir paredzēti viņa personiskai lietošanai, bet karsējamā tabaka ir paredzēta viņa meitai. Muitas iestādes izņēma karsējamās tabakas bloku (*Heets*), un B tika noteikts tabakas nodoklis 28,63 EUR.

9. Tiesvedībā iesniedzējtiesā B apstrīd attiecībā uz viņu veiktos pasākumus. Nodokļu iestādes ieskatā cigaretes nav jāatbrīvo no akcīzes nodokļa samaksas. It īpaši, tā kā B bija nodoms dāvināt *Heets* bloku savai meitai, saskaņā ar *TabStV* 39. pantu nevarēja uzskatīt, ka tas Vācijā ievests B "personīgai lietošanai".

10. Šādos apstākļos *Finanzgericht Berlin-Brandenburg* (Berlīnes-Brandenburgas Finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai [Direktīvas 2020/262] 32. pants jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauta tāda valsts sniegta interpretācija, saskaņā ar kuru "personīga lietošana" ir izslēgta gadījumā, ja tabakas izstrādājumi tiek iegādāti, lai tos nodotu citai personai, pat ja tas tiek darīts bez maksas, neatkarīgi no ievestā daudzuma?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša:

Vai [Direktīvas 2020/262] 32. pants jāinterpretē tādējādi, ka jēdziens "personīga lietošana", ņemot vērā pārējos kritērijus, it īpaši daudzuma kritēriju, ietver dāvanas tuviem radiniekiem, bet neietver dāvanas citām personām?"

11. Tiesvedībā Vispārējā tiesā apsvērumus iesniedza Vācijas un Zviedrijas valdības, kā arī Eiropas Komisija.

Juridiskā analīze

Par pirmo jautājumu

12. Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai ar Direktīvas 2008/118 32. pantu un Direktīvas 2020/262 32. pantu tiek pieļauts tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru jēdziens "personīga lietošana" neattiecas uz tādu tabakas izstrādājumu iegādi, ko kādā dalībvalstī veikusi privātpersona, lai tos bez maksas nodotu trešai personai citā dalībvalstī, neatkarīgi no minēto preču daudzuma, ko paredzēts nodot.

Ievada apsvērumi

13. Lai interpretētu Direktīvas 2008/118 un Direktīvas 2020/262 32. pantu un atbildētu uz pirmo jautājumu, ir jāsniedz vairāki ievada apsvērumi.

14. Pirmām kārtām, ņemot vērā to, kas minēts iesniedzējtiesas nolēmumos, Direktīva 2008/118 temporāli ir piemērojama lietas T-685/24 apstākļiem, kurā notikumi norisinājās 2022. gada augustā [2]. Savukārt Direktīva 2020/262 ir piemērojama lietas T-686/24 apstākļiem, kurā notikumi norisinājās 2023. gada aprīlī [3]. Lai arī Direktīvas 2020/262 32. panta formulējums nav identisks, tas būtībā atbilst Direktīvas 2008/118 32. panta formulējumam [4]. Turklāt šo abu direktīvu normas, kas ir noderīgas, lai interpretētu jēdzienu "personīga lietošana", tāpat kā ar šīm direktīvām izvirzītie mērķi būtībā ir līdzīgi. Tālab abas lietas var izskatīt kopā.

15. Otrām kārtām, pamatlietas attiecas uz tabakas izstrādājumiem [5], kas ir "akcīzes preces", pamatojoties uz Direktīvu 2008/118 un 2020/262 1. panta 1. punkta c) apakšpunktu [6]. Šajā gadījumā vienā dalībvalstī patēriņam nodotie tabakas izstrādājumi bija iegādāti šajā dalībvalstī un pārvietoti uz citas dalībvalsts teritoriju. No tā izriet, ka uz pamatlietu apstākļiem attiecas Direktīvas 2008/118 V nodaļas "Akcīzes preču pārvietošana un nodokļa uzlikšana pēc nodošanas patēriņam" normas un Direktīvas 2020/262 V nodaļas "Akcīzes preču pārvietošana un nodokļa uzlikšana pēc nodošanas patēriņam" normas. Katrā direktīvā šajā nodaļā ir paredzēti trīs atšķirīgi režīmi, proti, režīms, kas attiecas uz *iegādi, ko veic privātpersonas*, režīms, kas piemērojams *precēm, kuras tiek piegādātas vai glabātas komerciāliem nolūkiem*, un *tālpārdošanas* režīms.

16. *Iegādes, ko veic privātpersona*, režīms paredz, ka akcīzes nodoklis tiek samaksāts dalībvalstī, kurā tiek iegādātas akcīzes preces. Lai varētu izmantot šo režīmu, Direktīvas 2008/118 un Direktīvas 2020/262 32. panta 1. punktā ir noteikts, ka jābūt izpildītiem trīs nosacījumiem. Pirmkārt, akcīzes preces ir jāiegādājas privātpersonai, otrkārt, šīs preces šai pašai privātpersonai ir jāpārved no vienas dalībvalsts uz citu un, treškārt, minētajām precēm ir jābūt iegādātām minētās privātpersonas "personīgai lietošanai". Saskaņā ar judikatūru šiem trim nosacījumiem, kas jau bija paredzēti Direktīvas 92/12/EEK [7] 8. pantā, jāļauj noteikt vienā dalībvalstī iegādātu un pēc tam uz citu dalībvalsti pārvestu akcīzes preču glabāšanas stingri personisko raksturu [8].

17. Šajā gadījumā iesniedzējtiesa konstatē, ka nav strīda par to, ka pirmie divi nosacījumi ir izpildīti. Tādējādi vēl ir jāpārbauda, vai varētu būt izpildīts arī trešais nosacījums, kas attiecas uz tādas privātpersonas "personīgu lietošanu", kura akcīzes preces iegādājusies. Šī "personīgai lietošanai" iegādātu preču kvalifikācija ir primāra, ciktāl uz precēm, kuru iegādi veikusi privātpersona citiem mērķiem, kas nav personīga lietošana, attiecas Direktīvā 2008/118 paredzētais *glabāšanas komerciāliem nolūkiem* režīms vai Direktīvā 2020/262 paredzētais

2 Saskaņā ar Direktīvu 2008/118 47. pantu ar šo direktīvu no 2010. gada 1. aprīļa tika atcelta Direktīva 92/12/EEK.

3 Saskaņā ar tās 56. pantu ar Direktīvu 2020/262 no 2023. gada 13. februāra tika atcelta Direktīva 2008/118.

4 It īpaši nošķiramas divas nelielas atšķirības starp Direktīvas 2008/118 32. pantu un Direktīvas 2020/262 32. pantu. 2008. gada direktīvā lietotais termins "šīs personas" 2020. gada direktīvā ir aizstāts ar terminu "šīs privātpersonas". Turklāt minētā 32. panta 3. punktā ir mainīta vārdu secība.

5 Šajos secinājumos jēdzienu "tabakas izstrādājumi" saprot kā tādu, kas attiecas uz "tabakas izstrādājumiem", kā tie definēti Padomes Direktīvas 2011/64/ES (2011. gada 21. jūnijs) par tabakas izstrādājumiem piemērotā akcīzes nodokļa struktūru un likmēm (OV 2011, L 176, 24. lpp.) 2. pantā.

6 Lietā T-686/24 strīdīgās preces ir "karsējamās tabakas" vienības. Lietā, kurā pasludināts spriedums *f6 Cigarettenfabrik*, Tiesa, neskarot pārbaudes, kas bija jāveic valsts tiesai, uzskatīja, ka šādi tabakas izstrādājumi ietilpst Direktīvas 2008/118 piemērošanas jomā kā "smēķējamā tabaka" Direktīvas 2011/64 5. panta izpratnē (spriedums, 2024. gada 14. marts, *f6 Cigarettenfabrik* (C-336/22, EU:C:2024:226, 29.–34. punkts)).

7 Tiesa uzskatīja, ka ar Direktīvas 2008/118 32.–34. pantu netiek būtiski grozīts Padomes Direktīvas 92/12/EEK (1992. gada 25. februāris) par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību (OV 1992, L 76, 1. lpp.) 7.–9. pants, bet ar tiem ir pārņemts šo pantu saturs un tas izskaidrots (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 18. jūlijs, *Metro Cash & Carry Danmark* (C-315/12, EU:C:2013:503, 42. punkts)) tādējādi, ka judikatūra, kas attiecas uz Direktīvu 92/12, ir piemērojama arī Direktīvai 2008/118 (spriedums, 2022. gada 9. jūnijs, *IMPERIAL TOBACCO BULGARIA* (C-55/21, EU:C:2022:459, 37. punkts)).

8 Spriedumi, 1998. gada 2. aprīlis, *EMU Tabac* u.c. (C-296/95, EU:C:1998:152, 26. punkts), un 2006. gada 23. novembris, *Joustra* (C-5/05, EU:C:2006:733, 33. punkts).

piegādes komerciāliem mērķiem režīms[9]. Saskaņā ar Direktīvu 2008/118 un 2020/262 33. panta 1. punkta pirmo daļu akcīzes precēm, uz kurām attiecas *glabāšanas vai piegādes komerciāliem nolūkiem* režīms, uzliek akcīzes nodokli galamērķa dalībvalstī, ja tās glabā vai piegādā komerciāliem nolūkiem.

18. Trešām kārtām, interpretējot tiesību normas attiecībā uz *iegādes, ko veic privātpersona*, režīmu lietā, kurā tika pasludināts spriedums *Joustra*, Tiesa uzskatīja, ka nosacījums par "personīgu lietošanu" prasa, lai "preces būtu paredzētas tās privātpersonas personīgām vajadzībām, kura tās iegādājusies, un tādēļ izslēdz preces, kuras iegādājusies privātpersona citu privātpersonu vajadzībām"[10]. Jāuzsver, ka šī interpretācija tika veikta tādos faktiskajos apstākļos, kad privātpersona vienā dalībvalstī bija iegādājusies ļoti lielu daudzumu akcīzes preču (proti, vīnu)[11] savām personīgajām un trešo personu vajadzībām, no kurām par to daļu, kas nebija paredzēta personas personīgām vajadzībām, minētās trešās personas viņam maksāja.

19. Šie faktiskie apstākļi lietā *Joustra* ievērojami atšķiras no apstākļiem pamatlietās, ko raksturo iegādes, ko veikusi privātpersona, ar mērķi veikt nodošanu bez maksas trešām personām, kas ir pircēja ģimenes locekļi, un kuru gadījumā no vienas dalībvalsts uz citu pārvietoto tabakas izstrādājumu daudzums nepārsniedz Direktīvu 2008/118 un 2020/262 32. panta 3. punkta a) apakšpunktā noteiktos orientējošos lielumus. Tādējādi ar pirmo prejudiciālo jautājumu iesniedzēja vēlas noskaidrot, vai jēdziena "personīga lietošana" tāda interpretācija, kādu ir veikusi Tiesa minētajā lietā *Joustra*, ir arī jāpiemēro lietās, kuras tai jāizskata.

20. Lai atbildētu uz šo iesniedzējtiesas jautājumu, vispirms ir jānosaka, vai jēdziens "personīga lietošana" Direktīvas 2008/118 un Direktīvas 2020/262 32. panta 1. punkta izpratnē ir autonoms Savienības tiesību jēdziens, kas jāinterpretē vienveidīgi visās dalībvalstīs.

Jēdziens "personīga lietošana" kā autonoms Eiropas Savienības tiesību jēdziens

21. Lietā, kurā pasludināts spriedums *EMU Tabac*, Tiesa uzskatīja, ka Direktīvas 92/12 8. panta tekstā nav tiešas atsauces uz valsts tiesisko regulējumu[12]. Tālab šajā tiesību normā ietvertie jēdzieni, proti, frāzes "privātpersonas", "personīga lietošana" un "šīs personas pārved", ir autonomi Savienības tiesību jēdzieni, kuri – tā kā šajā tiesību normā nav tiešas norādes uz dalībvalstu tiesībām, lai noskaidrotu to saturu un piemērošanas jomu, parasti visā Savienībā ir jāinterpretē autonomi un vienveidīgi[13].

22. Jānorāda, ka Direktīvas 2008/118 un Direktīvas 2020/262 32. panta 1. punkta formulējums būtībā ir līdzīgs Direktīvas 92/12 8. panta formulējumam. Protams, ar Direktīvām 2008/118 un 2020/262 likumdevējs 32. pantam ir pievienojis otro punktu, kas nebija ietverts Direktīvas 92/12 8. pantā. Saskaņā ar Direktīvu 2008/118 un 2020/262 32. panta 2. punktu, *lai noteiktu*, vai 1. punktā minētās akcīzes preces ir paredzētas *privātpersonas personīgai lietošanai*, dalībvalstis tostarp ņem vērā aspektus, kas minēti Direktīvu 2008/118 un 2020/262 32. panta 2. punkta a)–e) apakšpunktā. Tomēr 2. punkta pievienošanu nevar uzskatīt

[9] Par saikni starp *iegādes, ko veic privātpersona*, režīmu un *glabāšanas vai piegādes komerciāliem nolūkiem* režīmu, skat. šo secinājumu 32. punktu.

[10] Spriedums, 2006. gada 23. novembris, *Joustra* (C-5/05, EU:C:2006:733, 35. punkts).

[11] Kopējais vīna daudzums, ko lietā *Joustra* persona bija iegādājusies, lielā mērā pārsniedza Direktīvas 92/12 9. panta 2. punkta otrajā daļā paredzētos orientējošos lielumus.

[12] Spriedums, 1998. gada 2. aprīlis, *EMU Tabac* u.c. (C-296/95, EU:C:1998:152, 30. punkts).

[13] Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 7. augusts, *Bichat* u.c. (C-61/17, C-62/17 un C-72/17, EU:C:2018:653, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

par tiešu atsauci uz valsts tiesībām, kas varētu liegt Vispārējai tiesai sniegt Direktīvu 2008/118 un 2020/262 32. panta 1. punktam autonomu un vienveidīgu definīciju saskaņā ar Savienības tiesībām. Proti, minēto direktīvu 32. panta 2. punktā nav noteikts, ka jēdzienu "personīga lietošana" nosaka saskaņā ar dalībvalstu tiesību aktiem. Šajā tiesību normā ir tikai noteikts neizsmeļošs to kritēriju saraksts, kuri dalībvalstīm ir jāņem vērā, lai varētu novērtēt, vai akcīzes preču iegāde ietilpst jēdzienā "personīga lietošana", kas ir autonoms Savienības tiesību jēdziens.

23. Protams, lai noteiktu, vai akcīzes prece ir paredzēta privātpersonas personīgai lietošanai, piemērojot Direktīvas 2008/118 un Direktīvas 2020/262 32. panta 2. punkta e) apakšpunktā paredzēto kritēriju par akcīzes preču daudzumu, dalībvalstīm ir zināma rīcības brīvība. Proti, īstenojot šo daudzuma kritēriju, 32. panta 3. punktā ir noteikts, ka dalībvalstis var noteikt orientējošus lielumus, bet tikai kā atsauces kritēriju, precizējot, ka tabakai tādi orientējoši lielumi *nedrīkst būt mazāki* par 800 vienībām cigaretēm un 1,0 kg smēķējamajai tabakai. No šīs elastības, kas atļauta ar Direktīvām 2008/118 un 2020/262, izriet, ka iegādes, kas paredzēta privātpersonas personīgai lietošanai, kvalifikācija dažādās dalībvalstīs var atšķirties.

24. Tomēr, tā kā Direktīvu 2008/118 un 2020/262 32. panta 1. punktā nav nevienas tiešas norādes uz dalībvalstu tiesībām, lai noteiktu tā saturu un piemērošanas jomu, jēdziena "personīga lietošana" interpretācija kā tāda dažādās dalībvalstīs nevar atšķirties. Piemēram, ja dalībvalstīm būtu rīcības brīvība noteikt, vai tas, ka privātpersona iegādājas akcīzes preces vienā dalībvalstī, lai tās bez maksas nodotu trešām personām citā dalībvalstī, ir vai nav iegāde, ko veic privātpersona, "personīgai lietošanai", pastāvētu risks, ka šis jēdziens tiek piemērots atšķirīgi un tas varētu apdraudēt prasību par Savienības tiesību vienveidīgu piemērošanu.

Par jēdziena "personīga lietošana" interpretāciju

25. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, interpretējot Savienības tiesību normu, jāņem vērā ne tikai tās teksts un mērķi, bet arī tās konteksts, kā arī visas Savienības tiesību normas, jo šādas tiesību normas ģenēze arī var ietvert tās interpretācijai nozīmīgus elementus [14].

– *Gramatiskā interpretācija*

26. Dažās Direktīvu 2008/118 un 2020/262 32. panta 1. punkta valodu versijās, tostarp angļu ("own use"), itāļu ("uso personale"), spāņu ("uso propio"), portugāļu ("uso pessoal"), slovēņu ("lastno uporabo") un horvātu ("vlastitu uporabu") ir lietoti formulējumi, saskaņā ar kuriem ar akcīzes nodokli apliekamās preces privātpersonai, kas tās iegādājas, ir jāizmanto personiski.

27. Citās valodu versijās ir lietoti formulējumi, saskaņā ar kuriem nevar izslēgt, ka akcīzes preces var izmantot cita persona, nevis privātpersona, kas tās iegādājusies. Tā tas ir franču ("besoins propres"), vācu ("Eigenbedarf") un holandiešu ("eigen behoeften") valodu versijās. Proti, zināmā mērā šie formulējumi var pieļaut, ka "personīga lietošana" varētu ietvert atsevišķas preču iegādes, kas veiktas, lai tās nodotu bez maksas trešai personai.

28. Tādējādi Direktīvu 2008/118 un 2020/262 32. panta 1. punkta formulējums neļauj viennozīmīgi noteikt, vai jēdziens "personīga lietošana" obligāti prasa, lai tabakas izstrādājumus lietotu privātpersona, kas tos iegādājusies citā dalībvalstī.

[14] Spriedumi, 2018. gada 10. decembris, *Wightman* u.c. (C-621/18, EU:C:2018:999, 47. punkts), un 2025. gada 11. novembris, Dānija/Parlaments un Padome (Adekvāta minimālā alga) (C-19/23, EU:C:2025:865, 106. punkts).

– *Kontekstuālā interpretācija*

29. Jāpārbauda, vai konteksts, kurā iekļaujas jēdziens "personīga lietošana", var sniegt norādes, lai noteiktu, vai šis jēdziens jāinterpretē tādējādi, ka tas ietver tabakas izstrādājumus, ko privātpersona iegādājusies, lai tos nodotu bez maksas trešai personai.

30. Ja preces, kas jau nodotas patēriņam vienā dalībvalstī, tiek pārvietotas uz citu dalībvalsti, Direktīvu 2008/118 un 2020/262 V nodaļā ir paredzēti trīs atšķirīgi režīmi. Režīms, kas piemērojams *iegādei, ko veic privātpersonas*, kas paredzēts Direktīvu 2008/118 un 2020/262 32. pantā, *piegādes vai glabāšanas komerciāliem nolūkiem* režīms, kas paredzēts Direktīvas 2008/118 33. un 34. pantā un Direktīvas 2020/262 32.–43. pantā, un *tālpārdošanas* režīms, kas paredzēts Direktīvas 2008/118 36. pantā un Direktīvas 2020/262 44. pantā.

31. Pirmkārt, *piegādes vai glabāšanas komerciāliem nolūkiem* režīms nav piemērojams, ja uz akcīzes precēm attiecas *tālpārdošanas režīms*.

32. Otrkārt, attiecībā uz saikni starp *iegādes, ko veic privātpersonas*, režīmu un *glabāšanas komerciāliem nolūkiem* režīmu, kas bija paredzēts Direktīvā 92/12, secinājumos lietā *Joustra* ģenerāladvokāts F. Dž. Džeikobss [*F. G. Jacobs*] norādīja, ka "preces, kuras privātpersona iegādājusies savām vajadzībām [personīgai lietošanai], un preces, kas glabātas komerciāliem nolūkiem, ir viena otru izslēdzošas kategorijas"[15]. Tāpat lietā, kurā pasludināts spriedums *Metro Cash & Carry Danmark* Tiesa atgādināja, ka "preces, kas netiek glabātas personīgiem mērķiem, ir obligāti uzskatāmas par precēm, kas tiek glabātas komerciāliem nolūkiem"[16]. Šīs savstarpējās izslēgšanas attiecības starp *iegādes, ko veic privātpersona*, režīmu un *glabāšanas vai piegādes komerciāliem nolūkiem* režīmu izriet arī no tiesiskā regulējuma attīstības. Proti, saskaņā ar Direktīvas 2008/118 33. panta 1. punkta otro daļu un Direktīvas 2020/262 33. panta 2. punktu *glabāšanas vai piegādes komerciāliem nolūkiem* režīms nav piemērojams, ja uz akcīzes precēm attiecas minēto direktīvu 32. panta 1. punktā paredzētais *iegādes, ko veic privātpersona*, režīms. Tādējādi, kad privātpersona ir iegādājusies preces dalībvalstī, uz visām precēm, kas nav iegādātas tās "personīgai lietošanai", attiecas *glabāšanas vai piegādes komerciāliem nolūkiem* režīms. Apstāklis, ka šī pēdējā minētā režīma nosaukums attiecas uz *komerciāliem nolūkiem*, nenozīmē, ka privātpersonas īstenota akcīzes preču nodošana trešai personai bez maksas būtu automātiski izslēgta no *glabāšanas vai piegādes komerciāliem nolūkiem* režīma. Proti, *glabāšanas vai piegādes komerciāliem nolūkiem* režīms nebūtu piemērojams tikai tad, ja šāda nodošana trešai personai bez maksas tiktu uzskatīta par situāciju, uz kuru attiecas pircēja "personīga lietošana".

33. Šajā ziņā, lai noteiktu, vai, veicot kontekstuālo interpretāciju, jēdziens "personīga lietošana" ietver privātpersonas īstenotu tādu akcīzes preču iegādi, kuras ir paredzēts bez maksas nodot trešai personai, izrādās, ka Direktīvu 2008/112 un 2020/262 32. panta 2. punktā paredzēto kritēriju pārbaude neļauj izdarīt viennozīmīgu secinājumu par šī jēdziena tvērumu. Proti, starp šiem kritērijiem, kas dalībvalstīm jāizmanto, lai noteiktu, vai akcīzes preces ir paredzētas privātpersonas "personīgai lietošanai", 32. panta 2. punkta a)–d) apakšpunktā paredzētie kritēriji to vispārīgā un neprecīzā rakstura dēļ neļauj skaidri noteikt, vai šādu preču nodošana trešai personai bez maksas, ko veic privātpersona, ietilpst šajā jēdzienā. Tāpat attiecībā uz šo direktīvu 32. panta 3. punktā minētajiem orientējošajiem lielumiem[17] jānorāda, ka neviens elements neļauj

[15] Ģenerāladvokāta F. Dž. Džeikobsa [*F. G. Jacobs*] secinājumi lietā *Joustra* (C-5/05, EU:C:2005:737, 62. punkts).

[16] Spriedums, 2013. gada 18. jūlijs, *Metro Cash & Carry Danmark* (C-315/12, EU:C:2013:503, 45. punkts).

[17] Direktīvu 2008/118 un 2020/262 32. panta 3. punktā minēto orientējošo lielumu mērķis ir īstenot 32. panta 2. punkta e) apakšpunktā paredzēto kritēriju par akcīzes preču daudzumu. Runa ir par lielumiem, sākot ar kuriem dalībvalstis var atspēkojami prezumēt, ka privātpersonas iegādātās preces nav paredzētas tās "personīgai lietošanai".

konstatēt, ka šie lielumi, kuri turklāt ir samērā lieli, tikuši noteikti, ņemot vērā, ka pircējs šīs preces izmanto tikai personīgi, vai arī runa ir par lielumiem, sākot ar kuriem pastāv risks, ka pircējs šīs preces nodos trešai personai par maksu.

34. Tā kā kontekstuālā interpretācija nav pārliecinoša, jāpārbauda *iegādes, ko veic privātpersona*, režīma ģenēze un attīstība.

– *Iegādes, ko veic privātpersona, režīma ģenēze un attīstība*

35. Iesākumā jānorāda, ka savā priekšlikumā, kura rezultātā tika pieņemta Direktīva 92/12, Komisija nebija ierosinājusi ieviest *iegādes, ko veic privātpersona*, režīmu [18]. Proti, tā kā akcīzes nodokļa likmes faktiski nav saskaņotas, dalībvalstis lūdza, lai šis režīms tiktu iekļauts šīs direktīvas 8. pantā, lai akcīzes preču apriti pakļautu šo secinājumu 16. punktā minēto trīs nosacījumu izpildei [19].

36. No Direktīvas 2008/118 [20] un Direktīvas 2020/262 sagatavošanas darbiem izriet: tā kā akcīzes nodokļa likmes nav saskaņotas, *iegādes, ko veic privātpersona*, režīms ir viens no galvenajiem dalībvalstu bažu iemesliem, it īpaši tajās dalībvalstīs, kuras piemēro akcīzes nodokļa likmes, kas ir augstākas nekā tās, kuras ir spēkā kaimiņu dalībvalstīs [21].

37. 2008. gada priekšlikumā Komisija ierosināja ieviest dažas nozīmīgas izmaiņas *iegādes, ko veic privātpersona*, režīmā [22]. Konkrētāk, neraugoties uz dažu dalībvalstu vēlmi izmantot privātpersonu iegādātu preču brīvas aprites principa šauru interpretāciju [23], tā piedāvāja, ka privātpersona visas akcīzes preces var nosūtīt citai privātpersonai bez tiešas vai netiešas atlīdzības. Tātad no šī priekšlikuma izriet, ka Komisija vēlējās uzskatīt, ka jēdziens "personīga lietošana" būtu jāsaprot tādējādi, ka tas aptver iegādes, ko veikusi privātpersona, lai veiktu nodošanu trešai personai bez maksas. Turklāt Komisija arī ierosināja iespēju, ka akcīzes preces, kas nav tabakas izstrādājumi, privātpersona varētu iegādāties citas privātpersonas vārdā. Turklāt tā ierosināja atcelt iespēju dalībvalstīm piemērot orientējošos lielumus. Jākonstatē, ka likumdevējs nevienu no šiem priekšlikumiem grozīt iegādes, ko veic privātpersona, režīmu nav pārņēmis Direktīvā 2008/118. Tāpēc varētu būt, ka likumdevējs, ņemot vērā dažu dalībvalstu vēlmi izmantot šauru šī režīma interpretāciju, nav vēlējies apstiprināt Komisijas pieeju, saskaņā ar kuru preču nodošana starp privātpersonām bez maksas var ietilpt jēdzienā "personīga lietošana".

38. Attiecībā uz *iegādes, ko veic privātpersona*, režīmu Direktīvas 2020/262 pieņemšanas procedūrā Komisija aprobežojās tikai ar redakcionāliem grozījumiem [24], kurus lielākoties likumdevējs ir pārņēmis. Jānorāda, ka procedūrā, kuras noslēgumā tika pieņemta

[18] Priekšlikums Padomes direktīvai par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu un apriti [COM(90) 431, galīgā redakcija (OV 1990, C 322, 1. lpp.)].

[19] Šajā nozīmē skat. Komisijas ziņojumu Eiropas Parlamentam, Padomei un Eiropas Ekonomikas un Sociālo lietu komitejai par Direktīvas 92/12/EEK 7.–10. panta piemērošanu, 2004. gada 2. aprīlis, [COM(2004) 227, galīgā redakcija], kam pievienots priekšlikums grozīt Direktīvu 92/12 (turpmāk tekstā – "Komisijas 2004. gada ziņojums"), konkrēti 3.4.2. punktu.

[20] Attiecībā uz akcīzes preču apriti pēc nodošanas patēriņam 2008. gada 26. februāra priekšlikumā direktīvai par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu [COM(2008) 78 galīgā redakcija/2] (turpmāk tekstā – "Komisijas 2008. gada priekšlikums"), konkrēti 11. lpp. ir atsauce uz 19. zemsvītras piezīmē minēto Komisijas 2004. gada ziņojumu.

[21] Attiecībā uz procedūru, pēc kuras tika pieņemta Direktīva 2008/118, skat. it īpaši Komisijas 2004. gada ziņojumu, konkrēti 3.4.1.3. punktu. Par procedūru, kuras rezultātā tika pieņemta Direktīva 2020/262, skat. it īpaši Padomes Ģenerālsekretariāta dokumentu FISC 161, ECOFIN 279, IA 92, 2019. gada 8. marts, 6.–8. punkts.

[22] Komisijas 2008. gada priekšlikums, konkrēti 33. lpp.

[23] Komisijas 2004. gada ziņojums, konkrēti – 3.4.2. punkts ar nosaukumu "3.4.1.2. punktā minētā nekomerciāla pārvietošana".

[24] Priekšlikums Padomes direktīvai, ar ko nosaka akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, 2018. gada 25. maijs (COM(2018) 346 final), konkrēti 50. un 51. lpp.

Direktīva 2020/262, Komisija izvēlējās nostāju, kas bija diametrāli pretēja tās 2008. gada priekšlikumam, ņemot vērā, ka tā uzskatīja, ka jēdziens "personīga lietošana" attiecas tikai uz pircēja personisko patēriņu, tādējādi izslēdzot citām personām paredzētas dāvanas [25]. Tādēļ, kaut arī Komisijas nostāja laikā ir mainījusies, šķiet, ka likumdevēja nostāja attiecībā uz *iegādes, ko veic privātpersona*, režīmu, ir palikusi nemainīga, jo kopš Direktīvas 92/12 tas nav būtiski grozīts.

– *Teleoloģiskā interpretācija*

39. Direktīvu 2008/118 un 2020/262 mērķis ir izveidot saskaņotu akcīzes nodokļa vispārējo režīmu, lai nodrošinātu attiecīgo preču brīvu apriti un tādējādi arī iekšējā tirgus pienācīgu darbību [26]. Attiecībā uz iegādes, ko veic privātpersona, režīmu no Direktīvas 2008/118 27. apsvēruma un no Direktīvas 2020/262 40. apsvēruma izriet, ka tā mērķis ir īstenot vienotā tirgus principu. Šajā ziņā jāatgādina, kā izriet no šo secinājumu 35. punkta, ka likumdevējs šo režīmu Direktīvā 92/12 ir ieviesis tā iemesla dēļ, ka akcīzes nodokļa likmes faktiski nav saskaņotas, lai akcīzes preču apriti pakļautu minētās direktīvas 8. pantā paredzēto trīs nosacījumu izpildei, kuri ir pārņemti Direktīvu 2008/118 un 2020/262 32. panta 1. punktā.

40. Runājot par Direktīvu 2008/118, no judikatūras izriet, ka šīs direktīvas mērķu vidū ir cīņa pret krāpšanu, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamu ļaunprātīgu izmantošanu [27]. Tāds ir arī viens no Direktīvas 2020/262 mērķiem, vēl jo vairāk tāpēc, ka no minētās direktīvas 41. apsvēruma izriet, ka, tā kā starp akcīzes nodokļa līmeņiem, ko dalībvalstis piemēro tostarp tabakas izstrādājumiem, dažos gadījumos ir ievērojamas atšķirības, dalībvalstīm vajadzētu būt iespējai ierobežot riskus, kas veicina krāpšanu nodokļu jomā, nodokļu apiešanu [izvairīšanos no nodokļu maksāšanas] vai ļaunprātīgu nodokļu praksi, grauj vai apdraud sabiedrisko kārtību vai cilvēku veselības un dzīvības aizsardzību.

41. Attiecībā konkrētāk uz tabakas izstrādājumiem – Direktīvu 2008/118 un 2020/262 1. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir atsauce uz tabakas izstrādājumiem, uz ko attiecas Direktīva 2011/64 [28]. No pēdējās minētās direktīvas 2. apsvēruma izriet, ka tabakas izstrādājumiem piemērojamajiem Savienības nodokļu tiesību aktiem ir jānodrošina iekšējā tirgus pareiza darbība un arī augsts veselības aizsardzības līmenis atbilstīgi LESD 168. pantam. Tālab uzskatu – ciktāl Direktīvas 2008/118 un 2020/262 attiecas uz tabakas izstrādājumiem, tās ir jāuzskata par tādām, uz kurām attiecas tabakas izstrādājumiem piemērojamie nodokļu tiesību akti.

42. Tālab jēdziens "personīga lietošana" ir jāinterpretē, ņemot vērā krāpšanas, izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un iespējamas ļaunprātīgas izmantošanas apkarošanas mērķi, kā arī cilvēku veselības aizsardzības mērķi.

[25] Komisijas nostāja ir izklāstīta paziņojumā, kas pievienots Padomes 2019. gada 10. decembra sanāksmes protokolam. Šajā ziņā var atgādināt, ka saskaņā ar judikatūru paskaidrojumus, kas rakstīti sagatavošanas darbu gaitā, kuru rezultātā tiek pieņemta direktīva, nevar izmantot šīs direktīvas interpretācijai, ja attiecīgās normas formulējumā nav atsauces uz šiem paskaidrojumiem, turklāt šādiem paskaidrojumiem nav juridiskas nozīmes (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 17. decembris, *WEG Tevesstraße* (C-449/19, EU:C:2020:1038, 44. punkts)).

[26] Šajā nozīmē un pēc analoģijas skat. spriedumu, 2022. gada 13. janvāris, *MONO* (C-326/20, EU:C:2022:7, 28. punkts).

[27] Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2017. gada 29. jūnijs, Komisija/Portugāle (C-126/15, EU:C:2017:504, 59. punkts), 2021. gada 10. jūnijs, *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (Nevainīgs starpnieks) (C-279/19, EU:C:2021:473, 31. punkts), un 2022. gada 9. jūnijs, *IMPERIAL TOBACCO BULGARIA* (C-55/21, EU:C:2022:459, 55. punkts).

[28] Direktīvas 2008/118 1. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir atsauce uz Padomes Direktīvu 95/59/EK (1995. gada 27. novembris) par nodokļiem, kas nav apgrozījuma nodokļi un kas ietekmē tabakas izstrādājumu patēriņu (OV 1995, L 291, 40. lpp.), Padomes Direktīvu 92/79/EEK (1992. gada 19. oktobris) par nodokļu saskaņošanu cigaretēm (OV 1992, L 316, 8. lpp.), un Padomes Direktīvu 92/80/EEK (1992. gada 19. oktobris) par nodokļu saskaņošanu tabakas izstrādājumiem, kas nav cigaretes (OV 1992, L 316, 10. lpp.), kuras saskaņā ar Direktīvas 2011/64 21. panta pirmo daļu ir atceltas ar minēto direktīvu. Direktīvas 2011/64 21. panta otrajā daļā ir precizēts, ka atsauces uz atceltajām direktīvām uzskata par atsaucēm uz Direktīvu 2011/64.

43. Pirmām kārtām, jēdziena "personīga lietošana" plaša interpretācija – kas ļautu privātpersonai iegādāties tabakas izstrādājumus dalībvalstī, kurā šiem izstrādājumiem piemēro zemu akcīzes nodokļa likmi (iegādes dalībvalsts), lai pēc tam tos bez maksas nodotu trešai personai, kas dzīvo citā dalībvalstī, kura piemēro augstāku akcīzes nodokļa likmi (galamērķa dalībvalsts), – var veicināt izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un krāpniecisku vai ļaunprātīgu nodokļu praksi.

44. Šajā ziņā jāatgādina, ka Tiesa ir norādījusi, ka cigarešu tirgus ir īpaši labvēlīgs nelegālās tirdzniecības attīstībai [29]. Iespēja izmantot Direktīvu 2008/118 un 2020/262 32. panta 1. punktā paredzēto režīmu, pamatojoties uz vienkāršu privātpersonas, kas iegādājusies tabakas izstrādājumus, apgalvojumu, ka šos izstrādājumus ir paredzēts nodot bez maksas trešai personai galamērķa dalībvalstī, rada ne tikai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas vai krāpnieciskas nodokļu prakses risku, bet arī ļaunprātīgas nodokļu prakses risku.

45. Pirmkārt, it īpaši attiecībā uz tabakas izstrādājumu nodošanu, ko veic privātpersona par labu trešai personai, kura nav tās laulātais vai apgādājams ģimenes loceklis, pastāv ievērojams risks, ka par minēto nodošanu tiks saņemta tieša vai netieša atlīdzība. Ņemot vērā to tabakas izstrādājumu plūsmas apjomu, ko privātpersonas pārvieto no iegādes dalībvalstīm, kurās tiek piemērots mazāks akcīzes nodoklis, uz galamērķa dalībvalstīm, kurās tiek piemērots augstāks nodoklis [30], kā to savos apsvērumos norāda Vācijas valdība, valsts iestādes nevar pārbaudīt naudas plūsmas starp tabakas izstrādājumu pircējiem un saņēmējiem. Tabakas izstrādājumu pirkums, ko veikusi privātpersona vienā dalībvalstī un par kuru citā dalībvalstī tiek saņemta tieša vai netieša atlīdzība no trešās personas, kurai minētie izstrādājumi nodoti, neatkarīgi no nodoto tabakas izstrādājumu daudzuma ir Direktīvu 2008/118 un 2020/262 32. panta 1. punktā paredzēto nosacījumu pārkāpums. Ar šādu praksi, ko var pielīdzināt vienas privātpersonas veiktam tabakas izstrādājumu pirkumam citas privātpersonas "vārdā", tiek pārkāpta, no vienas puses, prasība par iegādi "personīgai lietošanai" un, no otras puses, prasība, ka privātpersonai pašai ir jāveic pārvešana. Tātad šāda prakse ir izvairīšanās no nodokļu maksāšanas vai krāpnieciska nodokļu prakse.

46. Otrkārt, protams, var pamatoti pieņemt, ka privātpersonas veikta tabakas izstrādājumu nodošana laulātajam vai apgādājamam ģimenes loceklim var tikt veikta bez maksas. Tomēr, ja tiktu uzskatīts, ka uz privātpersonas laulātā un viņa apgādājamo ģimenes locekļu vajadzībām attiecas šīs privātpersonas "personīgā lietošana", no tā izrietētu vērā ņemams ļaunprātīgas nodokļu prakses risks. Privātpersona varētu atsaukties uz šādu interpretāciju, lai pamatotu tiesības pārvietot no vienas dalībvalsts uz citu cigarešu daudzumu, kas būtiski pārsniedz Direktīvu 2008/118 un 2020/262 32. panta 3. punktā paredzētos orientējošos lielumus. Ļaunprātīgas nodokļu prakses risks ir vēl jo lielāks tāpēc, ka iepriekš minētie orientējošie lielumi nav pakļauti nekādiem laika ierobežojumiem. Tādējādi viena un tā pati privātpersona, kurai ir laulātais un divi apgādājami tieši pēcnācēji, dažu dienu laikā no vienas dalībvalsts uz otru varētu pārvietot vismaz 3200 cigarešu savai "personīgai lietošanai" [31]. Tādā gadījumā, pieņemot, ka privātpersona, kura iegādājas cigaretes, ir smēķētājs, šī persona iegādes dalībvalstī būtu iegādājusies vismaz 2400 cigaretes, lai galamērķa dalībvalstī tās faktiski patērētu citas personas, nevis viņa pati. Šāda prakse, ņemot vērā no vienas dalībvalsts uz citu pārvietoto tabakas

[29] Spriedums, 2007. gada 13. decembris, *BATIG* (C-374/06, EU:C:2007:788, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

[30] Skat. šo secinājumu 47. punktu.

[31] Piemēram, pirmajā dienā privātpersona varētu atsaukties tikai uz personisku patēriņu, lai pamatotu 800 cigarešu pārvietošanu. Pēc divām dienām tā varētu atsaukties uz sava laulātā vajadzībām, lai pārvietotu vēl 800 cigaretes, pēc dažām dienām – pārvietot vēl 800 cigaretes vienam apgādājamam bērnam un vēl dažas dienas vēlāk – vēl citas 800 cigaretes otrā apgādājamā bērna vajadzībām.

izstrādājumu daudzumu, būtu ļaunprātīga. Turklāt, ņemot vērā, ka valsts iestādēm nav iespējams pārbaudīt bezmaksas nodošanas privātpersonas laulātajam vai tās apgādājamam ģimenes loceklim faktiskumu, nevar izslēgt arī krāpnieciskas nodokļu prakses risku.

47. Turklāt privātpersonas, kas izmanto Direktīvu 2008/118 un 2020/262 32. panta 1. punktā paredzēto režīmu, nav pakļautas nekādām īpašām formalitātēm, kad tās izmanto šo režīmu. Nesenā pētījumā, kas veikts Komisijas uzdevumā, ņemot vērā tieši nelielo iespējamību, ka ceļojumu laikā privātpersonas tiks pārbaudītas, tika konstatēta minētā režīma ļaunprātīga izmantošana, it īpaši attiecībā uz to tabakas izstrādājumu daudzumu, ko privātpersonas pārvieto no iegādes dalībvalstīm, kas piemēro zemu akcīzes nodokli, uz galamērķa dalībvalstīm, kas piemēro augstākas likmes [32]. Pat ja skaitliskie aprēķini noteikti nav precīzi, jānorāda vairāki šī pētījuma skaitļi [33]. Piemēram, Vācijā privātpersonu pirkumi citās dalībvalstīs 2023. gadā tika lēsti 10,5 miljardu cigarešu apmērā un 4000 tonnu smalki grieztas tabakas apmērā, kas esot veidojis aptuveni 15,9 % no cigarešu patēriņa iekšzemē un aptuveni 16 % no smalki grieztas tabakas patēriņa iekšzemē, un tas esot izraisījis negūtos ieņēmumus no akcīzes nodokļa un pievienotās vērtības nodokļa (PVN) ieņēmumiem aptuveni 2,8 miljardu euro apmērā. To dalībvalstu vidū, kurās cigarešu patēriņš iekšzemē ir aptuveni 23,4 % un smalki grieztās tabakas patēriņš iekšzemē ir aptuveni 65 %, ko rada privātpersonu pirkumi citās dalībvalstīs, Francijā 2023. gadā negūtie ieņēmumi no akcīzes nodokļa un PVN ieņēmumiem tiekot lēsta aptuveni 4,5 miljardu euro apmērā. Turklāt tajā pašā gadā cigarešu no citām dalībvalstīm plūsma iekšzemes patēriņa daļā Somijā esot bijusi aptuveni 28,6 %, Nīderlandē – aptuveni 24,8 %, Dānijā – aptuveni 23,5 % un Īrijā – aptuveni 22,7 %, un tas nozīmē, ka arī šīm dalībvalstīm ir bijuši ievērojami negūtie ieņēmumi.

48. Tādējādi, ņemot vērā mērķi apkarot izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un krāpniecisku vai ļaunprātīgu nodokļu praksi, jēdziens "personīga lietošana", manuprāt, nevar ietvert tabakas izstrādājumu iegādi, ko dalībvalstī veic privātpersona, lai tos bez maksas nodotu trešai personai, neatkarīgi no iegādātā tabakas daudzuma.

49. Otrām kārtām, jāatgādina, ka saskaņā ar judikatūru veselības aizsardzības mērķim ir svarīgāka nozīme salīdzinājumā ar ekonomiskā rakstura interesēm; ar šā mērķa nozīmīgumu var tikt attaisnotas negatīvas un pat ievērojama mēroga ekonomiskās sekas [34]. Runājot par riskiem cilvēku veselībai, kas izriet no tabakas patēriņa, Tiesa jau ir konstatējusi, ka pakļaušana tabakas dūmu iedarbībai var izraisīt nāvi, slimības un invaliditāti [35]. Turklāt Tiesa uzskata, ka attiecībā uz tabakas izstrādājumiem nodokļu tiesiskais regulējums ir būtisks un efektīvs instruments cīņā pret šo preču patēriņu un tādējādi arī sabiedrības veselības aizsardzībā [36].

[32] Eiropas Komisijas Nodokļu politikas un muitas savienības ģenerāldirektorāts, *Étude sur l'analyse d'impact d'une révision des règles de taxation du tabac*, atjaunināts, ņemot vērā pēdējās izmaiņas tirgū un tiesiskajā regulējumā, gala ziņojums, 1. sēj., 2025. gada jūnijs, konkrēti 20. un 21. lpp.

[33] Eiropas Komisijas Nodokļu politikas un muitas savienības ģenerāldirektorāts, *Étude sur l'analyse d'impact d'une révision des règles de taxation du tabac*, atjaunināts, ņemot vērā pēdējās izmaiņas tirgū un tiesiskajā regulējumā, gala ziņojums, 2. sēj., 2025. gada jūnijs, konkrēti 44.–49. lpp. Jāuzsver, ka šī pētījuma 2. sējumā ietvertās aplēses apstiprina tendenci, kas jau novērota citos pētījumos, kuri minēti šī paša sējuma 22.–26. lappusē.

[34] Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2022. gada 24. februāris, *Agenzia delle dogane e dei monopoli* un *Ministero dell'Economia e delle Finanze* (C-452/20, EU:C:2022:111, 50. punkts un tajā minētā judikatūra).

[35] Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 4. maijs, *Philip Morris Brands* u.c. (C-547/14, EU:C:2016:325, 152. punkts).

[36] Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2006. gada 5. oktobris, *Valeško* (C-140/05, EU:C:2006:647, 58. punkts), un 2017. gada 29. jūnijs, Komisija/Portugāle (C-126/15, EU:C:2017:504, 67. punkts).

50. Jēdziena "personīga lietošana" plaša interpretācija, kas pārsniegtu tabakas izstrādājumu vienīgi personisku lietošanu, ko veic privātpersona, kas tos iegādājusies iegādes dalībvalstī, kura piemēro zemas akcīzes nodokļa likmes, un pārved tos uz galamērķa dalībvalsti, kura piemēro augstākas akcīzes nodokļa likmes, rada būtisku risku galamērķa dalībvalsts tabakas izstrādājumu nodokļu politikas efektivitātei un tātad tās sabiedrības veselības aizsardzības politikai.

51. It īpaši, ja privātpersona regulāri dodas uz iegādes dalībvalsti, kurā tiek piemērotas zemas akcīzes nodokļa likmes tabakas izstrādājumiem, un regulāri un tādos daudzumos, kas ir mazāki par orientējošiem lielumiem, tur iegādājas šādas preces nevis tikai personiskai lietošanai, bet, piemēram, sava laulātā, kurš strādā un dzīvo kopā ar viņu dalībvalstī, kurā tiek piemērotas augstākas akcīzes nodokļa likmes, lietošanai, šo preču nodošana laulātajam bez maksas neitralizē galamērķa dalībvalsts nodokļu politikas iedarbību. Šīs prakses sekas ir tādas, ka privātpersonas laulātais, kurš regulāri izmanto preces no iegādes dalībvalsts, tabakas cenu galamērķa dalībvalstī dēļ netiek mudināts samazināt vai pārtraukt šo preču patēriņu.

52. Tādēļ, ņemot vērā cilvēku veselības aizsardzības mērķi, jēdziens "personīga lietošana" nevar tikt interpretēts tādējādi, ka tas ietver tabakas izstrādājumu iegādi, ko dalībvalstī veic privātpersona ar nolūku tos nodot trešai personai bez maksas, neatkarīgi no daudzuma, ko ir paredzēts nodot.

53. No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka jēdziens "personīga lietošana" jāinterpretē tādējādi, ka minētā lietošana attiecas tikai uz tabakas izstrādājumu iegādi, kas veikta pircēja personiskai lietošanai, un ka minētos izstrādājumus nevar nodot trešai personai, neatkarīgi no nododamā tabakas izstrādājumu daudzuma.

54. Protams, kā norāda iesniedzējtiesa, lietā, kurā pasludināts spriedums *Hauptzollamt B* (Storveidīgo zivju kaviārs)[37], Tiesa ir interpretējusi jēdzienu "personīgi vai mājas piederumi" Regulas Nr. 338/97[38] 2. panta j) punkta izpratnē kā tādu, kas iekļauj preces, ko paredzēts dāvināt trešai personai, ja vien neviens elements nenorāda uz komerciālu nolūku. Tomēr šī tiesiskā regulējuma mērķis nav apkarot krāpšanu, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamu ļaunprātīgu izmantošanu, ne arī aizsargāt cilvēku veselību, kas ir Direktīvās 2008/118 un 2020/262 izvirzītie mērķi.

55. Tādējādi, ja privātpersona valsts iestāžu veiktas pārbaudes laikā paziņo, ka ir iegādājusies tabakas izstrādājumus vienā dalībvalstī, lai tos bez maksas nodotu trešai personai citā dalībvalstī, šāda šīs privātpersonas atzīšana, ka minētie pirkumi, lai kāds arī būtu to daudzums, nav paredzēti tikai personiskai lietošanai, ir pietiekama, lai minētās iestādes atteiktos piemērot Direktīvu 2008/118 un 2020/262 32. panta 1. punktu.

56. Tiesiskā regulējuma pašreizējā stadijā jēdziena "personīga lietošana" Direktīvu 2008/118 un 2020/262 32. panta 1. punkta izpratnē interpretācija ir piemērojama arī minēto direktīvu 1. panta 1. punkta b) apakšpunktā minētajiem alkoholiskajiem dzērieniem. Ir taisnība, kā savos apsvērumos norāda Zviedrijas valdība, ka šādas jēdziena "personīga lietošana" interpretācijas sekas ir tādas, ka tiek izslēgta iespēja privātpersonai dāvināt kā dāvanu alkohola pudeles, kas iegādātas dalībvalstī, kas nav tā dalībvalsts, kurā tās paredzēts dāvināt, ja tā neizmanto Direktīvā 2020/262 paredzēto *tālpārdošanas režīmu* vai procedūru, kas paredzēta *piegādes komerciāliem nolūkiem režīmam*. Šajā ziņā tomēr pietiek ar konstatējumu, ka gadījumā, ja

[37] Spriedums, 2021. gada 12. maijs, *Hauptzollamt B* (Storveidīgo zivju kaviārs) (C-87/20, EU:C:2021:382, 37. punkts).

[38] Padomes Regula (EK) Nr. 338/97 (1996. gada 9. decembris) par savvaļas dzīvnieku un augu sugu aizsardzību, reglamentējot to tirdzniecību (OV 1997, L 61, 1. lpp.).

Direktīvas 2020/262 32. panta 1. punktā attiecībā uz šo jautājumu būtu nepilnība, Savienības likumdevējs ir tas, kuram attiecīgā gadījumā būtu tā jānovērš, veicot nepieciešamos pasākumus, lai grozītu šo tiesību normu ar nolūku skaidri paredzēt iespēju izmantot *iegādes, ko veic privātpersona*, režīmu, lai dāvinātu vīna pudeles kā dāvanas. Šāda iespēja šķiet iedomājama, jo, it īpaši ņemot vērā ietekmi uz cilvēku veselību, Savienības tiesību akti par alkoholiskajiem dzērieniem nav tik stingri kā tie, kas piemērojami tabakas izstrādājumiem [39].

57. Ņemot vērā visu iepriekš minēto, uz pirmo jautājumu būtu jāatbild, ka ar Direktīvu 2008/118 un 2020/262 32. panta 1. punktu tiek pieļauts tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā jēdziens "personīga lietošana" neaptver privātpersonas veiktu tabakas izstrādājumu iegādi vienā dalībvalstī, lai tos nodotu trešai personai bez maksas citā dalībvalstī, neatkarīgi no minēto preču daudzuma, kuru ir paredzēts nodot.

Par otro jautājumu

58. Ņemot vērā manis ierosināto atbildi uz pirmo jautājumu, manuprāt, uz otro jautājumu nav jāatbild.

Secinājumi

59. Ņemot vērā iepriekš minēto, ierosinu Vispārējai tiesai uz *Finanzgericht Berlin-Brandenburg* (Berlīnes-Brandenburgas Finanšu tiesa, Vācija) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1) Padomes Direktīvas 2008/118/EK (2008. gada 16. decembris) par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ Direktīvu 92/12/EEK, 32. panta 1. punkts, kā arī Padomes Direktīvas (ES) 2020/262 (2019. gada 19. decembris), ar ko nosaka akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, 32. panta 1. punkts

   jāinterpretē tādējādi, ka

   ar tiem tiek pieļauts tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā jēdziens "personīga lietošana" neaptver privātpersonas veiktu tabakas izstrādājumu iegādi vienā dalībvalstī, lai tos nodotu trešai personai bez maksas citā dalībvalstī, neatkarīgi no minēto preču daudzuma, kuru ir paredzēts nodot.

2) Uz otro prejudiciālo jautājumu nav jāatbild.

M. Brkan

Sniegti atklātā tiesas sēdē Luksemburgā 2026. gada 4. februārī.

[39] Šķiet, ka Padomes Direktīvas 92/83/EEK (1992. gada 19. oktobris) par to, kā saskaņojams akcīzes nodoklis spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem (OV 1992, L 316, 21. lpp.), un Padomes Direktīvas 92/84/EEK (1992. gada 19. oktobris) par spirta un alkoholisko dzērienu akcīzes nodokļa likmju saskaņošanu (OV 1992, L 316, 29. lpp.) tiešais mērķis nav cilvēku veselības aizsardzība. Ilustrācija tam, ka tiesību akti, kas attiecas uz alkoholiskajiem dzērieniem, ir mazāk stingri, ir atrodama it īpaši Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvā 2010/13/ES (2010. gada 10. marts) par to, lai koordinētu dažus dalībvalstu normatīvajos un administratīvajos aktos paredzētus noteikumus par audiovizuālo mediju pakalpojumu sniegšanu (Audiovizuālo mediju pakalpojumu direktīva) (OV 2010, L 95, 1. lpp.). Proti, lai gan ar šīs direktīvas 9. panta 1. punkta d) apakšpunktu ir aizliegti visi cigarešu un citu tabakas izstrādājumu audiovizuālu komercpaziņojumu veidi, 1. punkta e) apakšpunktā ir paredzēts, ka šādus komercpaziņojumus par alkoholiskajiem dzērieniem nevērš konkrēti uz nepilngadīgo auditoriju un tajos neveicina šādu dzērienu pārmērīgu lietošanu.

[Paraksti]