

Byla C-435/03

British American Tobacco International Ltd

ir

Newman Shipping & Agency Company NV

prieš

Belgische Staat

(Hof van beroep te Antwerpen prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 2 straipsnis ir 27 straipsnio 5 dalis – Apyvartos mokestis – Taikymo sritis – Apmokestinimo momentas ir apmokestinamoji vertė – Prekių tiekimas už atlygą – Prekių vagystė iš muitinės sandėlio“

Generalinio advokato M. Poiares Maduro išvada, pateikta 2005 m. gegužės 25 d. I-0000

2005 m. liepos 14 d. Teisingumo Teismo (trečioji kolegija) sprendimas I-0000

Sprendimo santrauka

1. Mokesčių teisės nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Apmokestinamieji sandoriai – Prekių tiekimas už atlygą – Sąvoka – Prekių vagystė – Netaikymas – Akcizu apmokestinamos prekės – Reikšmės neturėjimas

(Tarybos direktyvos 77/388 2 straipsnis)

2. Mokesčių teisės nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Apmokestinamoji vertė – Nukrypstančios nacionalinės priemonės – Teisės aktai, kuriais apmokestinami kiti nei numatyti Šeštosios direktyvos 2 straipsnyje sandoriai, pavyzdžiui, prekių vagystė iš muitinės sandėlio – Nepriimtinumai

(Tarybos direktyvos 77/388 27 straipsnio 5 dalis)

1. Prekių vagystė nėra „prekių tiekimas už atlygą“ Šeštosios direktyvos 77/388 2 straipsnio prasme ir todėl negali būti apmokestinama pridėtinės vertės mokesčiu. Aplinkybės, kad pavogtos apmokestinamos akcizu prekės, neturi jokios reikšmės šiam nagrinėjimui.

(žr. 42 punktą ir rezoliucijos dalies 1 punktą)

2. Šeštosios direktyvos 77/388 27 straipsnio 5 dalies pagrindu valstybei narei suteiktas leidimas gyvendinti pridėtinės vertės mokesčio surinkimo kontrolę palengvinančias priemones nesuteikia valstybei teisės apmokestinti šiuo mokesčiu kitą nei numatyti šios direktyvos 2 straipsnyje sandorį. Taigi toks leidimas negali būti nacionalinės teisės aktų, kuriais prekių vagystė iš muitinės sandėlio apmokestinama pridėtinės vertės mokesčiu, teisinis pagrindas.

(žr. 49 punkt? ir rezoliucin?s dalies 2 punkt?)

TEISINGUMO TEISMO (tre?ioji kolegija)

SPRENDIMAS

2005 m. liepos 14 d. (*)

„Šeštoji PVM direktyva – 2 straipsnis ir 27 straipsnio 5 dalis – Apyvartos mokestis – Taikymo sritis – Apmokestinimo momentas ir apmokestinamoji vertė – Prekių tiekimas už atlygą – Prekių vagystė iš muitinės sandėlio“

Byloje C?435/03

d?l *hof van beroep te Antwerpen* (Belgija) 2003 m. spalio 7 d. Sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2003 m. spalio 14 d., pagal EB 234 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

British American Tobacco International Ltd.

Newman Shipping & Agency Company NV

prieš

Belgische Staat,

TEISINGUMO TEISMAS (tre?ioji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teis?jai A. Borg Barthet, A. La Pergola, J.?P. Puissechet (praneš?jas) ir J. Malenovský,

generalinis advokatas M. Poiares Maduro,

kancleris R. Grass.

atsižvelgus į rašytinį procesą dalį,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- British American Tobacco International Ltd, atstovaujamos advokaat M. Houben, ?galioto solicitor S. Crosby,
- *Newman Shipping & Agency Company NV*, atstovaujamos *advocaten* G. Huyghe ir P. Hoogmartens,
- Belgijos vyriausyb?s, i? prad?i? atstovaujamos D. Haven, v?liau – M. Wimmer, padedam? advokato M. van der Woude,
- Graikijos vyriausyb?s, atstovaujamos S. Spyropoulos ir M. Tassopoulou,

– Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos L. Ström van Lier ir A. Weimar, susipažinęs su 2005 m. gegužės 25 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada, priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1. toliau – direktyva) 2, 5 ir 27 straipsnių aiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas ginče tarp *British American Tobacco International Ltd* (toliau – BATI) bei *Newman Shipping & Agency Company NV* (toliau – Newman) bendrovių ir *Belgische Staat* dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) sumokėjimo už apdorotą tabaką, saugotą muitinės sandėlyje ir deklaruotą kaip pavogtą.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Pagal direktyvos 2 straipsnį:

„Pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas:

- 1) prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;
- 2) prekių importas.“

4 Direktyvos 5 straipsnio 1 dalis nustato:

„Prekių tiekimas“ – tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.“

5 Direktyvos 10 straipsnio 1 ir 2 dalys numato:

1. a) „Apmokestinimo momentas“ – tai įvykis, dėl kurio susidaro apmokestinimui būtinose teisinių sąlygose.
b) Mokestis tampa „mokėtinas“, kai mokesčio administratorius pagal tuo metu galiojantį įstatymą įgyja teisę reikalauti mokesčio iš asmens, kuris tą mokestį turi sumokėti, nors mokėjimo terminas gali būti ir atidėtas.
2. Apmokestinimo momentas įvyksta ir mokestis tampa mokėtinas, kai prekės pristatomos ar paslaugos atliekamos. <...>“ (Pataisytas vertimas)

6 Pagal direktyvos 11 straipsnį apmokestinamąjį vertę sudaro – tiekiamų prekių atveju – viskas, kas sudaro atlygą, kuris yra ar turi būti tiekėjo gautas iš pirkėjo, kliento ar trečiosios šalies už tokias prekes ar paslaugas.

7 Pagal direktyvos 27 straipsnį „Supaprastintos procedūros“:

„1. Taryba Komisijos pasiūlymu vieningai gali leisti bet kuriai valstybei imtis specialių priemonių,

nukrypstant nuo direktyvos nuostatų, kad būtų supaprastinta mokesčių surinkimo tvarka arba užkirstas kelias tam tikriems mokesčių slėpimo ar vengimo atvejams. Priemonės, skirtos mokesčių surinkimo tvarkai supaprastinti, neturi daryti žtakos, nebent labai nedidelę, mokesčių sumai, mokėjimui galutinio vartojimo etape.

2. Valstybės narės, ketinanti imtis 1 dalyje nurodytų priemonių, apie jas praneša Komisijai ir jai suteikia visą susijusią informaciją.

<...>

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 supaprastinti mokesčių surinkimo tvarką, jos atitiktų 1 dalyje nustatytus reikalavimus.“ (Pataisytas vertimas)

8 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyva 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole (OL L 76, p. 1) pagal jos 3 straipsnio 1 dalį yra taikoma ir apdorotam tabakui.

9 Direktyvos 92/12 6 straipsnio 1 dalis numato:

„Akcizas tampa mokėtinas, kai produktai pateikiami vartoti arba nustačius trūkumus, kuriems esant akcizas turi būti sumokėtas pagal 14 straipsnio 3 dalį.

Akcizais apmokestinamų produktų pateikimas vartojimui – tai:

a) bet koks šio produktų išgabenimas, įskaitant ir neteisėtą, iš laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimo; (Pataisytas vertimas)

<...>“

Nacionalinės teisės aktai

10 Belgijos PVM kodekso 58 straipsnio 1 dalis nustato:

„Už apdorotą tabaką, kuris buvo importuotas, įsigytas 25 b straipsnio prasme arba pagamintas Belgijoje, mokestis renkamas visais atvejais, kai pagal įstatymus ar kitus teisės aktus, susijusius su tabako apmokestinimo tvarka, turi būti mokamas akcizas. <...>

<...>

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

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

11 PVM kodekso 58 straipsnio 1 dalis galiojo direktyvos priėmimo metu. 1977 m. gruodžio 19 d. Belgijos Karalystė pagal šios direktyvos 27 straipsnio 5 dalį pranešė apie šį 58 straipsnį Komisijai. Šio pranešimo tekstas buvo toks:

„B. Išankstinis mokesčių 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 banderolės moka PVM, apskaituojamą nuo vartotojo mokamos kainos. Vėlesniais etapais pridėtinasis mokestis nerenkamas, bet jokia atskaita iš tiesų negali būti atliekama. Už kiekvieną tabako gaminių pardavimą turi būti pateikiamos sąskaitos su įskaituotu mokesčiu <...>“

12 Pagal 1992 m. gruodžio 29 d. Karaliaus nutarimo Nr. 13 dėl pridėtinio mokesčio apdorotam tabakui (1992 m. gruodžio 31 d. *Belgisch Staatsblad*, p. 28086, toliau – Karaliaus nutarimas Nr. 13) 1 straipsnis:

„Pridėtinis mokestis už apdorotą tabaką <...> mokėtinas tuo pačiu metu, kaip ir akcizas.

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

13 Bendrovė *Newman* eksploatuoja muitinės sandėlį Antverpene, kuriame buvo sandėliuojamas apdorotas tabakas, pagamintas ir supakuotas Belgijoje įmonės *BATI*, šios prekės savininkės. Šios prekės nebuvo paženklintos jokia banderole.

14 1995 m. gruodžio 4 d., 1996 m. sausio 29 d. ir naktį iš 1998 m. birželio 14 d. į 15 d. buvo vagiamos cigaretės iš šio sandėlio. Apie šias vagystes buvo pranešta policijos tarnyboms.

15 Belgijos muitų ir akcizų administravimo institucija pateikė *Newman* mokestinį pranešimą, nurodantį už trūkstamas cigaretes sumokėti akcizą ir pridėtinį mokestį pagal PVM kodekso 58 straipsnio 1 dalyje nustatytą tvarką. Po nesėkmingo skundo *Newman*, laikydamosi visų su PVM susijusių reikalavimų, sumokėjo visas reikalaujamas sumas. Visas minėtas sumas *BATI* grąžino *Newman*.

16 *Newman* ir *BATI* pareiškė ieškinį *rechtbank van eerste aanleg* te Antwerpen prieš Belgische Staat dėl sumokėtų sumų grąžinimo.

17 2001 m. balandžio 4 d. Sprendimu šis ieškinys buvo atmestas. Šiuo sprendimu minėtas teismas konstatavo, kad po vagystės atsirado pareiga mokėti akcizą už trūkstamas prekes ir todėl, remiantis PVM kodekso 58 straipsnio 1 dalimi bei Karaliaus nutarimo Nr. 13 1 straipsniu, už minėtas prekes PVM taip pat mokėtinas. Be to, *rechtbank van eerste aanleg* nusprendė, kad šiomis nuostatomis siekta supaprastinti mokesčio surinkimo tvarką ir kad jos atitinka direktyvos 27 straipsnį.

18 2001 m. gegužės 7 d. ieškovų pagrindinėje byloje dėl šio sprendimo pateiktą apeliaciją *hof van beroep te Antwerpen*.

19 Dėl akcizo minėtas teismas konstatavo, kad šalys susitarė ir įvykdė, kas buvo susitarta, o tai užbaigia ginčą dėl šio mokesčio mokėjimo.

20 Dėl PVM *hof van beroep te Antwerpen* pareiškė, kad jei pirmosios instancijos teisme muitų ir akcizų administravimo institucijos nuomonei buvo pritarta, nagrinėti, ar prekės vagystė gali būti laikoma „prekių tiekimu“ direktyvos prasme, nereikia. PVM apmokestinimo momentu yra laikomas akcizo surinkimo momentas, bet ne prekių tiekimas ar jo importas.

21 Manydamas, kad ieškovių pagrindinėje byloje pateiktas ieškinio pagrindas, susijęs su PVM kodekso 58 straipsnio 1 dalyje ir Karaliaus nutarimo Nr. 13 1 straipsnyje nustatytos tvarkos neatitiktimi direktyvai, yra svarus, *hof van beroep te Antwerpen* nusprendė sustabdyti bylos

nagrinėjim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar pagal <...> direktyv? (PVM) gali b?ti apmokestinamas tiekimas:

- kai n?ra jokio atlyginimo ar susitarimo d?l atlygio?
- kai neperduota teis? laisvai disponuoti prek?mis kaip savininkui?
- kai prek?s negal?jo b?ti pateiktos ? rink? legaliai, nes tai pavogti daiktai ir kontrabandines prekes?

2. Ar atsakymas ? pirm?j? klausim? bus kitoks, jei bus kalbama apie akcizu apmokestinamus gaminius ir ypa? apie apdorot? tabak??

3. Jei u? akcizu apmokestinamus gaminius joks mokestis iš anksto neatskaitomas, ar panašiu atveju (PVM) atskaitymas iš anksto atitinka <...> direktyvos nuostatas?

4. Ar valstyb?s nar?s gali išpl?sti (PVM) apmokestinam? sandori? r?šis, pranešdamos apie tai pagal <...> direktyvos 27 straipsnio 2 ar 5 dalis tam, kad nacionaliniu lygiu apmokestint? (PVM) iš muitin?s sand?lio pavogtus gaminius, apmokestinamus akcizu, ar vis d?lto <...> direktyvos 2 straipsnis yra išsamus?

5. Ar valstyb? nar?, pagal <...> direktyvos 27 straipsnio 5 dal? pranešusi apie išankstin? (PVM) sumok?jim? ?sigyjant banderoles, turi teis? išpl?sti (PVM) apmokestinam? sandori? r?šis, pavyzdžiui, apmokestinti (PVM) akcizu apmokestinamus gaminius, pavogtus iš muitin?s sand?lio?“

D?l prejudicini? klausim? tinkamumo

22 Pirmiausia reikia atsakyti ? Belgijos vyriausyb?s argumentus, jog prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo užduoti klausimai yra netinkami ir tur?t? b?ti visiškai performuluoti.

23 Belgijos vyriausyb? tvirtina, kad šie klausimai pateikti d?l klaidingo PVM kodekso 58 straipsnio 1 dalies, kuri? Taryba leido išlaikyti pagal direktyvos 27 straipsnio 5 dal?, aiškinimo.

24 Ši? nuostat? vienintelis tikslas – palengvinti PVM surinkim? iki ?vyksta apmokestinamasis momentas, o ne sukurti direktyvoje nenumatyt? nauj? apmokestinam?j? sandori? r?š?. Taip sumok?t? PVM valstyb? galutinai gaus tik tuo atveju, jei ši pirma laiko sumok?ta PVM skola gal?s b?ti priskirta apmokestinamajam sandoriui.

25 Jei d?l v?lesnio apmokestinamojo sandorio nebuvimo galiausiai toks priskyrimas bus ne?manomas, apmokestinamajam asmeniui bus gr?žinta PVM suma remiantis PVM kodekso 77 straipsniu ir Karaliaus nutarimo Nr. 13 5 bei 11 straipsniais. Taip gal?t? b?ti tuo atveju, kai tokiomis kaip pagrindin?s bylos aplinkyb?ms ?mon? nustatyt?, kad tr?kstamos prek?s buvo iš ties? pavogtos ir nebuvo patiektos. Taigi tvarka, apie kuri? buvo pranešta 1977 m. gruodžio 19 d., netur?t? jokio poveikio „preki? tiekimui“ direktyvos 2 straipsnio prasme, tod?l ketvirtasis ir penktasis prejudiciniai klausimai neb?t? svarb?s priimant sprendim? pagrindin?je byloje. D?l to pirmasis, antrasis ir tre?iasis prejudiciniai klausimai taip pat yra nesvarb?s.

26 Ta?iau Belgijos vyriausyb?s argumentai neleidžia nustatyti, kad prejudiciniai klausimai prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui netur?t? naudos.

27 Viena vertus, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nematyti, kad iš anksto sumokėto PVM grąžinimas būtų įmanomas akcizu apmokestinant prekių vagystės atveju.

28 Kita vertus, netgi darant prielaidą, kad nacionalinės teisės aktai tokiu atveju numato šią galimybę, retai būtų patenkinamos grąžinimui reikalaujamos sąlygos. Iš tikrųjų iš Belgijos vyriausybės atsakymo į Teisingumo Teismo raštu pateiktą klausimą dėl šios sąlygos matyti, jog nukentėjusiam dėl prekių vagystės asmeniui galėtų būti gražintas PVM, tik jei jis sugebėtų parodyti, pirma, kad prekės iš tiesų buvo pavogtos ir, antra, kad po vagystės jos nebuvo pateiktos į komercinį apyvartą. Dėl reikalaujamo tokio neigiamo fakto rodymo, kurio nukentėjusis dėl vagystės asmuo negalėtų gauti, mokesčio grąžinimas taptų praktiškai neįmanomas (šiuo klausimu dėl mokesčio, nustatytą pažeidžiant Bendrijos teisę, grąžinimo žr. 1983 m. lapkričio 9 d. Sprendimo *San Giorgio*, 199/82, Rink. p. 3595, 14 punktą ir 1999 m. vasario 9 d. Sprendimo *Dilexport*, C-343/96, Rink. p. I-579, 48 punktą).

29 Pagrindinėje byloje iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad šie tabako gaminiai tikrai buvo pavogti. Tai, kad sumokėti PVM už šias akcizu apmokestinamas prekes buvo reikalaujama po vagystės, rodo, jog būtų pati vagystė įmė apmokestinimui PVM. Lemiamas faktas nebuvo vėlesnis vykis, pavyzdžiui, vagims galbūt pateikus prekes į komercinį apyvartą. Belgijos mokesčio administravimo institucija būtų pati vagystę laikę apmokestinimo PVM momentu.

30 Tokiomis aplinkybėmis reikia išnagrinėti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo užduotus klausimus.

Dėl pirmojo, antrojo ir trečiojo klausimų

31 Šiais klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, pirma, ar prekių vagystė gali būti laikoma „prekių tiekimu už atlygą“ direktyvos 2 straipsnio prasme ir dėl to apmokestinama PVM ir, antra, ar tai, kad prekės pagrindinėje byloje yra apmokestinamos akcizu, turi įtakos šiam nagrinėjimui.

32 Pirmiausia, kaip teisingai tvirtina ieškovs pagrindinėje byloje ir Komisija, pati prekių vagystė nesuteikia nukentėjusiam dėl vagystės asmeniui atitinkamo finansinio atlygio. Taigi vagystė negali būti laikoma „prekių tiekimu už atlygą“ direktyvos 2 straipsnio prasme (šiuo klausimu žr. 1994 m. kovo 3 d. Sprendimo *Tolsma*, C-16/93, Rink. p. I-743, 14 punktą).

33 Be to, prekių vagystė nepatenka į direktyvoje nustatytą „prekių tiekimo“ sąvoką.

34 Pagal direktyvos 5 straipsnio 1 dalį „<...> prekių tiekimas“ – tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas“.

35 Iš šios nuostatos išplaukia, jog prekių tiekimo sąvoka susijusi ne su nuosavybės teisės perdavimu taikomoje nacionalinėje teisėje numatytais būdais, o su visais materialiojo turto perdavimo sandoriais, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę naudotis tuo turtu taip, lyg ji būtų šio turto savininkė. Šis požiūris atitinka direktyvos tikslus, tarp jų ir sukurti bendrą PVM sistemą, pagrįstą vienu apmokestinamųjų sandorių apibrėžimu (1990 m. vasario 8 d. Sprendimo *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Rink. p. I-285, 7 ir 8 punktai).

36 Be to, pavogęs prekes asmuo yra tik paprastas į turtojas. Tai nesuteikia teisės vagystę vykdyti asmeniui disponuoti prekėmis tokiais pačiais sąlygomis kaip į savininkui. Vagystę negali būti laikoma perleidimu, vykdytu tarp šalies, kuri yra auka, ir pažeidimo autorius minėtos direktyvos nuostatos prasme.

37 Galiausiai, priešingai nei teigia Belgijos ir Graikijos vyriausybės, fiskalinio neutralumo principas jokių būdu nepareigoja prekių vagystę sutapatinti su prekių tiekimu ir nedaro kliūčių konstatuoti, kad ši vagystė nėra PVM apmokestinamas sandoris.

38 Žinoma, neteisėti prekių, pavyzdžiui, pagrindinėje byloje nagrinėjamo apdoroto tabako, kurios dėl paties į pobūdžio ar į ypatingą požymį nėra uždraustos, importas ir tiekimas yra apmokestinami PVM, jei šios prekės gali būti pateiktos į teisėtą prekybą ir integruotos į ekonominę teritoriją. Be to, fiskalinio neutralumo principas draudžia tarp teisėtą ir neteisėtą sandorių daryti bendro pobūdžio skirtumų (šiuo klausimu žr. 2000 m. birželio 29 d. Sprendimo *Salumets ir kt.*, C-455/98, Rink. p. I-4993, 19 ir 20 punktus).

39 Vis dėlto tokiais atvejais PVM yra mokėtinas, nes apmokestinimo momentas, kuris yra prekių importas ar tiekimas, vykdo prieš vagystę ir atlygis už šį sandorį, kuris sudaro apmokestinamąją vertę, galėjo būti nustatytas.

40 Tačiau, kaip pastebi Komisija, toks nagrinėjimas negali būti taikomas pačiai vagystei, kuri nėra apmokestinimo momentas. Jis juo labiau negali pateisinti to, kad vėlesnis galimas pavogtų prekių pateikimo į prekybą sandoris būtų priskirtas nukentėjusiam dėl vagystės asmeniui, kuris iš tikrųjų nėra tas, kuris realiai importuoja ar tiekia minėtas prekes. Be to, jei remiantis fiskalinio neutralumo principu vagystę būtų laikoma apmokestinimo momentu neatsižvelgiant į importą ar tiekimą ir, vadinas, negalint nustatyti atlyginimo, apmokestinamoji vertė būtų visiškai fiktyvi.

41 Aplinkybų, kad prekės, pavyzdžiui, nagrinėjamos pagrindinėje byloje, apmokestinamos akcizu, neturi jokios reikšmės atsakymui, kurį reikia pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui. Iš tiesų jokia direktyvos nuostata PVM mokėjimo nesieja su akcizu. PVM apskaitinimo momentas, dėl kurio susidaro apmokestinimui būtinos teisės sąlygos, yra prekės tiekimas ar importas, o ne akcizo taikymas pastarajam.

42 Taigi pirmąjį, antrąjį ir trečiąjį klausimus reikia atsakyti taip: prekių vagystė nėra „prekių tiekimas už atlygą“ direktyvos 2 straipsnio prasme ir todėl negali būti apmokestinama PVM. Aplinkybų, kad prekės, pavyzdžiui, nagrinėjamos pagrindinėje byloje, apmokestinamos akcizu, neturi jokios reikšmės šiam nagrinėjimui.

Dėl ketvirtojo ir penktojo klausimų

43 Šiais klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar valstybės narės, kuriai pagal direktyvos 27 straipsnio 5 dalį buvo leista nustatyti išankstinio PVM sumokėjimo įsigyjant banderoles tvarką, gali, remdamasi tuo pačiu leidimu, apmokestinti PVM kitus nei numatyti direktyvos 2 straipsnyje sandorius, šiuo mokesčiu apmokestindama akcizu apmokestinamus gaminius, pavogtus iš muitinės sandėlio.

44 Kaip Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, direktyvos 27 straipsnio 5 dalyje nurodytos nukrypstančios nacionalinės priemonės, leidžiamos „kad būtų supaprastinta mokesčio taikymo tvarka arba užkirstas kelias tam tikriems mokesčių slėpimo ar vengimo atvejams“ (Pataisytas vertimas) yra aiškinamos siaurai (šiuo klausimu žr. 1984 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Komisija prieš Belgiją*, 324/82, Rink. p. 1861, 29 punktą). Jos gali nukrypti nuo direktyvos 11 straipsnyje nurodytos apmokestinamosios vertės tik neperžengdamos šiam tikslui pasiekti griežtai būtiną ribą

(1997 m. gegužės 27 d. Sprendimo *Skripalle*, C-63/96, Rink. p. I-2847, 24 punktas). Pagal direktyvos 27 straipsnio 5 dalį suteiktas leidimas gali būti duotas tik tiems tikslams, kuriems jo buvo prašyta (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Skripalle* 30 punktą).

45 Kaip pripažįsta Belgijos vyriausybė, priemonės, kurias pagal direktyvos 27 straipsnio 5 dalį Belgijos Karalystei buvo leista išlaikyti, turi vienintelį tikslą, t. y. „palengvinti PVM rinkimo kontrolę“ (Pataisytas vertimas), būtų nustatant, kad šis yra renkamas tuo pačiu metu kaip ir akcizas, anksčiau nei vyksta apmokestinimo momentas. Taigi šios priemonės yra susijusios su apmokestinimo PVM momentu taip, kad šis sutampa su akcizo surinkimo momentu. Jos nesusijusios su PVM apmokestinamų sandorių nustatymo taisyklėmis ir todėl negali sukurti naujos apmokestinamų sandorių rūšies, kurios nenumato direktyva.

46 Žinoma, kaip tai patvirtina pagal direktyvos 27 straipsnio 5 dalį nusiųstas pranešimas („siekiant palengvinti PVM surinkimo kontrolę“), išlaikyti šias priemones leido Taryba, siekdama supaprastinti mokesčių taikymo tvarką ir kartu užkirsti kelią mokesčių slėpimo ar vengimo atvejams. Vis dėlto aplinkybė, kad leidimo tikslas taip pat buvo užkirsti kelią mokesčių slėpimo ar vengimo atvejams, Belgijos Karalystei nesuteikė teisės apmokestinti PVM kitą nei numatyti direktyvos 2 straipsnyje sandorių.

47 Bet kuriuo atveju, priešingai nei teigia Graikijos vyriausybė, naujos apmokestinamų PVM sandorių rūšies sukūrimas, kurio nenumato direktyvos 2 ir 10 straipsniai, negali būti laikomas nukrypimu, kuris griežtai būtų tinas, siekiant užkirsti kelią mokesčių slėpimo ar vengimo atvejams, ir todėl jis negali būti teisėtai priimtas arba išlaikytas remiantis direktyvos 27 straipsnio 5 dalimi (šiuo klausimu dėl per daug bendrą PVM apmokestinimo bazės pakeitimą žr. minėto sprendimo *Komisija prieš Belgiją* 31 punktą; 1992 m. liepos 9 d. Sprendimo „*K*“ *Line Air Service Europe*, C-131/91, Rink. p. I-4513, 24 ir 25 punktus bei minėto sprendimo *Skripalle* 26 ir 31 punktus).

48 Taigi direktyvos 27 straipsnio 5 dalies pagrindu Belgijos Karalystei suteiktas leidimas jokių būdu nesuteikė teisės šiai valstybei narei apmokestinti PVM apdoroto tabako vagystės atveju.

49 Taigi trečioji ir ketvirtoji klausimus reikia atsakyti taip: direktyvos 27 straipsnio 5 dalies pagrindu valstybei narei suteiktas leidimas gyvendinti PVM surinkimo kontrolę palengvinančias priemones valstybei nesuteikia teisės apmokestinti šiuo mokesčiu kitą nei numatyti direktyvos 2 straipsnyje sandorių. Taigi toks leidimas negali būti nacionalinės teisės aktų, kuriais prekės vagystė iš muitinės sandėlio apmokestinama PVM, teisinis pagrindas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

50 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų 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 (trečioji kolegija) nusprendžia:

1. **Prekių vagystė nėra „prekių tiekimas už atlygą“ 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčių sistema: vienodas vertinimo pagrindas 2 straipsnio prasme ir todėl negali būti apmokestinama pridėtinės vertės mokesčiu. Aplinkybė, kad prekės, pavyzdžiui, nagrinėjamos pagrindinėje byloje, apmokestinamos akcizu, neturi jokios reikšmės šiam nagrinėjimui.**

2. **Direktyvos 27 straipsnio 5 dalies pagrindu valstybei narei suteiktas leidimas gyvendinti pridėtinės vertės mokesčių surinkimo kontrolę palengvinančias priemones valstybei nesuteikia teisės apmokestinti šiuo mokesčiu kitą nei numatyti Šeštosios**

direktyvos 77/388 2 straipsnyje sandori?. Taigi toks leidimas negali būti nacionalinės teisės aktų, kuriais prekė vagystė iš muitinės sandėlio apmokestinama pridėtinės vertės mokesčiu, teisinis pagrindas.

Parašai.

* Proceso kalba: olandų.