

Byla C-489/09

Vandoorne NV

prieš

Belgische Staat

(hof van beroep te Gent prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 11 straipsnio C skirsnio 1 dalis ir 27 straipsnio 1 ir 5 dalys – Apmokestinamoji vertė – Supaprastinimo priemonės – Apdorotas tabakas – Fiskalinės banderolės – PVM rinkimas vienintelį kartą prie šaltinio – Tarpinis tiekėjas – Visos ar dalies kainos nesumokėjimas – Atsisakymas grąžinti PVM“

Sprendimo santrauka

Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Apmokestinamoji vertė – Nukrypstančios nacionalinės priemonės

(Tarybos direktyvos 77/388 11 straipsnio C skirsnio 1 dalis ir 27 straipsnio 1 ir 5 dalys)

Šeštosios direktyvos 77/388 dvi valstybės narės apyvartos mokesčių statymų derinimo, iš dalies pakeistos Direktyva 2004/7, 11 straipsnio C skirsnio 1 dalis ir 27 straipsnio 1 ir 5 dalys turi būti aiškinamos taip, kad pagal jas nedraudžiamos nacionalinės nuostatos, pagal kurias, siekiant supaprastinti pridėtinės vertės mokesčio surinkimą ir kovoti su sukaviimu ir mokesčių vengimu, kiek tai susiję su apdorotu tabaku, numatoma, jog šis mokestis renkamas vienintelį kartą prie šaltinio iš apdoroto tabako gamintojo ar importuotojo naudojant fiskalines banderoles, tolesnio tiekimo grandinėje vėliau veikiantiems tarpiniams tiekėjams nesuteikiama teisė susigrąžinti pridėtinės vertės mokestį, kai tie tiekėjai nesumoka šių prekių pardavimo kainos.

Iš tiesų pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalį draudžiamos tik priemonės, galinčios daryti didelį poveikį galutinio vartojimo etape mokėtino mokesčio sumai. Net jeigu esant tam tikroms aplinkyboms, pavyzdžiui, praradus prekes, nuostolingai jas pardavus ar neteisėtai pardavus už kitą kainą nei ant fiskalinių banderolių nurodyta mažmeninė kaina, gamintojas ar importuotojas galėtų turėti pareigą sumokėti didesnę pridėtinės vertės mokesčio sumą nei ta, kuri būtų gauta taikant prastą suderintą pridėtinės vertės mokesčio surinkimo sistemą, tik galimybės, kad susidarys tokios aplinkybės, nepakanka padaryti išvadą, jog ši tvarka gali daryti didelį poveikį galutinio vartojimo etape mokėtino mokesčio sumai. Iš tikrųjų supaprastinimo priemonė pagal savo pobūdį apima platesnę požiūrą nei taisyklė, kuri ji pakeičia, ir nebūtinai atitinka tikslą kiekvieno apmokestinamojo asmens situaciją.

Be to, kadangi tarpiniai tiekėjai neprivalo mokėti pridėtinės vertės mokesčio už apdoroto tabako tiekimą, jie negali prašyti jo grąžinti pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalį, tie tiekėjai nesumokėjus jų pardavimo kainos. Šiuo atžvilgiu nesvarbu, kad gamintojo ar importuotojo naudojant fiskalines banderoles prie šaltinio sumokėta pridėtinės vertės mokesčio suma ekonominiu požiūriu būtų traukta iš šiems tiekėjams tiekiamų prekių kainų. Iš tikrųjų tokia aplinkybė niekaip nepaneigia fakto, kad minėti tiekėjai pagal pridėtinės vertės mokesčio taisyklės neturi jokios mokestinės skolos.

Be to, pagal supaprastinto pridėtinės vertės mokesčio rinkimo tvarką gamintojo ar importuotojo naudojant fiskalines banderoles sumokėta pridėtinės vertės mokesčio suma susijusi ne su atlygiu, kurį realiai gauna kiekvienas tiekėjas, o su prekės kaina į galutinio vartojimo etapą, todėl tarpinio tiekėjo, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, savo reikalavimo netekimas jo kontrahento atžvilgiu nelemia jokio apmokestinamosios vertės sumažėjimo.

Galiausiai pagal tokį pridėtinės vertės mokesčio supaprastinimo tvarką tarpiniam tiekėjui leidus susigrąžinti dalį pridėtinės vertės mokesčio sumos ar netgi jį visą, kai įgyjėjas, remdamasis, pavyzdžiui, savo nemokumu, nesumoka už tiekimus pardavimo kainos, kiltų rizika, kad bus labai apsunkinamas pridėtinės vertės mokesčio surinkimas ir skatinamas piktnaudžiavimas ir sukčiavimas, o pridėtinės vertės mokesčio surinkimo supaprastinimas ir tokio piktnaudžiavimo ar sukčiavimo prevencija būtų yra šia tvarka siejami tikslai, kaip tai numatyta Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalyje. Remiantis tuo darytina išvada, kad teisės susigrąžinti pridėtinės vertės mokesčio nesuteikimas tarpiniam tiekėjui, įgyjėjui nesumokėjus jam patiekto apdoroto tabako pardavimo kainos, yra pasekmė, neatsiejama nuo tvarkos, kurios tikslas ir poveikis, vadovaujantis Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalyje apibrėžtais kriterijais, yra supaprastinti pridėtinės vertės mokesčio surinkimas ir kovoti su sukčiavimu ir mokesčių vengimu, kiek tai susiję su šiomis prekėmis.

(žr. 30, 31, 38–40, 43, 45 ir 46 punktus bei rezoliucinę dalį)

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2011 m. sausio 27 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – 11 straipsnio C skirsnio 1 dalis ir 27 straipsnio 1 ir 5 dalys –
Apmokestinamoji vertė – Supaprastinimo priemonės – Apdorotas tabakas – Fiskalinės banderolės
– PVM rinkimas vienintelį kartą prie šaltinio – Tarpinis tiekėjas – Visos ar dalies kainos
nesumokėjimas – Atsisakymas grąžinti PVM“

Byloje C-489/09

dėl *hof van beroep te Gent* (Belgija) 2009 m. lapkričio 17 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2009 m. lapkričio 30 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Vandoorne NV

prieš

Belgische Staat,

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas N. Cunha Rodrigues, teis?jai A. Arabadjiev, U. L?hmus, A. ? Caoimh (praneš?jas) ir P. Lindh,

generalinis advokatas J. Mazák,

kancleris A. Calot Escobar,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- *Vandoorne NV*, atstovaujamos advokato D. Blommaert,
- Belgijos vyriausyb?s, atstovaujamos M. Jacobs ir J.?C. Halleux,
- ?ekijos vyriausyb?s, atstovaujamos M. Smolek,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir M. Afonso,

atsižvelg?s ? sprendim?, priimt? susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrin?ti byl? be išvados,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? susij?s su 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 2004 m. sausio 20 d. Tarybos direktyva 2004/7/EB (OL L 27, p. 44, toliau – Šeštoji PVM direktyva), 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies ir 27 straipsnio 1 ir 5 dali? išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant byl? tarp *Vandoorne NV* (toliau – *Vandoorne*) ir *Belgische Staat* (Belgijos valstyb?) d?l Belgijos valstyb?s atsisakymo *Vandoorne* gr?žinti prid?tin?s vert?s mokes? (toliau – PVM), susijus? su apdoroto tabako, už kur? šios bendrov?s kontrahentas nesumok?jo, tiekimu.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?s aktai

3 Šeštosios direktyvos 2 straipsnyje nustatyta:

„Prid?tin?s vert?s mokes?iu apmokestinamas:

- 1) preki? tiekimas ar paslaug? teikimas, kai šalies teritorijoje už atlyg? prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;
- 2) preki? importas.“

4 Šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„1. „Preki? tiekimas“ – tai teis?s, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas.“

5 Min?tos direktyvos VII antraštin?je dalyje „Apmokestinimo momentas ir mokes?io

apskaičiavimas“ esančiame 10 straipsnyje nurodyta:

„1. a) „Apmokestinimo momentas“ – tai įvykis, dėl kurio susidaro apmokestinimui būtinose teisines sąlygos.

b) Mokestis tampa „apskaičiuotinas“, kai mokesčio administratorius pagal tuo metu galiojantį statymą įgyja teisę reikalauti mokesčio iš asmens, kuris tas mokestis turi sumokėti, nors mokėjimo terminas gali būti ir atidėtas.

„2. Apmokestinimo momentas vyksta ir mokestis tampa apskaičiuotinas, kai prekės pristatomos ar paslaugos atliekamos. <...>“

6 Šeštosios direktyvos VIII antraštinėje dalyje „Apmokestinamoji vertė“ esančio 11 straipsnio C skirsnio 1 dalyje nustatyta:

„Atsisakymo, grąžinimo, visiško ar dalinio neapmokėjimo atveju arba kai kaina sumažinama tiekimui jau įvykus, apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama laikantis valstybių narių nustatytų sąlygų.

Tačiau visiško ar dalinio neapmokėjimo atveju valstybės narės šios taisyklės gali netaikyti.“

7 Tos pačios direktyvos XV antraštinėje dalyje „Supaprastintos procedūros“ 27 straipsnyje nurodyta:

„1. Taryba Komisijos siūlymu vieningai gali leisti bet kuriai valstybei narei imtis specialią priemonę, leidžiančią taikyti nuostatas, leidžiančias nukrypti [leidžiančią nukrypti] nuo šios direktyvos, kad būtų supaprastinta mokesčio taikymo tvarka arba užkirstas kelias tam tikriems mokesčio vengimo ar išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo [tam tikriems piktnaudžiavimo ar mokesčio vengimo] atvejams. Priemonės, skirtos apmokestinimo tvarkai supaprastinti, neturi daryti įtakos, nebent labai nežymiai, [valstybės narės] bendroms mokestinams pajamoms, surenkamoms galutinio vartojimo etape.

<...>

5. Tos valstybės narės, kurios 1977 m. sausio 1 d. taiko specialias 1 dalyje nurodytas rūšies priemones, gali ir toliau jas išlaikyti su sąlyga, kad apie tokias priemones iki 1978 m. sausio 1 d. jos praneša Komisijai, ir su sąlyga, kad tais atvejais, kai tokie nukrypimai skirti apmokestinimo tvarkai supaprastinti, jos atitiktų 1 dalyje nustatytus reikalavimus.“

8 1992 m. vasario 25 d. Europos Tarybos direktyvos 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole (OL L 76, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 179), kuri taikoma apdorotam tabakui, 6 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad akcizas tampa mokėtinas, kai produktai išleidžiami vartoti, t. y. šie produktai pagaminami ar importuojami ir jiems nebuvo pritaikytas laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimas.

9 1995 m. lapkričio 27 d. Tarybos direktyvos 95/59/EB dėl kitų nei apyvartos mokesčių, kurie turi įtakos apdoroto tabako suvartojimui (OL L 291, p. 40; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 283) 10 straipsnyje nurodyta:

„1. Akcizo surinkimo taisyklės derinamos ne vėliau kaip baigiamajame etape. Pirmesniais etapais akcizas iš esmės surenkamas naudojant fiskalinį ženklinį. Jeigu valstybės narės, surinkdamos akcizą, naudoja fiskalinį ženklinį, jos tokius ženklus privalo pateikti kitų valstybių narių gamintojams ir tiekėjams. Valstybės narės, kurios akcizui surinkti naudoja kitokias

priemonės, užtikrina, kad tokios priemonės nekeltų prekybos administracinio arba techninio kliūčių.

2. Akcizo taikymo ir mokėjimo taisyklės apdoroto tabako importuotojams ir vietos gamintojams taikomos atsižvelgiant į šio straipsnio 1 dalyje nurodytas priemones.“

Nacionalinės teisės aktai

10 Pridėtinės vertės mokesčio kodekso (toliau – PVM kodeksas) 77 straipsnio 1 dalies 7 punkte nurodyta:

„Nepažeidžiant 2004 m. gruodžio 27 d. Programinio įstatymo 334 straipsnio, atitinkama mokesčio, kuriuo apmokestinamas prekės tiekimas, paslaugų teikimas arba prekės įgijimas Bendrijos viduje, suma grąžinama:

<...>

7) netekus viso pardavimo kainos reikalavimo ar jo dalies.“

11 PVM kodekso 58 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Už importuotą apdorotą tabaką, įsigytą pagal 25^{ter} straipsnį arba pagamintą Belgijoje, mokestis renkamas visais atvejais, kai pagal įstatymus ar kitus teisės aktus dėl tabako apmokestinimo tvarkos Belgijoje turi būti mokamas akcizo mokestis. Mokestis apskaičiuojamas remiantis fiskalinėje banderolėje nurodyta kaina arba, kai kaina nenurodyta, remiantis nustatyta akcizo mokesčio apmokestinamąja verte.

<...>

Taip renkamas mokestis atitinka mokestį, kuriuo apmokestinamas apdoroto tabako importas, įsigijimas Bendrijos viduje ir tiekimas.

Karalius nustato išsamų mokesčio už apdorotą tabaką rinkimo tvarką ir asmenis, privalančius mokėti tokį mokestį.“

12 PVM kodekso 58 straipsnio 1 dalis galiojo priimant Šeštąją direktyvą. 1977 m. gruodžio 19 d. Belgijos Karalystė pagal šios direktyvos 27 straipsnio 5 dalį pranešė apie šį nuostatą Komisijai. Šio pranešimo tekstas buvo toks:

„B. Išankstinis mokesčio sumokėjimas.

1. Apdoroto tabako gaminiai.

Siekiant palengvinti PVM surinkimo kontrolę šiame sektoriuje, mokestis už tabako gaminių importą ir tiekimą renkamas tuo pačiu metu kaip ir akcizas. Gamintojas ar importuotojas įsigydamas fiskalines banderoles moka PVM nuo vartotojo mokamos kainos. Vėlesniais etapais pridėtinės vertės mokestis nerenkamas, bet jokia atskaita iš tiesų negali būti atliekama. Už kiekvieną tabako gaminių pardavimą turi būti pateikiamos sąskaitos faktūros su įskaičiuotu mokesčiu.“

13 1992 m. gruodžio 29 d. Karaliaus dekretu Nr. 13 dėl apdoroto tabako apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu tvarkos (*Belgisch Staatsblad*, 1992 m. gruodžio 31 d., p. 28086, toliau – Karaliaus dekretas Nr. 13) nustatyta:

„1 straipsnis

„[PVM] už apdorotą tabaką, įskaitant tabako gaminių pakaitalus, kuris importuojamas į Belgiją,

Belgijoje įgyjamas pagal [PVM kodekso] 25^{ter} straipsnį arba pagaminamas, mokėtinas kartu su akcizo mokesčiu.

Akcizo mokesčio mokėtojas moka pagal [PVM] kodekso 58 straipsnio 1 dalį apskaičiuoto mokesčio sumą tam asmeniui, kuris turi teisę rinkti akcizo mokestį.

<...>

2 straipsnis

Nukrypstant nuo Karaliaus dekreto Nr. 1 dėl nuostatų, susijusių su pridėtinės vertės mokesčio mokėjimu, 5 straipsnio 8 ir 9 punktų, suskaitose faktūrose, išrašytose už apdoroto tabako tiekimą, turi būti nurodoma kaina, skaitant mokestį. Be to, suskaitose faktūrose turi būti nurodoma: „Apdorotas tabakas: pridėtinės vertės mokestis surinktas prie šaltinio ir neatskaitytinas“.

14 1997 m. birželio 10 d. įstatymo dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jo laikymu, judėjimu ir kontrole (*Belgisch Staatsblad*, 1997 m. rugpjūčio 1 d., p. 19836) 6 straipsnyje numatyta, kad akcizas tampa mokėtinas, kai produktai išleidžiami vartojimui, t. y. šie produktai pagaminami ar importuojami ir jiems nebuvo pritaikytas laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimas.

15 1997 m. balandžio 3 d. įstatymo dėl apdoroto tabako gaminių apmokestinimo tvarkos (*Belgisch Staatsblad*, 1997 m. gegužės 16 d., p. 12105) 10^{bis} straipsnyje nustatyta, kad akcizo mokestis, specialus akcizo mokestis ir PVM turi būti sumokami išduodant fiskalinius ženklus.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

16 *Vandoorne* yra registruota kaip PVM mokėtoja vykdyti didmeninės prekybos apdorotu tabaku ekonominę veiklą. Šiuo pagrindu ji veikia kaip tarpininkė prekybos šiais gaminiais grandinėje tarp, viena vertus, gamintojų bei (arba) importuotojų ir, antra vertus, perpardavėjų ir (arba) mažmenininkų.

17 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad ant apdoroto tabako gaminių, tiekiamų *Vandoorne*, kad ši galėtų vykdyti savo veiklą, jau yra fiskalinės banderolės, pritvirtintos jų tiekėjams kaip šių gaminių gamintojų ar importuotojų pagal PVM kodekso 58 straipsnio 1 dalį ir Karaliaus dekreto Nr. 13 nuostatas.

18 Neginėjama, kad, vadovaujantis šio Karaliaus dekreto 2 straipsniu, suskaitose faktūrose, susijusiose su *Vandoorne* patiektomis prekėmis, yra nuoroda „Apdorotas tabakas: pridėtinės vertės mokestis surinktas prie šaltinio ir neatskaitytinas“ ir todėl atskirai nenurodyta PVM suma. *Vandoorne* kontrahentams patiektų patiektų prekių suskaitose faktūrose yra ta pati nuoroda ir todėl taip pat nėra atskirai nurodyta jokia PVM suma.

19 Už 2006 m. pirmąjį ketvirtį pateiktoje PVM deklaracijoje *Vandoorne* prašo mokesčių administratoriaus grąžinti PVM už bendrovei *Capitol BVBA* (toliau – *Capitol*) patiektą apdorotą tabaką dėl to, kad 2005 m. kovo 14 d. bankrutavus *Capitol* galutinai neteko reikalavimo teisės už šį tiekimą.

20 Šis prašymas mokesčių administratorius atmetė motyvuodamas tuo, kad už šį tiekimą nebuvo sumokėtas joks PVM, nes PVM už aptariamąs prekes sumokėjo gamintojas kartu su akcizu renkant mokestį vieną kartą pagal PVM kodekso 58 straipsnio 1 dalį.

21 2008 m. spalio 8 d. sprendimu *rechtbank van eerste aanleg te Brugge* taip pat atmet? *Vandoorne* prašym? kaip nepagr?st?.

22 Nagrin?damas apeliacin? skund? *hof van beroep te Gent*, kaip ir *Belgische Staat*, konstatavo, kad šiuo atveju taikant PVM kodekso 58 straipsnio 1 dal? ir Karaliaus dekreto Nr. 13 nuostatas per nagrin?jam? tarp *Vandoorne* ir *Capitol* ?vykus? pardavimo etap? nebuvo surinktas joks PVM, nes visas PVM buvo surinktas prie šaltinio iš gamintojo arba importuotojo tuo pa?iu metu kaip ir akcizai ir kad už pirmajai iš ši? bendrovi? patiektas prekes buvo išrašyta s?skaita fakt?ra, kurioje nebuvo nurodytas PVM kaip atskira kainos sud?tin? dalis, vadinasi, ji neatskait? PVM. Be to, tai, jog s?skaitoje fakt?roje, kuri? *Vandoorne* išraš? *Capitol*, atskirai nenurodytas PVM, rodo, kad šis mokestis buvo sumok?tas prie šaltinio ir neatskaitytinas. PVM kodekso 77 straipsnio 1 dalyje numatyta tik galimyb? „gr?žinti“ PVM, „kuriuo apmokestinamas preki? tiekimas“.

23 Vis d?lto šiam teismui kyla klausimas, ar Šeštosios direktyvos 27 straipsnyje numatytos supaprastinimo priemon?s taikymo pasekm? gali b?ti tai, kad toks tarpinis tiek?jas netenka teis?s ? PVM gr?žinim?, kai šis PVM ?trauktas ? jo mokam? kain?. Iš ties?, net jeigu sistema lemia tai, jog PVM, kai gamintojas arba importuotojas pritvirtina fiskalines banderoles, praranda savo, kaip mokes?io, pob?d?, negalima paneigti to, kad visa šio mokes?io suma yra sumokama kiekviename tolesniame prekybos etape be galimyb?s apmokestinamajam asmeniui j? atskaityti. Ta?iau kai tarpinis tiek?jas netenka reikalavimo teis?s, kuri? turi savo kontrahento atžvilgiu, jis negali surinkti atitinkamos PVM sumos, nors t? pa?i? PVM sum? sumok?jo savo tiek?jui.

24 Šiomis aplinkyb?mis *hof van beroep te Gent* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tok? prejudicin? klausim?:

„Ar Belgijos teis?s normos, vis? pirma PVM kodekso 58 straipsnio 1 dalis, skaitoma kartu su 77 straipsnio 1 dalies 7 punktu, atitinka Šeštosios <...> direktyvos <...> 27 straipsn?, pagal kur? valstyb?s nar?s gali priimti supaprastinimo priemones, ir (arba) šios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dal?, kuri, visiškai ar iš dalies nesumok?jus, suteikia teis? ? PVM gr?žinim?, jeigu pagal šias nacionalin?s teis?s normas <...> apdoroto tabako tiekimo atveju numatomas PVM surinkimo supaprastinimas apmokestinant šiuo mokes?iu vienintel? kart? prie šaltinio, ir <...> apmokestinamiesiems asmenims, kurie už š? apdorot? tabak? sumok?jo PVM tarpiniuose etapuose, nesuteikia teis?s reikalauti gr?žinti PVM netekus viso pardavimo kainos reikalavimo ar jo dalies?“

D?I prejudicinio klausimo

25 Pirmiausia reikia priminti, kad procese pagal SESV 267 straipsn? Teisingumo Teismui nepriklauso spr?sti d?l nacionalini? nuostat? suderinamumo su S?jungos teise. Ta?iau Teisingumo Teismas gali pateikti nacionaliniam teismui visapus? S?jungos teis?s išaiškinim?, kuris leist? ?vertinti š? suderinamum? sprendžiant jo nagrin?jam? byl? (žr., be kita ko, 2007 m. liepos 5 d. Sprendimo *Fendt Italiana*, C?145/06 ir C?146/06, Rink. p. I?5869, 30 punkt? bei 2010 m. kovo 9 d. Sprendimo *ERG ir kt.*, C?379/08 ir C?380/08, dar nepaskelbto Rinkinyje, 25 punkt?).

26 Tokiomis aplinkyb?mis užduot? klausim? reikia suprasti taip, jog prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s Teisingumo Teismo klausia, ar Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalis ir 27 straipsnio 1 ir 5 dalys draudžia nacionalines nuostatas, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?je byloje, pagal kurias, numa?ius, jog PVM renkamas vienintel? kart? prie šaltinio iš apdoroto tabako gamintojo ar importuotojo naudojant fiskalines banderoles, tolesnio tiekimo grandin?je v?liau veikiantiems tarpiniams tiek?jams nesuteikiama teis? susigr?žinti PVM, kai ?gij?jas nesumoka ši? preki? pardavimo kainos.

27 Šiuo klausimu reikia priminti, kad Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 ir 5 dalyse nurodytos nukrypstančios nacionalinės priemonės, leidžiamos, „kad būtų supaprastinta mokesčio taikymo tvarka arba užkirstas kelias tam tikriems piktnaudžiavimui ar mokesčio vengimo atvejams“, aiškinamos griežtai ir jomis galima nukrypti nuo Šeštosios direktyvos 11 straipsnyje nurodytos apmokestinamosios vertės tik neviršijant šiam tikslui pasiekti griežtai būtų riba? (žr. 1984 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Komisija prieš Belgiją*, 324/82, Rink. p. 1861, 29 punktą ir 1997 m. gegužės 29 d. Sprendimo *Skripalle*, C-63/96, Rink. p. I-2847, 24 punktą). Be to, jos turi būti b?tinės ir tinkamos ?gyvendinant specialų tikslą, kurio jomis siekiama, ir daryti kuo mažesnį ?taką Šeštosios direktyvos tikslams ir principams (2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Ampafrance ir Sanofi*, C-177/99 ir C-181/99, Rink. p. I-7013, 60 punktas ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Sudholz*, C-17/01, Rink. p. I-4243, 46 punktas).

28 Šioje byloje matyti, kad, kaip ir Nyderlandų tvarka, nagrinėjama byloje, kurioje priimtas 2006 m. birželio 15 d. Sprendimas *Heintz van Landewijck* (C-494/04, Rink. p. I-5381, 24, 44, 54 ir 62 punktai), pagrindinėje byloje nagrinėjamoje nacionalinėse nuostatose ?tvirtintos nukrypstančiosios tvarkos, pagal kurią leidžiama rinkti PVM naudojant fiskalines banderoles, tikslas ir poveikis yra užkirsti kelią sukčiavimui bei piktnaudžiavimui ir supaprastinti mokesčio rinkimą, kuris pagal šią nukrypstančią tvarką būtų vieninteliame prekybos prekėmis grandinės etape, numatant, kad PVM renkamas tuo pačiu metu kaip ir akcizo mokesčiai, anksčiau nei ?vyksta apmokestinimo momentas pagal Šeštosios direktyvos 10 straipsnį. Taigi ši tvarka susijusi su prievolės sumokėti PVM atsiradimo momentu taip, kad šis sutampa su akcizo mokesčio surinkimo momentu (žr. 2005 m. liepos 14 d. Sprendimo *British American Tobacco ir Newman Shipping*, C-435/03, Rink. p. I-7077, 45 ir 46 punktus).

29 Be to, neginėjama, kad, kaip ir aptariama Nyderlandų tvarka, nagrinėjama byloje, kurioje priimtas minėtas Sprendimas *Heintz van Landewijck* (55 punktas), pagal šią tvarką, kaip matyti tiek iš PVM kodekso 58 straipsnio 1 dalies, tiek iš pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 5 dalį Belgijos Karalystės pateikto ir šios sprendimo 12 punkte cituoto pranešimo turinio, mokėtino PVM suma siejama su prekės kaina į galutinio vartojimo etape, nes ši suma nustatoma pagal vartotojo mokėtiną mažmeninės prekybos kainą.

30 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalį draudžiamos tik priemonės, galinčios daryti didelį ?taką galutinio vartojimo etape mokėtino mokesčio sumai (žr. 1988 m. liepos 12 d. Sprendimo *Direct Cosmetics ir Laughtons Photographs*, 138/86 ir 139/86, Rink. p. 3937, 52 punktą ir minėtą Sprendimo *Heintz van Landewijck* 57 punktą).

31 Net jeigu esant tam tikroms aplinkyboms, pavyzdžiui, praradus prekes, nuostolingai jas pardavus ar neteisėtai pardavus už kitą kainą nei ant fiskalinių banderolių nurodyta mažmeninė kaina, gamintojas ar importuotojas galėtų turėti pareigą sumokėti didesnį PVM sumą nei ta, kuri būtų gauta taikant ?prastą suderintą PVM surinkimo sistemą, tik galimybės, kad susidarys tokios aplinkybės, nepakanka padaryti išvadą, jog ši tvarka gali daryti didelį ?taką galutinio vartojimo etape mokėtino mokesčio sumai (šiuo klausimu žr. minėtą Sprendimo *Heintz van Landewijck* 56–58 punktus). Iš tikrųjų supaprastinimo priemonė pagal savo pobūdį apima platesnį požiūrį nei taisyklė, kuri ji pakeičia, ir nebūtinai atitinka tikslą apmokestinamojo asmens situaciją (minėtą Sprendimo *Sudholz* 62 punktas).

32 Iš to darytina išvada, kad tokia tvarka, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, nepažeidžia Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalyje apibrėžtą kriterijų ir dėl to pačią priežastį neviršija to, kas yra būtina siekiant supaprastinti PVM surinkimą ir kovoti su sukčiavimu ar mokesčio vengimu (šiuo klausimu žr. minėtą Sprendimo *arrêt Heintz van Landewijck* 58 ir 59 punktus).

33 Vis dėlto šioje byloje pateiktose pastabose *Vandoorne* tvirtina, kad ši tvarka prieštarauja Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 daliai ir 27 straipsnio 1 ir 5 dalims, nes ja neleidžiama susigrąžinti PVM nesumokėjus pardavimo kainos. Šeštosios direktyvos 27 straipsniu leidžiant valstybėms narėms tvirtinti PVM surinkimo vienintelį kartą prie šaltinio tvarką, nukrypstančią nuo bendrosios taisyklės, kurioje numatyta, kad PVM renkamas kiekviename ekonominės grandinės etape, šiuo straipsniu leidžiamos tik nacionalinės PVM surinkimo supaprastinimo priemonės, skirtos užkirti kelių sukėlimui ar mokesčių vengimui. Tačiau kadangi bet kokia išimtis turi būti aiškinama griežtai, tokia išimtis negali daryti jokios tokios kitoms su PVM susijusioms taisyklėms, kaip antai reglamentuojančiosioms šio mokesčio grąžinimą. Be to, tai, kad šiuo atveju *Vandoorne* neteko reikalavimo teisės, jai sukelia tokį pačią žalą kaip ir ta, kuri patiria prastas apmokestinamasis asmuo, kuriam taikoma išskaidyto PVM tvarka, nes pagal aptariamą nukrypstančią tvarką kiekvienas tarpinis grandinės subjektas sumoka PVM, trauktą kainai, mokamą apdoroto tabako tiekėjui.

34 Tokiems argumentais negalima pritarti.

35 Iš tikrųjų, kaip matyti iš šio sprendimo 28 punkto, neginijama, kad pagal tokį tvarką, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, PVM už apdorotą tabaką renkamas, naudojant fiskalines banderoles, vienintelį kartą ir iš anksto prie šaltinio iš šių prekių gamintojo ar importuotojo tuo pačiu metu kaip ir akcizo mokesčiai, anksčiau nei vyksta apmokestinimo momentas pagal Šeštosios direktyvos 10 straipsnį.

36 Remiantis tuo darytina išvada, kad tarpiniai tiekėjai, kaip antai *Vandoorne* pagrindinėje byloje, kurie tolesnio šių prekių tiekimo grandinėje veikia vėliau nei gamintojas ar importuotojas, viena vertus, neprivalo, kai jų interesais jų pačių tiekėjai tiekia prekes, mokėti jokios pirkimo PVM sumos, kuri suteiktų teisę nedelsiant atskaityti visą šį mokestį pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalį, ir, antra vertus, patys neprivalo mokėti jokios PVM pardavimo sumos pagal minėtos direktyvos 10 straipsnio 2 dalį, kai šios prekės tiekiamos jų kolegijai.

37 Taigi tokiu atveju, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, neginijama, kad, kaip jau pažymėta šio sprendimo 18 punkte, ši skirtingų tiekimų sąskaitose faktrose, vadovaujantis šio sprendimo 13 punkte cituojamu Karaliaus dekreto Nr. 13 2 straipsniu, atskirai nenurodyta jokia PVM suma; šiose sąskaitose faktrose nurodoma kaina, kuri trauktas gamintojo ar importuotojo sumokėtas PVM, ir pateikiama nuoroda „Apdorotas tabakas: pridėtinės vertės mokestis sumokėtas prie šaltinio ir neatskaitytinas“.

38 Tokiomis aplinkybėmis, kadangi tarpiniai tiekėjai neprivalo mokėti PVM už apdoroto tabako tiekimą, jie negali prašyti jo grąžinti pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalį, kolegijai nesumokėjus jų pardavimo kainos.

39 Šiuo atžvilgiu nesvarbu, kad gamintojo ar importuotojo, naudojant fiskalines banderoles, prie šaltinio sumokėta PVM suma ekonominiu požiūriu traukta šiems tiekėjams tiekiamų prekių kainai. Iš tikrųjų tokia aplinkybė niekaip nepaneigia fakto, kad minėti tiekėjai pagal PVM taisyklės neturi jokios mokestinės skolos.

40 Be to, pagal supaprastinto PVM rinkimo tvarką, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, gamintojo ar importuotojo naudojant fiskalines banderoles sumokėta PVM suma susijusi ne su atlygiu, kurį realiai gauna kiekvienas tiekėjas, o su, kaip jau konstatuota šio sprendimo 29 punkte, prekių kaina jų galutinio vartojimo etape, todėl tarpinio tiekėjo, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, savo reikalavimo netekimas jo kontrahento atžvilgiu nelemia jokio apmokestinamosios vertės sumažėjimo.

41 Tokiomis aplinkybomis reikia konstatuoti, kad PVM sumos grąžinimas tokiam tarpiniam tiekėjui, kai tiekiamo apdoroto tabako cigarečių nesumoka pardavimo kainos, darytą didelį žalą galutinio vartojimo etape mokėtino mokesčio sumai, priešingai nei reikalaujama pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalį, ir todėl šiame etape valstybės narės gaunamoms mokestinėms pajamoms. Taip būtų juo labiau tuo atveju, jeigu prašymas grąžinti PVM apimtą visą apdoroto tabako gamintojo ar importuotojo sumokėtą sumą, nes ji iš anksto sumokėtas visas mokestis traukiamas į kainą, kurių sąskaitoje fakturoje nurodo kiekvienas tarpinis tiekėjas savo kontrahentui.

42 Tikėtina, jog, kaip tai nurodė Komisija savo pastabose, šias prekes, atsižvelgiant į jų pobūdį, galutiniams vartotojams dar galėtų parduoti, be kita ko, kaip antai pagrindinėje byloje, paskelbto bankrutuojančių cigarečių atstovas. Taigi negalima atmesti galimybių, jog, priešingai bendrojoje PVM sistemoje numatytam principui, minėtos prekės bus vartojamos ir biudžetą nesumokėjus dalies ar netgi viso mokėtino mokesčio.

43 Be to, reikia pabrėžti, kad pagal tokią tvarką tarpiniam tiekėjui leidus susigrąžinti dalį PVM sumos ar netgi ją visą, kai cigarečių, remdamasis, pavyzdžiui, savo nemokumu, nesumoka už tiekimus pardavimo kainos, kiltų rizika, kad bus reikšmingai apsunkinamas PVM surinkimas bei, kaip tvirtina Belgijos ir Vokietijos vyriausybės savo pastabose, skatinamas piktnaudžiavimas ir sukčiavimas, o PVM surinkimo supaprastinimas ir tokio piktnaudžiavimo ar sukčiavimo prevencija būtų yra šia tvarka siekiami tikslai, kaip tai numatyta Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalyje (pagal analogiją žr. minėto Sprendimo *Heintz van Landewijck* 43, 62 ir 65 punktus bei 2007 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *BATIG*, C-374/06, Rink. p. I-11271, 39 punktą).

44 Cigarečių rinka, kaip jau pažymėjo Teisingumo Teismas, ypač tinkama vystytis neteisėtai prekybai (žr. 2002 m. gruodžio 10 d. Sprendimo *British American Tobacco (Investments) ir Imperial Tobacco*, C-491/01, Rink. p. I-11453, 87 punktą; 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *British American Tobacco*, C-222/01, Rink. p. I-4683, 72 punktą bei minėto Sprendimo *BATIG* 34 punktą).

45 Remiantis tuo darytina išvada, kad teisės susigrąžinti PVM nesuteikimas tarpiniam tiekėjui, kaip antai *Vandoorne*, cigarečių nesumokėjus jam patiekto apdoroto tabako pardavimo kainos, yra pasekmė, neatsiejama nuo tvarkos, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, kurios tikslas ir poveikis, vadovaujantis Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalyje apibrėžtais kriterijais, yra supaprastinti PVM surinkimą ir kovoti su sukčiavimu ir mokesčių vengimu šių prekių sektoriuje.

46 Todėl atsakymas užduotą klausimą yra toks: Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalis ir 27 straipsnio 1 ir 5 dalys nedraudžia nacionalinių nuostatų, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias, siekiant supaprastinti PVM surinkimą ir kovoti su sukčiavimu ir mokesčių vengimu apdoroto tabako sektoriuje, numatius, jog šis mokestis renkamas vienintelį kartą prie šaltinio iš apdoroto tabako gamintojo ar importuotojo naudojant fiskalines banderoles, tolesnio tiekimo grandinėje vėliau veikiantiems tarpiniams tiekėjams nesuteikiama teisė susigrąžinti PVM, kai cigarečių nesumoka šių prekių pardavimo kainos.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

47 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (antroji kolegija) nusprendžia:

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 2004 m. sausio 20 d. Tarybos direktyva 2004/7/EB, 11 straipsnio C skirsnio 1 dalis ir 27 straipsnio 1 ir 5 dalys nedraudžia nacionalinių nuostatų, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias, siekiant supaprastinti pridėtinės vertės mokesčio surinkimą ir kovoti su sukaviimu ir mokesčių vengimu apdoroto tabako sektoriuje, numatoma, jog šis mokestis renkamas vienintelį kartą prie šaltinio iš apdoroto tabako gamintojo ar importuotojo naudojant fiskalines banderoles, tolesnio tiekimo grandinėje vėliau veikiantiems tarpiniams tiekėjams nesuteikiama teisė susigrąžinti pridėtinės vertės mokesčio, kai įgijėjas nesumoka šių prekių pardavimo kainos.

Parašai.

* Proceso kalba: olandų.