GENERALINIO ADVOKATO
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA IŠVADA,
pateikta 2018 m. lapkričio 28 d.[1]

Byla C-567/17

UAB „Bene Factum“,
dalyvaujant
Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Akcizai – Iš dalies denatūruotas alkoholis – Atleidimai nuo mokesčių – Produktai, kurie nėra skirti vartoti žmonėms – Oficiali produktų paskirtis – Tikrasis vartojimas – Paskirties valstybės teisė panaikinti atleidimą nuo mokesčio, suteiktą kitoje valstybėje narėje – Rimtas išsisukinėjimų, vengimo ar piktnaudžiavimo pavojus – Atleidimo nuo mokesčio pripažinimo negaliojančiu procedūra“

1. Tam tikri kosmetikos ir burnos higienos produktai, pagaminti Lenkijoje naudojant iš dalies denatūruotą alkoholį, šioje šalyje atleisti nuo Direktyvoje 92/83/EEB[2] numatyto suderinto akcizo. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar šis atleidimas nuo mokesčio išlieka, jei siekiant parduoti į Lietuvą įvežtus šiuos produktus tam tikri asmenys šioje šalyje vartoja kaip alkoholinius gėrimus.

I. Teisinis pagrindas

A. Europos Sąjungos teisė

1. Direktyva 92/83

2. 27 straipsnyje nustatyta:

„1. Valstybės narės atleidžia nuo mokesčių produktus, kuriems taikoma ši direktyva, nuo suderintų akcizų [Valstybės narės atleidžia produktus, kuriems taikoma ši direktyva, nuo suderintų akcizų] tokiomis sąlygomis, kurias jos nustato, siekdamos užtikrinti, kad tais atleidimais būtų galima teisingai ir tiesiogiai pasinaudoti ir išvengti bet kokių išsisukinėjimų, vengimo ar piktnaudžiavimo:

<…>

b) kai jie yra arba denatūruoti pagal bet kurios valstybės narės reikalavimus, arba vartojami bet kokio ne žmonių vartojimui skirto produkto gamybai;

1 Originalo kalba: ispanų.

2 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/83/EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimo (OL L 316, 1992, p. 21; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 206).

<…>

5. Jei valstybė narė nustato, kad produktas, kuris buvo atleistas nuo mokesčio pagal 1 dalies a arba b punktų nuostatas, sukelia išsisukinėjimus, vengimus ar piktnaudžiavimą, ji gali atsisakyti atleisti nuo mokesčio arba atšaukti tokį atleidimą, kuris jau buvo suteiktas. Valstybė narė apie tai praneša Komisijai. Komisija apie tai praneša kitoms valstybėms narėms per vieną mėnesį nuo pranešimo gavimo. Galutinis sprendimas yra priimamas Direktyvos 92/12/EEB 24 straipsnyje nustatyta tvarka. Valstybės narės nėra įpareigotos tokiam sprendimui suteikti grįžtamąją galią.

<…>“

2. Direktyva 2008/118[3]

3. 2 straipsnyje nustatyta:

„Akcizais apmokestinamos prekės yra apmokestinamos:

a) jų gamybos, įskaitant, atitinkamais atvejais, jų išgavimo Bendrijos teritorijoje metu;

b) jų importo į Bendrijos teritoriją metu.

4. 7 straipsnyje nurodyta:

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

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

a) akcizais apmokestinamų prekių išleidimas, įskaitant neteisėtą išleidimą, iš akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo;

b) akcizais apmokestinamų prekių laikymas joms netaikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo, jei tos prekės nebuvo apmokestintos akcizais pagal taikomas Bendrijos teisės ir nacionalinės teisės aktų nuostatas;

c) akcizais apmokestinamų prekių gamyba, įskaitant neteisėtą gamybą, netaikant joms akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo;

d) akcizais apmokestinamų prekių importas, įskaitant neteisėtą importą, išskyrus atvejus, kai akcizais apmokestinamoms prekėms jas importavus nedelsiant pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas.

<…>“

5. 33 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta:

„<…> jeigu akcizais apmokestinamos prekės, kurios jau išleistos vartoti vienoje valstybėje narėje, komerciniais tikslais laikomos kitoje valstybėje narėje, siekiant jas ten pristatyti ar naudoti, tai joms taikomi akcizai ir prievolė apskaičiuoti akcizą atsiranda toje kitoje valstybėje narėje.

3 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinanti Direktyvą 92/12/EEB (OL L 9, 2009, p. 12).

Šio straipsnio tikslais, „laikymas komerciniais tikslais“ – akcizais apmokestinamų prekių laikymas, kai jas laiko kitas nei privatus fizinis asmuo ar kai jas laiko privatus fizinis asmuo kitiems nei asmeninio naudojimo tikslams ir jas gabena <…>“

B. Lietuvos Respublikos teisė

1. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas [4]

6. 27 straipsnio 1 dalies 1 punkte numatyta, kad nuo akcizų atleidžiami „etilo alkoholis, pripažintas denatūruotu etilo alkoholiu, kuriam netaikomi akcizai“.

7. Pagal 28 straipsnio 1 punktą „akcizai netaikomi denatūruotam pagal atitinkamos valstybės narės reikalavimus ir panaudotam ne maistui skirtų produktų gamybai etilo alkoholiui, kuriam akcizai turi būti netaikomi pagal 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvos 92/83/EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimo 27 straipsnio 1 dalies b punktą“.

2. Tarybos direktyvos 92/83/EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimo 27 straipsnio 1 dalies b punkto taikymo Lietuvos Respublikoje taisyklės (toliau – Direktyvos 92/83 taikymo taisyklės) [5]

8. 3.3 punkte nurodyta:

„Iš kitos Europos Sąjungos valstybės narės atgabenamam denatūruotam etilo alkoholiui akcizai netaikomi tik tuo atveju, jeigu jis <…> yra ne maistui skirtuose produktuose ir tokiems ne maistui skirtiems produktams valstybėje narėje, iš kurios šie ne maistui skirti produktai atgabenami, leidžiama naudoti šį denatūruotą etilo alkoholį netaikant jam akcizų.“

II. Bylos faktinės aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

9. Bendrovė *Bene Factum* įsteigta Lietuvoje, kur ji gamina ir tiekia rinkai kosmetiką ir kitus asmens higienos produktus.

10. 2009–2014 m. ji komerciniais tikslais importavo įvairių pavadinimų burnos skalavimo skystį ir kosmetinį spiritą, kuriuos įsigijo iš Lenkijoje įsikūrusios bendrovės, kurios produkcija buvo skirta tik *Bene Factum*.

11. *Bene Factum* ne tik užsakydavo ginčijamus produktus iš Lenkijos bendrovės, bet ir kontroliuodavo jų gamybos procesą, sprendė dėl jų sudėties, pakuočių ir etikečių, kuriose nurodytas *Bene Factum* priklausantis prekių ženklas „BF cosmetics“, išvaizdos.

12. Šiuose į laisvą apyvartą Lenkijoje išleistuose produktuose esantis etilo alkoholis buvo denatūruotas pagal šioje šalyje nustatytus reikalavimus, įmaišant izopropilo alkoholio.

13. *Bene Factum* nedeklaravo minėtų produktų importo į Lietuvos Respubliką ir nesumokėjo akcizų už jų sudėtyje esantį etilo alkoholį, nes jis buvo denatūruotas.

4 2010 m. balandžio 1 d. Įstatymas Nr. XI-722.

5 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvos 92/83/EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimo 27 straipsnio 1 dalies b punkto taikymo Lietuvos Respublikoje taisyklės. 2002 m. birželio 13 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 902.

14. Lietuvos mokesčių administratorius atliko mokestinį patikrinimą, per kurį nustatė, kad *Bene Factum* įvežtais ir tiekiamais produktais prekiavo įvairios didmeninės ir mažmeninės prekybos įmonės (pavyzdžiui, valdančios kioskus); jos jais iš esmės prekiavo kaip alkoholiniais gėrimais.

15. Lietuvos mokesčių administratorius, remdamasis turinio viršenybės prieš formą principu, nusprendė, kad produktai buvo skirti žmonėms vartoti kaip alkoholiniai gėrimai, taigi juose esantis etilo alkoholis neturėjo būti atleistas nuo akcizų. Todėl jis konstatavo, kad *Bene Factum* yra minėtais mokesčiais apmokestinamas subjektas, ir įpareigojo ją juos sumokėti.

16. *Bene Factum* nesėkmingai apskundė paeiliui priimtus mokesčių administratoriaus sprendimus Mokestinių ginčų komisijai ir Vilniaus apygardos administraciniam teismui, o jie šiuos sprendimus patvirtino.

17. *Bene Factum* apskundė pirmosios instancijos teismo sprendimą Lietuvos vyriausiajam administraciniam teismui. Šio teismo manymu, akivaizdu, kad Lietuvoje tam tikri asmenys, paprastai turintys priklausomybės nuo alkoholio problemų arba gaunantys mažas pajams, taip pat benamiai, svaigindamiesi vartoja tokius ginčijamus produktus kaip alkoholinius gėrimus.

18. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas daro prielaidą, kad *Bene Factum* žinojo, jog šiuos produktus tam tikra grupė asmenų vartojo kaip alkoholinius gėrimus [6]. Nors ši bendrovė tiesiogiai jų neparduodavo galutiniams vartotojams, jos pasirinktos etiketės (pavyzdžiui, alkoholio koncentracijos procentais nurodymas), kvapų suteikimas (kvapiųjų medžiagų naudojimas), vengimas denatūruoti etilo alkoholį pagal Lietuvoje nustatytus teisės aktus ir nustatyta žema kaina, be kitų aplinkybių, gali būti laikomi veiksniais, dėl kurių prisidėta prie ginčijamų produktų vartojimo kaip alkoholinių gėrimų.

19. Teismas *a quo* daro išvadą, kad *Bene Factum* ne tik žinojo, kad importuotus į Lietuvą ginčijamus produktus (dalį jų) kai kurie asmenys vartojo kaip alkoholinius gėrimus, bet ir užsakydama pagaminti šiuos produktus atsižvelgdavo į minėtą aplinkybę [7].

20. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas neabejoja, kad pagrindinė numatyta minėtų produktų paskirtis – naudoti kaip kosmetiką ir asmens higienai. Jis taip pat nekvestionuoja to, kad šiuos produktus svaiginimosi tikslais įsigiję asmenys žinojo, jog įsigyja ir kaip alkoholinius gėrimus vartoja būtent kosmetikos priemones ir asmens higienos produktus [8]. Vis dėlto jis teigia, kad, užsakydama produktų gamybą ir juos įveždama į Lietuvą, *Bene Factum* aiškiai žinojo, kad jie tam tikrų asmenų buvo (galėjo būti) vartojami kaip alkoholiniai gėrimai, turint tikslą svaigintis [9].

21. Nurodęs, kad „tokia mokesčių administratoriaus pozicija reiškia, jog nagrinėjamu atveju nėra remiamasi Direktyvos 92/83 27 straipsnio 5 dalyje numatyta išimtimi“, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas pateikė šiuos prejudicinius klausimus:

„1) Ar 1992 m. spalio 19 d. Direktyvos 92/83 dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimo 27 straipsnio 1 dalies b punktas turi būti aiškinamas taip, kad ši nuostata taikoma bet kokiems ne žmonių vartojimui skirtiems produktams pagal pagrindinę (tiesioginę) jų naudojimo (vartojimo) paskirtį, nepriklausomai nuo to, kad kai kurie asmenys tokius, kaip nagrinėjamoje byloje, ginčo kosmetikos ir higienos produktus svaiginimosi tikslais vartoja kaip alkoholinius gėrimus?

6 Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą 12 punktas.

7 Ten pat, 13 ir 14 punktai.

8 Ten pat, 27 punktas.

9 Ten pat, 28 punktas.

2) Ar atsakymui į pirmąjį klausimą yra reikšminga aplinkybė, kad ginčo produktus iš vienos valstybės narės įvežęs asmuo žinojo, jog jo užsakymu pagaminti ir Lietuvoje kitų asmenų galutiniams vartotojams tiekiami (parduodami) denatūruoto etilo alkoholio turintys produktai yra tam tikrų asmenų vartojami kaip alkoholiniai gėrimai, todėl jis šiuos produktus gamino bei ženklino atsižvelgdamas į šią aplinkybę turėdamas tikslą parduoti kuo daugiau?“

III. Šalių argumentų santrauka

22. *Bene Factum* nuomone, Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies b punkto aiškinimas ir atleidimo nuo akcizo už alkoholį netaikymas negali priklausyti nuo aplinkybės, kad asocialūs asmenys nusprendžia vartoti [10] kosmetikos produktus kaip gėrimus, iškreipdami jų tikrąją paskirtį.

23. Rinkai patiekto produkto apibūdinimas priklauso nuo objektyvių aplinkybių, kaip antai: gamintojo deklaruotos paskirties (vadovaujantis ant pakuotės nurodyta informacija, taip pat reklaminėje medžiagoje nurodytais duomenimis ir laboratoriniais tyrimais, atliktais juos gaminant), Lenkijos mokesčių institucijų suteikto atleidimo nuo akcizo, taip pat Lietuvos muitinės laboratorinių tyrimų, pagal kuriuos, vadovaujantis kombinuotąja nomenklatūra [11], jie priskirti prie KN33 kodo („kosmetikos produktai“).

24. Atsisakymas pripažinti atleidimą nuo mokesčio prieštarautų kituose Sąjungos teisės srityse įtvirtintoms sąvokoms „maisto produktas“ ir „kosmetikos produktas“, kuriose atsižvelgiama į jų paskirtį, o ne į galimą faktinį vartojimą ir kitokį naudojimą nei tas, kuriam jie skirti.

25. Be to, Lenkijoje pripažįstamas atleidimas nuo mokesčio turi galioti likusiose valstybėse narėse, nes Direktyva 92/83 turi būti vienodai taikoma visoje Sąjungoje.

26. Galiausiai, nors pagal Direktyvos 92/83 27 straipsnio 5 dalį valstybėms narėms leidžiama atsisakyti taikyti kitos valstybės narės suteiktą atleidimą nuo mokesčio, kad būtų išvengta išsisukinėjimo, vengimo ar piktnaudžiavimo, nagrinėjamu atveju šioje nuostatoje įtvirtinta procedūra nepradėta. Lietuvos mokesčių administratorius atšaukė atleidimą nuo mokesčio nepateikęs šio klausimo kitų valstybių narių ir Europos Komisijos, kuri yra kompetentinga priimti galutinį sprendimą, kontrolei.

27. Graikijos vyriausybė nagrinėja dvi sąlygas, nustatytas Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies b punkte. Dėl pirmosios sąlygos (produkto denatūravimo) ji pažymi: kadangi tai kosmetikos ir burnos higienos produktai, svarbu, jog denatūruojant būtų naudojamos mažai agresyvios, nedidelio toksiškumo cheminės medžiagos, kurių kvapas nebūtų nemalonus ir kurios nesukeltų alerginių reakcijų ar dirginimo. Šiuo tikslu buvo rekomenduojama [12] naudoti izopropilo alkoholį siekiant minimaliai denatūruoti etilo alkoholį ir taip gauti galimybę pasinaudoti atleidimu nuo mokesčio. Ši sąlyga buvo įvykdyta nagrinėjamoje byloje.

28. Dėl antrosios sąlygos, susijusios su paskirtimi žmonėms vartoti, Graikijos ir Čekijos vyriausybės iš esmės sutaria, kad reikia atsižvelgti ne tik oficialų produkto pavadinimą, bet ir nustatyti faktinį jo naudojimą. Importuotojo elgesys svarbus siekiant nustatyti, ar ši sąlyga įvykdyta. Abi vyriausybės nagrinėja *Bene Factum* elgesį ir mano, kad atleidimas nuo mokesčio neturėtų būti taikomas.

10 Šios išvados kontekste „vartoti“ iš tiesų reiškia „nuryti“.

11 Kombinuotoji nomenklatūra (toliau – KN) pateikta 1987 m. liepos 23 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros bei dėl Bendrojo muitų tarifo (OL L 256, 1987, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 2 t., p. 382) I priede.

12 Nurodoma *Fiscalis* projekto grupės (FPG/013) rekomendacija ITEG/R/3/2014

29. Visų pirma, Čekijos vyriausybė argumentuoja, kad *Bene Factum* neabejotinai konkuravo ne su kitais kosmetikos produktų, o su alkoholinių gėrimų gamintojais. Taigi taikant atleidimą nuo mokesčio būtų prieštaraujama bendram tikslui užtikrinti laisvą konkurenciją, pagal kurią tokio paties pobūdžio produktams turi būti taikomas toks pats mokestis.

30. Lietuvos vyriausybė neigia, kad, atsižvelgiant į tikrąją kosmetikos produkto paskirtį, *Bene Factum* gali būti taikomas atleidimas nuo mokesčio. Ji sutinka, kad abipusio pripažinimo principas reiškia, jog atleidimas nuo mokesčio turi būti taikomas kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje jis suteiktas, tačiau pagal jį nedraudžiama konstatuoti, jog produktas, kuris oficialiai nėra skirtas žmonėms vartoti, iš tikrųjų taip vartojamas, todėl yra išsisukinėjama, vengiama ar piktnaudžiaujama.

31. Siekdama tai konstatuoti, Lietuvos vyriausybė nagrinėja *Bene Factum* veiksmus ir informaciją, kurie patvirtina, kad kai ginčijami produktai buvo tiekiami į Lietuvos rinką, jie buvo skirti žmonėms vartoti kaip alkoholiniai gėrimai.

32. Portugalijos vyriausybės nuomone, svarbiausia tai, kad rinkai patiektame produkte naudotas denatūruotas alkoholis ir kad šis produktas neskirtas žmonėms vartoti. Taigi, jos nuomone, reikia taikyti atleidimą nuo mokesčio, nepaisant to, kad kai kurie asmenys vartojo produktą kaip alkoholinį gėrimą, nes šie asmenys žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigijo kosmetikos ar asmens higienos produktų ir kad tokius produktus vartojo.

33. Komisija nagrinėja abi sąlygas, nustatytas Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies b punkte, taikomas siekiant pripažinti atleidimą nuo mokesčio, ir nurodo 2000 m. gruodžio 7 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Italija / Komisija*[13], kuriame konstatuota, kad atleidimas pripažįstamas nepaisant to, jog „[produkto] tikroji paskirtis neatitinka pavadinimo, kurį jam suteikė ūkio subjektas“.

34. Vis dėlto Komisija toliau teigia, kad šio sprendimo 50 punkte nurodyta, jog „Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies a ir b punktuose nurodytų produktų atleidimas nuo mokesčio yra principas, o atsisakymas atleisti – išimtis“. Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta valstybių narių teisė nustatyti sąlygas „siek[iant] užtikrinti, kad tais atleidimais būtų galima teisingai ir tiesiogiai pasinaudoti ir išvengti bet kokių išsisukinėjimų, vengimo ar piktnaudžiavimo“, negali prieštarauti minėtoje nuostatoje įtvirtinto atleidimo nuo mokesčio besąlygiškumui.

35. Komisija nurodo, kad Direktyvos 92/83 27 straipsnio 5 dalyje įtvirtintas būdas, kaip valstybė narė gali atsisakyti atleisti nuo mokesčio arba atšaukti jau suteiktą atleidimą, jei tai lemia išsisukinėjimą, vengimą ar piktnaudžiavimą. Tačiau šias priemones kontroliuoja kitos valstybės narės ir Komisija. Ji priduria, kad būtent 2016 m. gegužės mėn. Lietuva pradėjo šioje nuostatoje numatytą procedūrą dėl tos pačios rūšies produktų, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, tačiau Akcizų komitetas nusprendė šio klausimo nespręsti.

36. Remdamasi šiais pagrindais Komisija mano, kad aptariamomis aplinkybėmis negalima atsisakyti atleisti nuo mokesčio, jei laikomasi Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies b punkte nustatytų sąlygų, išskyrus išsisukinėjimo, vengimo ar piktnaudžiavimo atvejus, konstatuotus pagal šios direktyvos 27 straipsnio 5 dalyje įtvirtintą procedūrą.

IV. Procesas Teisingumo Teisme

37. Nutartį dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismo kanceliarija gavo 2017 m. rugsėjo 26 d.

13 Byla C-482/98, EU:C:2000:672, 42 punktas,

38. *Bene Factum*, Čekijos Respublikos, Graikijos, Portugalijos ir Lietuvos vyriausybės ir Komisija pateikė rašytines pastabas. Tik Lietuvos vyriausybė ir Komisija dalyvavo 2018 m. rugsėjo 19 d. vykusiame teismo posėdyje.

V. Vertinimas

39. Pirmasis prejudicinis klausimas susijęs su Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies b punkte vartojamos sąvokos „ne žmonių vartojimui skirtas produktas“ reikšme. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar vadovaujantis *objektyviu* ir bendru požiūriu galima atsisakyti taikyti šioje nuostatoje numatytą atleidimą nuo suderinto akcizo, kai kosmetikos produktas, kurio sudėtyje yra denatūruoto alkoholio ir kuris iš esmės nėra skirtas žmonėms vartoti, iš tikrųjų yra vartojamas kaip alkoholinis gėrimas.

40. Antruoju prejudiciniu klausimu patikslinamas pirmasis, pridedant *subjektyvų* elementą, t. y. bendrovės, gaminančios ir tiekiančios rinkai produktą, ketinimus, kai ji šį produktą pateikia taip, kad būtų skatinama jį vartoti kaip alkoholinį gėrimą.

41. Priminsiu, kad, atsižvelgiant į aplinkybes ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo vertinimą:

– *Bene Factum* Lietuvoje prekiavo produktais, kuriuos užsakė pagaminti Lenkijos bendrovėje pagal jos nurodymus, iš kurių vienas – įmaišyti alkoholio, denatūruoto pagal Lenkijos teisės aktus [14]. Produktai išleisti vartoti Lenkijoje, kur jie buvo atleisti nuo mokesčio, ir įvežti į Lietuvą siekiant patiekti rinkai ir nemokėti akcizo.

– Lietuvoje parduodamas prekes tam tikri vartotojai vartojo siekdami pigiai svaigintis [15]. *Bene Factum* ne tik žinojo šią aplinkybę, bet ir ją skatino [16].

42. Vis dėlto abiejuose prejudiciniuose klausimuose neminimos problemos, neišvengiamai susijusios su valstybių narių teise netaikyti jau suteikto atleidimo nuo akcizo, kai nustatomas „išsisukinėjimas, piktnaudžiavimas ar vengimas“. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas aiškiai nurodė, kad mokesčių administratoriaus atsisakymas taikyti atleidimą nuo mokesčio nebuvo grindžiamas Direktyvos 92/83 27 straipsnio 5 dalimi, todėl neprašė šios nuostatos išaiškinimo [17]. Vis dėlto manau, kad nėra jokių kliūčių, kad Teisingumo Teismas ja remtųsi savo atsakyme į prejudicinius klausimus [18].

14 Buvo naudojamas izopropilo alkoholis, kuris, kaip šalys nurodo savo pastabose, yra viena iš mažiausiai toksiškumo teikiančių denatūravimo priemonių.

15 Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodomi asmenys, turintys priklausomybę nuo alkoholio, ar asmenys, kurių perkamoji galia yra maža.

16 Kad tai konstatuotų, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, be kita ko, atsižvelgia į šiuos duomenis: a) į etiketėse nurodytą alkoholio koncentraciją, o tai nereikšminga ir neįprasta kosmetikos produktų atveju, b) į tai, ar pridėta kvapų ir skonio, c) į tai, ar netaikytos Lietuvoje nustatytos denatūravimo procedūros, ir d) į tai, ar pardavimo kaina yra ypač maža.

17 Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą 30 punktas.

18 „Ši aplinkybė nekliudo Teisingumo Teismui pateikti [nacionaliniam teismui] Sąjungos teisės išaiškinimą visais aspektais, kurie gali būti naudingi sprendimui to teismo nagrinėjamose bylose priimti, neatsižvelgiant į tai, ar jis apie šiuos aspektus užsimena savo pateiktuose klausimuose (šiuo atžvilgiu žr. 2017 m. gegužės 10 d. Sprendimo *Chávez-Vílchez ir kt.*, C-133/15, EU:C:2017:354, 48 punktą ir 2017 m. lapkričio 14 d. Sprendimo *Lounes*, C-165/16, EU:C:2017:862, 28 punktą, taip pat nurodytą jurisprudenciją)“, 2018 m. birželio 5 d. Sprendimo *Coman ir kt.*, C-673/16, EU:C:2018:385, 22 punktas.

A. Alkoholis kaip mokesčio objektas

43. Pagal Direktyvos 2008/118 2 straipsnį alkoholis akcizu apmokestinamas jo pagaminimo ar importo dieną. Tačiau prievolė sumokėti mokestį atsiranda, kai „išleid[žiama] vartoti“ – tuo momentu, kai pagal Direktyvos 2008/118 7 straipsnio 1 dalį atsiranda prievolė apskaičiuoti akcizą [19].

44. Kadangi akcizais apmokestinamas produktų, kuriems nustatytas mokestis, vartojimas (Direktyvos 2008/118 9 konstatuojamoji dalis), logiška, kad mokestis už alkoholį taikomas tam alkoholiui, kuris skirtas vartoti kaip alkoholiniai gėrimai.

45. Dėl šios priežasties, vadovaujantis atvirkštine logika, Direktyvoje 92/83 (27 straipsnio 1 dalyje) numatyti keli atleidimai nuo mokesčio, taikomi alkoholiui, kuris neskirtas vartoti kaip gėrimas. Viena iš šių išimčių susijusi su denatūruoto alkoholio naudojimu.

46. Minėtoje 27 straipsnio 1 dalyje numatyti du atleidimo taikymo atvejai:

– Visiškai denatūruotas alkoholis [1 dalies a punktas], dėl ko visiškai pakinta jo kvapas, skonis ir spalva. Kai produktai tiekiami kaip alkoholis, kuris buvo visiškai denatūruotas pridedant tam tikrų cheminių medžiagų, šios medžiagos neturi būti uždraustos pagal valstybės narės nuostatas. Tai yra esminis pakeitimas, reglamentuojamas iš dalies suderintomis nuostatomis, nes visoje Europos Sąjungoje pripažįstamos cheminės medžiagos, patvirtintos kiekvienoje valstybėje narėje [20].

– Iš dalies denatūruotas alkoholis [1 dalies b punktas]. Kai kuriais atvejais dėl gamybos poreikių visiškai denatūruoto alkoholio naudojimas netinkamas ir reikia naudoti alkoholį, kuris denatūruotas saikingiau, darant poveikį tik jo kvapui arba skoniui [21]. Dėl šių atvejų nėra suderintų nuostatų, todėl juos reglamentuoja kiekviena valstybė, savo teisės aktuose nustatydama denatūrantus.

B. Dėl Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies b punkte numatyto atleidimo nuo mokesčio

47. Šis atleidimas nuo mokesčio priklauso nuo to, ar įgyvendinamos šios kumuliacinės sąlygos:

– alkoholis turi būti denatūruotas pagal valstybės narės teisės nuostatas,

– (iš dalies denatūruotas) alkoholis turi būti naudojamas kokio nors produkto gamyboje,

– taip pagamintas produktas neskirtas žmonėms vartoti.

48. Šios nuostatos redakcijoje nurodyti kumuliatyvūs objektyvaus pobūdžio veiksniai, ir Teisingumo Teismo pateiktas aiškinimas yra toks:

– jis nurodė, kad „jei netinkamame vartoti žmonėms produkte esantis alkoholis buvo denatūruotas pagal valstybėje narėje patvirtintą metodą, reikia taikyti 27 straipsnio 1 dalies b punkte numatytą atleidimą nuo mokesčio“ [22],

19 Išleidimas vartoti susijęs su „atidėjimo režimu“, kuris yra Direktyvoje 2008/118 numatytas mechanizmas, skirtas akcizo apskaičiavimui ir mokesčio mokėjimui atidėti. Direktyvos 2008/118 7 straipsnio 2 dalyje išleidimas vartoti apibrėžtas nurodant keturis atvejus, kuriuos apima atidėjimo režimo sąvoka.

20 Šios cheminės medžiagos įtvirtintos 1993 m. lapkričio 22 d. Komisijos reglamente (EB) Nr. 3199/93 dėl visiško etilo alkoholio denatūravimo procedūrų tarpusavio pripažinimo atleidimo nuo akcizų tikslais (OL L 288, 1993, p. 12; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 249).

21 Denatūrantai, naudojami siekiant visiškai denatūruoti, dažnai yra labai agresyvūs dėl savo kvapo ar skonio, todėl netinkami kontaktui su kūnu, pavyzdžiui, kosmetikos ar burnos higienos produktuose.

22 2000 m. gruodžio 7 d. Sprendimo *Italija / Komisija*, C-482/98, EU:C:2000:672, 41 punktas.

– dėl produkto naudojimo Teisingumo Teismas pažymėjo, kad „Direktyva 92/83 būtų pažeista, jeigu produktas, kuris atitinka jos 27 straipsnio 1 dalies b punkte nustatytas sąlygas, nebūtų atleistas nuo mokesčio vien dėl to, kad buvo nustatyta, jog jo tikroji paskirtis neatitinka ūkio subjekto jam suteikto pavadinimo“ [23].

49. Direktyvos 92/83 pirmoje–trečioje konstatuojamosiose dalyse nurodyti produktai, kuriems taikomi akcizai, ir pažymima, kad svarbu nustatyti bendrus visų jų apibrėžimus. Ketvirtoje konstatuojamojoje dalyje pažymima, jog „naudinga, kad tokie sąvokų apibrėžimai būtų pagrįsti tais sąvokų apibrėžimais, kurie pateikti šios direktyvos priėmimo metu galiojančioje Kombinuotojoje nomenklatūroje“. Šios direktyvos 20 straipsnyje apibrėžiant „etilo alkoholį“ remiamasi KN.

50. Vadovaujantis šiomis gairėmis, gali būti naudinga priminti Teisingumo Teismo nustatytus kriterijus siekiant tinkamai klasifikuoti produktus pagal KN.

51. Sprendime *Sachsenmilch* jis patvirtino, kad „iš suformuotos jurisprudencijos matyti, jog, siekiant garantuoti teisinį saugumą ir lengvesnę kontrolę, prekių tarifinį klasifikavimą nulemiantis kriterijus paprastai turi būti nustatomas atsižvelgiant į jų požymius ir objektyvias savybes, išvardytas KN pozicijos ir skyriaus ar skirsnio pastabų formuluotėse“ [24]. Dėl galimo „vienos ar kelių naujų objektyvių savybių, [dėl kurių] būtent pasikeistų sudėtis, išvaizda ir skonis“, įgijimo Teisingumo Teismas nusprendė, kad prašymą pateikęs teismas turi patikrinti, ar šios sąlygos įvykdytos [25].

52. Ta pati jurisprudencija, kuria remiantis prekių tarifinį klasifikavimą lemiantis kriterijus paprastai turi būti nustatomas atsižvelgiant į jų objektyvius požymius ir savybes, nurodyta Sprendime *Siebrand* [26], pagal kurį:

– pagrindines savybes lemiantys veiksniai tiek kiekybės, tiek kokybės aspektu gali skirtis atsižvelgiant į prekės rūšį [27],

– visų pirma, „gali būti atsižvelgiama į keletą požymių ir objektyvių savybių siekiant nustatyti esminį pobūdį“ ir „pagal suformuotą jurisprudenciją skonis gali būti prekės požymis ir objektyvi savybė“ [28],

– be nurodytų veiksnių, prekės paskirtis gali būti „objektyvus klasifikavimo kriterijus, jei ji būdinga šiai prekei ir šį būdingumą galima įvertinti remiantis šios prekės objektyviais požymiais bei savybėmis“ [29].

53. Iš nurodytų sprendimų matyti, kad paprastai, jei yra elementų, kuriais *objektyviai* apibrėžtas atleidimas nuo mokesčio, jis turi būti pripažįstamas. Šia taisykle pagrįstas Lenkijos suteiktas atleidimas nuo mokesčio, nes ginčijami produktai priskiriami kosmetikos priemonių kategorijai, kaip tai suprantama pagal Reglamentą Nr. 1223/2009 [30], juos gaminant buvo naudojamas denatūruotas alkoholis ir jie savaime nėra skirti žmonėms vartoti.

23 Ten pat, 42 punktas.

24 2006 m. birželio 8 d. Sprendimo *Sachsenmilch*, C-196/05, EU:C:2006:383, 22 punktas. Ši byla susijusi su tokiais pakitimai, kurie sūryje vyko visą laikymo laiką.

25 Ten pat, rezoliucinė dalis.

26 2009 m. gegužės 7 d. Sprendimo C-150/08, EU:C:2009:294, 24 punktas. Ši byla susijusi su gėrimais, pagamintais naudojant fermentuotą alkoholį, kurių sudėtyje buvo įvairių medžiagų, ir buvo būtina nustatyti, kuri suteikia jam pagrindinę savybę.

27 Sprendime nurodyta, kad „[veiksniai gali išplaukti iš] medžiagos, iš kurios produktas sudarytas, pobūdžio arba iš jos sudėtinių dalių, tūrio, kiekio, svorio, vertės ar iš vienos medžiagos, iš kurios produktas sudarytas, svarbos panaudojant prekes“ (34 punktas).

28 Ten pat, 35 ir 36 punktai.

29 Ten pat, 38 punktas.

30 2009 m. lapkričio 30 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (EB) Nr. 1223/2009 dėl kosmetikos gaminių (OL L 342, 2009, p. 59).

54. Šią jų savybę pripažino Lietuvos muitinės laboratorijos ekspertai, atlikę tyrimus šios šalies mokesčių administratoriaus užsakymu; ją patvirtino ir Valstybinė ne maisto produktų inspekcija [31].

55. Galiausiai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas aiškiai patvirtina, jog „nekyla abejonių, kad ginčo produktų pagrindinė (pirminė) naudojimo paskirtis – kosmetikos ir higienos priemonės“ [32].

C. Dėl produktų, kurių sudėtyje yra iš dalies denatūruoto alkoholio, judėjimo Bendrijos viduje ir atleidimo nuo mokesčio kontrolės

56. Etilo alkoholis gali būti naudojamas valstybėje narėje, kurioje jis gaminamas, arba gabenamas iš vienos valstybės narės į kitą, kaip yra šioje byloje (prekė įvežta iš Lenkijos į Lietuvą).

57. Denatūruotas alkoholis gali būti vežamas kaip toks arba kaip jau pagaminto produkto sudedamoji dalis. Tokia situacija yra nagrinėjamoje byloje, nes BF prekių ženklo kosmetika ir burnos skalavimo skystis buvo pagaminti Lenkijoje, naudojant pagal Lenkijos teisės aktus denatūruotą alkoholį.

58. Nors pagamintų produktų vežimas komerciniais tikslais pagal Direktyvos 2008/118 33 straipsnio 1 dalį lemia apmokestinimo kompetencijos perkėlimą iš Lenkijos į Lietuvą, tai iš esmės nedaro poveikio atleidimui nuo mokesčio, nes pagal Lietuvos teisę pripažįstamas kitoje valstybėje narėje suteikto atleidimo nuo mokesčio taikymas Lietuvoje [33].

59. Toks pripažinimas atitinka Sprendimą *Repertoire Culinaire*, kuriame Teisingumo Teismas nusprendė, kad „vienodas Direktyvos 92/83 nuostatų taikymas reiškia, kad produkto apmokestinimą akcizu ar atleidimą nuo jo vienoje valstybėje narėje iš esmės turi pripažinti kitos valstybės narės. Aiškinant kitaip būtų pakenkta šios direktyvos tikslo įgyvendinimui ir trukdoma laisvam prekių judėjimui“ [34].

60. Vis dėlto šis teiginys turi būti patikslintas, nes Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies įžanginėje dalyje, prieš išvardijant atleidimo nuo mokesčio prielaidas, nurodyta, kad atleidimas nuo mokesčių turi būti taikomas siekiant „išvengti išsisukinėjimų, vengimo ar piktnaudžiavimo“ [35].

61. Į šiuos apribojimus atsižvelgta Sprendime *Repertoire Culinaire*, kuriame pažymėta, kad „valstybė narė neprivalo laikytis kitos valstybės narės klaidingo Direktyvos 92/83 nuostatų aiškinimo ir iš jos negali būti atimta galimybė, numatyta direktyvos dvidešimt antroje konstatuojamojoje dalyje ir 27 straipsnyje, imtis priemonių, kuriomis siekiama išvengti bet kokių išsisukinėjimų, vengimo ar piktnaudžiavimo, susijusio su atleidimo nuo mokesčių atvejais, ir užtikrinti, kad tais atleidimo atvejais būtų galima teisingai ir tiesiogiai pasinaudoti“ [36]. Taip pat nurodyta, jog „išvada, kad tokios priemonės pritaikytos neteisingai, arba tokių priemonių priėmimas turi būti grindžiami konkrečiais, objektyviais ir patikrintinais įrodymais“ [37].

31 Vadovaujantis *Bene Factum* pateiktomis rašytinėmis pastabomis (10–12 punktai), pagal Lietuvos valdžios institucijų paskirtų oficialių muitinės ekspertų ataskaitas produktai priskirti prie KN 33 skirsnio 33 04 99 00 subpozicijos (gražinimosi arba makiažo preparatai ir odos priežiūros preparatai) ir 33 06 90 00 subpozicijos (burnos ertmės arba dantų higienos preparatai).

32 Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą 27 punktas.

33 Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies b punkto taikymo Lietuvoje taisyklių 3.3 punktas.

34 2010 m. gruodžio 9 d. Sprendimo *Repertoire Culinaire*, C-163/09, EU:C:2010:752, 41 ir 42 punktai.

35 Taigi ši nuostata atspindi tai, kas įtvirtinta dvidešimt antroje konstatuojamojoje dalyje, t. y. kad iš valstybių narių neturėtų būti atimtos „priemonės, padedančios kovoti su išsisukinėjimais, vengimais ar piktnaudžiavimais, susijusiais su atleidimais nuo mokesčių“.

36 2010 m. gruodžio 9 d. Sprendimo *Repertoire Culinaire*, C-163/09, EU:C:2010:752, 43 punktas. Šio sprendimo versijoje ispanų k. vietoj dvidešimt antros konstatuojamosios dalies, kuri minima kitose kalbinėse versijose, nurodyta dvidešimt septinta konstatuojamoji dalis.

37 Ten pat, 44 punktas.

62. Vadovaudamasis šiomis prielaidomis, Teisingumo Teismas konstatavo, kad kai tam tikri produktai, atleisti nuo akcizo pagal Direktyvą 92/83 ir išleisti vartoti valstybėje narėje, kurioje buvo pagaminti, „yra skirti parduoti kitoje valstybėje narėje, ši savo teritorijoje privalo šiems produktams taikyti vienodas sąlygas, nebent yra konkrečių, objektyvių ir patikrintinų įrodymų, kad <…> pagal [Direktyvos 92/83] 27 straipsnio 1 dalį pagrįsta imtis priemonių, kuriomis siekiama išvengti bet kokių išsisukinėjimų, vengimo ar piktnaudžiavimo, susijusio su atleidimo nuo mokesčių atvejais“ [38].

63. Taigi galima patvirtinti, kad Lietuvos institucijos turi teisę vykdyti Lenkijoje suteikto atleidimo nuo mokesčio *a posteriori* kontrolę. Vis dėlto reikia dar atsakyti į klausimus, susijusius su šios kontrolės kriterijais ir procedūra. Nurodytoje jurisprudencijoje nepateikiama išsamių nurodymų, kada ir kaip valstybei narei leidžiama atšaukti atleidimą nuo mokesčio, ypač tais atvejais, jei produktai, kuriems jis taikomas kitoje valstybėje narėje, buvo importuoti į paskirties šalį, kuri remiasi atsisakymo jį taikyti pagrindais.

D. Dėl kriterijų, pateisinančių atleidimo nuo mokesčio atšaukimą

1. „Tikroji“ produkto paskirtis

64. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad Lenkijoje pagaminto ir vėliau į Lietuvą atvežto produkto oficialus aprašymas (kosmetikos ar higienos produktas) neatitinka tikrovės, nes tam tikri asmenys Lietuvoje jį vartoja kaip alkoholinį gėrimą. Jis klausia, ar šio veiksnio pakanka, kad būtų konstatuota, jog „produktas neskirtas žmonių vartojimui“, o tai lemtų jam suteikto atleidimo nuo mokesčio atšaukimą.

65. Kyla problema, kaip įvertinti, kurie veiksniai leidžia Lietuvos mokesčių institucijoms (ir teismui, kuris atlieka jų sprendimų peržiūrą) nuspręsti, kad materialiniai aspektai yra platesni nei vien oficialus produkto paskirties deklaravimas.

66. Nacionalinė institucija, vertindama visus objektyvius elementus, požymius ir savybes, kad teisingai klasifikuotų produktą, turi įvertinti jo paskirtį, t. y. tai, kas yra neatskiriama nuo jo pobūdžio ir ypatybių. Niekaip neįrodyta, kad Lenkijos institucijos nesilaikė šio kriterijaus, kai priskyrė ginčijamus produktus prie kosmetikos kategorijos.

67. Atrodo, kad Sprendime *Repertoire Culinaire* [39] pripažįstama, jog vienos valstybės narės (nagrinėjamo atleidimo nuo mokesčio tikslais) atliktą klaidingą produkto klasifikavimą kita valstybė narė gali pataisyti, net jei tai nesusiję su išsisukinėjimo, vengimo ar piktnaudžiavimo atvejais [40]. Vis dėlto šioje byloje Lietuvos valdžios institucijos neteigia, kad Lenkijos institucijų padarė klaidą, nes *Bene Factum* produktus priskyrė ne prie maisto, o prie kosmetikos produktų.

68. Be to, Lietuvos valdžios institucijos ir pats prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pripažįsta, kad *pagrindinė* šių produktų paskirtis yra naudoti kaip kosmetiką. Vis dėlto jie nurodo, kad, vadovaujantis *Bene Factum* komercine strategija, po to, kai produktai atleidžiami nuo akcizo, jie parduodami siekiant, kad tam tikra gyventojų dalis juos vartotų kaip alkoholį, taip bendrovė gautų daugiau pelno.

38 Ten pat, 45 punktas ir rezoliucinė dalis.

39 2010 m. gruodžio 9 d. Sprendimo *Repertoire Culinaire*, C-163/09, EU:C:2010:752, 43 punktas.

40 Vadovaujantis logika, vykdydama sudėtingą procedūrą, kurią vėliau aptarsiu.

69. Manau, kad šio daugiau *sociologinio* veiksnio nepakanka tam, kad būtų atšauktas atleidimas nuo mokesčio, pripažintas produktams Lenkijoje. Priminsiu, kad, remiantis Sprendimu *Italija / Komisija*, „Direktyva 92/83 būtų pažeista, jeigu produktas, kuris atitinka jos 27 straipsnio 1 dalies b punkte nustatytas sąlygas, nebūtų atleistas nuo mokesčio vien dėl to, kad buvo nustatyta, jog jo *tikroji paskirtis* neatitinka ūkio subjekto jam suteikto pavadinimo“ [41].

70. Kitoks sprendimas sukurtų tų pačių produktų judėjimo Bendrijos viduje teisinį nesaugumą, dėl ko būtų iškraipoma rinka, nes vienose valstybėse narėse jie būtų parduodami taikant mokestį, o kitose – atleidžiant nuo jo. Vertinimas, kada ir kiek žmonėms vartoti neskirtų produktų paskirtis *de facto* ir praktikoje pakeičiama žmonėms juos vartojant, priklausytų nuo veiksnių, kurie skirtųsi atsižvelgiant į momentą ir šalis (arba net jų regionus), o tai prieštarautų Direktyvoje 92/83 numatytam mokesčių suderinimui.

2. Išsisukinėjimas, vengimas ar piktnaudžiavimas

71. Vis dėlto jau suteiktas atleidimas nuo mokesčių gali būti atšauktas, jei „atitinkama valstybė narė pateikia konkrečių įrodymų, kad yra didelis išsisukinėjimų, vengimo ar piktnaudžiavimo pavojus“ [42], ir dėl to kiltų diskusija dėl Direktyvos 92/83 27 straipsnio 5 dalies taikymo.

72. Neatmetu galimybės, kad *Bene Factum* elgesys, koks aprašytas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo, gali būti priskiriamas prie vienos iš šių kategorijų [43]. Vis dėlto, atsižvelgiant į pačią nutartį dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą [44], Lietuvos institucijos nesirėmė Direktyvos 92/83 27 straipsnio 5 dalimi, kad atsisakytų taikyti atleidimą nuo mokesčio, suteiktą *Bene Factum* produktams. Be to, nė viename iš prejudicinių klausimų neprašoma išaiškinti šios nuostatos.

73. Tokiu atveju, o tai priklauso nustatyti tik šiam teismui, sunkiai būtų galima remtis šiuo atleidimo nuo mokesčio atšaukimo pagrindu. Jo veiksmingumas priklauso, kaip jau minėta, nuo to, ar atitinkama valstybė juo remiasi ir nurodo minėtus „konkrečius, objektyvius ir patikrintinus įrodymus, kad yra didelis išsisukinėjimų, vengimo ar piktnaudžiavimo pavojus“.

74. Taigi toliau pateikti argumentai yra papildomi, jei Teisingumo Teismas pripažintų, kad, nepaisant visko, reikia remtis Direktyvos 92/83 27 straipsnio 5 dalimi siekiant pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui naudingų vertinimo gairių, nors jo pateikti klausimai su tuo, bent tiesiogiai, nesusiję.

E. Atleidimo nuo mokesčio atšaukimo esant dideliam išsisukinėjimo, vengimo ar piktnaudžiavimo pavojui procedūra

75. Savo rašytinėse pastabose Komisija, remdamasi Direktyvos 92/83 27 straipsnio 5 dalimi, teigė, kad išsisukinėjimo, vengimo ar piktnaudžiavimo atvejais galima atsisakyti taikyti atleidimą nuo mokesčio tik jei jie pripažįstami pagal minėtoje straipsnio dalyje įtvirtintą procedūrą.

76. Šis teiginys yra iš dalies teisingas ir iš dalies netikslus.

41 2000 m. gruodžio 7 d. Sprendimo *Italija / Komisija*, C-482/98, EU:C:2000:672, 42 punktas (išskirta mano).

42 Ten pat, 52 punktas. Pagal 2010 m. gruodžio 9 d. Sprendimo *Repertoire Culinaire*, C-163/09, EU:C:2010:752, 52 punktą taip pat reikalaujama, kad atitinkama valstybė narė pateiktų „konkrečių, objektyvių ir patikrintinų įrodymų, kad egzistuoja didelė išsisukinėjimų, vengimo ar piktnaudžiavimo rizika“.

43 Hipotetiškai galima laikyti, kad padarytas įstatymo pažeidimas, jei bendrovė remiasi teisės akto tekstu (kuriuo reglamentuojamas produktų, neskirtų žmonėms vartoti, atleidimas nuo akcizo) iš tikrųjų siekdama priešingo jam rezultato (kad šis produktas būtų vartojamas kaip alkoholinis gėrimas), palengvindama ar skatindama jo atsiradimą.

44 30 punktas.

77. Aišku, kad pagal šiame straipsnyje įtvirtintą mechanizmą valstybės narės, atsisakančios suteikti atleidimą nuo mokesčio ar atšaukiančios jau suteiktą atleidimą, įpareigojamos pradėti jame numatytą procedūrą. Jei jos neinformuotų Komisijos pagal Direktyvos 92/83 27 straipsnio 5 dalį, kliudytų šia nuostata siekiamam tikslui ir nevykdytų pareigos laikytis Sąjungos teisės.

78. Vis dėlto šis teiginys iš dalies netikslus, kiek juo, atrodo, reikalaujama, kad valstybių narių sprendimas bet kuriuo atveju būtų priimtas *po* Komisijos sprendimo.

79. Iš tiesų, iš aptariamos nuostatos formuluotės nematyti, kad atsisakant taikyti atleidimą nuo mokesčio (atsisakymas ar atšaukimas) reikalaujama vykdyti *išankstinę* procedūrą dalyvaujant Komisijai. Atvirkščiai, pagal šios nuostatos formuluotę valstybėms narėms suteikiama galimybė pačioms užtikrinti, kad atleidimas nuo mokesčių būtų taikomas tinkamai, ir kovoti su išsisukinėjimu, vengimu ar piktnaudžiavimu [45].

80. Pagal Direktyvos 92/83 27 straipsnio 5 dalies struktūrą veiksmų seka yra tokia:

– Procedūra pradedama valstybės narės sprendimu atsisakyti atleisti nuo mokesčio arba atšaukti jau suteiktą atleidimą.

– Vėliau ši valstybė „[nedelsdama] apie tai praneša Komisijai“, o ši savo ruožtu „apie tai praneša kitoms valstybėms narėms per vieną mėnesį nuo pranešimo gavimo“.

– Galiausiai sprendimas priimamas laikantis (Direktyvos 92/12/EEB 24 straipsnyje) nustatytos tvarkos [46].

81. Sprendime *Italija / Komisija* nurodyta, kad valstybės narės ir Bendrijos institucijos kontroliuoja priemones (nukreiptas prieš atleidimą nuo mokesčio), kurių kitos valstybės narės „ėmėsi vienašališkai“ siekdamos kovoti su išsisukinėjimu, vengimu ar piktnaudžiavimu. Vadovaujantis logika, ši kontrolė vykdoma po to, kai atitinkama valstybė narė imasi savo priemonių, kurios, pabrėžtina, yra vienašališkos [47].

82. Šis teiginys patvirtintas Direktyvos 92/83 27 straipsnio 5 dalies paskutiniame sakinyje, kuriame įtvirtinta, kad valstybės narės nėra įpareigotos Komisijos priimtam galutiniam sprendimui suteikti grįžtamąją galią. Kitaip tariant, pats Komisijos sprendimas, priimtas prieš tai gavus Akcizų komiteto nuomonę, nepanaikina ankstesnio valstybės narės *vienašališko* sprendimo galiojimo [48].

83. Vis dėlto Komisija patikslino savo poziciją per teismo posėdį. Nors ji patvirtino valstybės narės pareigą pradėti procedūrą pagal Direktyvos 92/83 27 straipsnio 5 dalį, pripažino, kad valstybės institucijos gali vienašališkai pripažinti atleidimą nuo mokesčio negaliojančiu, jei nustato išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejus. Ji pridūrė, kad sprendimas, kuriuo tai pripažįstama, įsigalioja nedelsiant ir galioja tol, kol Komisija priima galutinį sprendimą.

45 Tai patvirtina Direktyvos 92/83 dvidešimt antra konstatuojamoji dalis, nes joje nurodyta, kad iš valstybių narių neturėtų būti atimtos priemonės, padedančios kovoti su išsisukinėjimu, vengimu ar piktnaudžiavimu.

46 1992 m. vasario 25 d. Direktyva 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). Ši nuoroda šiandien turi būti suprantama kaip reiškianti tvarką, įtvirtintą Direktyvą 92/12 pakeitusios Direktyvos 2008/118 43 ir 44 straipsniuose.

47 2000 m. gruodžio 7 d. Sprendimo *Italija / Komisija*, C-482/98, EU:C:2000:672, 51 punktas.

48 Pagal vidaus teisę dėl jo teisėtumo sprendžiama remiantis nacionalinėmis taisyklėmis, kuriomis reglamentuojama administracinių veiksmų peržiūra.

84. Be to, Komisija per teismo posėdį pateikė papildomos informacijos apie 2016 m. Lietuvos pradėtą procedūrą [49]. Pripažinusi, kad Lietuva pateikė pranešimą apie šios procedūros pradžią, kuris taikomas ir šioje byloje ginčijamiems produktams, ji paaiškino, kad iš tikrųjų jo turinys buvo platesnis, nes buvo kvestionuojamas dalinio denatūravimo būdas, todėl procedūra dar neužbaigta [50].

85. Atsižvelgiant į šiuos patikslinimus, galima konstatuoti, kad:

– Lietuvos institucijos pasinaudojo, nors kiek vėluodamos, Direktyvos 92/83 27 straipsnio 5 dalimi, ir dėl to iš esmės galioja jų atsisakymas pripažinti jau suteiktą atleidimą nuo mokesčio.

– Šios institucijos tik *pro futuro* [51] bus saistomos sprendimo, kurį Komisija priims šios procedūros pabaigoje, nebent, šiam sprendimui pažeidus jų interesus, jos apskųstų jį Teisingumo Teismui [52] ir šis jį panaikintų.

86. Taigi, Sąjungos teisės požiūriu nėra kliūčių, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas įvertintų, atsižvelgdamas į konkretaus atvejo aplinkybes, kurias tik jis gali nustatyti, ar buvo pagrindų atsisakyti atleisti nuo mokesčio dėl išsisukinėjimo, vengimo arba piktnaudžiavimo, kuriuos lėmė ginčijamų produktų išleidimas į rinką Lietuvoje.

VI. Išvada

87. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, į Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo pateiktus prejudicinius klausimus siūlau atsakyti taip:

1. 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvos 92/83 dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimo 27 straipsnio 1 dalies b punkte numatytas atleidimas nuo mokesčio taikytinas kosmetikos produktams, kurių sudėtyje yra denatūruoto etilo alkoholio ir kurie, atsižvelgiant į jų pagrindinę (tiesioginę) paskirtį, nėra skirti žmonėms vartoti, nepaisant to, kad kai kurie asmenys juos vartoja kaip alkoholinius gėrimus.

2. Taip yra ir tuo atveju, jei šių produktų importuotojas į kitą valstybę narę nei ta, kurioje jie pagaminti ir kurios institucijos atleidžia juos nuo mokesčių, ar šių produktų pardavėjas kitoje valstybėje narėje žino, kad tam tikri asmenys paskirties valstybėje juos vartoja kaip alkoholinius gėrimus, ir užsako jų gamybą ir ženklinimą etiketėmis atsižvelgdamas į šią aplinkybę ir siekdamas kuo daugiau jų parduoti.

3. Jei Lietuvos valdžios institucijos mano, kad tokiomis aplinkybėmis yra išsisukinėjama, vengiama ar piktnaudžiaujama, jos gali atsisakyti atleisti nuo mokesčio ar atšaukti jau suteiktą atleidimą, laikydamosi Direktyvos 92/83 27 straipsnio 5 punkte nustatytos procedūros.

49 Žr. šios išvados 35 punktą.

50 Pranešimo turinys lėmė, kad Akcizų komitetas nepriėmė jokio sprendimo, nes neturėjo kompetencijos spręsti dėl dalinio denatūravimo metodų suderinimo. Tačiau Komisija pabrėžia, kad procedūra nebaigta ir kad kitame Akcizų komiteto susirinkime, vyksiančiame 2018 m. lapkričio mėn., bus siūloma, jog Lietuva patikslintų savo prašymą taip, kad jis būtų susietas su šiais konkrečiais produktais, nekvestionuojant paties denatūravimo būdų.

51 Tai neturi įtakos galimybei nacionalinę administracinę procedūrą reglamentuojančiomis teisės normomis pripažinti Komisijos sprendimo atgalinį galiojimą.

52 Kaip buvo byloje *Italija / Komisija* (2000 m. gruodžio 7 d. Sprendimas, C-482/98, EU:C:2000:672).