

GENERALINIO ADVOKATO

M. POIARES MADURO IŠVADA,

pateikta 2005 m. gegužės 25 d.(1)

Byla C-435/03

British American Tobacco International Ltd,

Newman Shipping & Agency Company NV

prieš

Ministerie van Financiën

(*hof van beroep te Antwerpen* (Belgija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 2 straipsnio 1 punktas, 5 straipsnio 1 dalis ir 27 straipsnio 1 bei 5 dalys – Taikymo sritis – Apmokestinimo momentas – Prekių tiekimas už atlygą – Prekių, apmokestinamų akcizu, vagystė iš muitinės sandėlio – Nukrypstančios nacionalinės priemonės“

1. Antverpeno apeliacinis teismas (*hof van beroep te Antwerpen*) (Belgija) šiuo prašymu priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismui pateikia klausimus, susijusius su 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 (toliau – Šeštoji direktyva) išaiškinimo(2).

I – Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės ir Teisingumo Teismui pateikti klausimai

2. Bendrovė *Newman Shipping & Agency Company NV* (toliau – *Newman*) eksploatuoja muitinės sandėlį Antverpene, kur buvo sandėliuojamas įmonės *British American Tobacco International Ltd* (toliau – *BATI*) Belgijoje pagamintas ir supakuotas apdorotas tabakas, priklausantis pastarajai įmonei. Šios prekės nebuvo paženklintos jokia banderole.

3. 1995 m. gruodžio 4 d., 1996 m. sausio 29 d. bei naktį iš 1998 m. birželio 14 d. į 15 d. cigaretės iš sandėlio buvo pavogtos. Belgijos muitų ir akcizų administravimo institucija pateikė *Newman* mokestinį pranešimą, nurodantį už trūkstamas cigaretes sumokėti akcizo ir pridėtinės vertės mokesčius pagal sistemą, nustatytą Belgijos PVM kodekso 58 straipsnio 1 dalyje ir 1992 m. gruodžio 29 d. Karaliaus nutarimo Nr. 13 dėl apdoroto tabako apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčių tvarkos (*Moniteur belge*, 1992 m. gruodžio 31 d., p. 28086, toliau – Karaliaus nutarimas) 1 straipsnyje, motyvuodama tuo, kad PVM už apdorotą tabaką mokėtinas tuo pačiu momentu kaip ir akcizas ir kad po trūkumo sandėlyje konstatavimo sumokėjus akcizą pridėtinės vertės mokestis taip pat mokėtinas.

4. Pagal 1969 m. Belgijos PVM kodekso 58 straipsnio 1 dalį:

„Už apdorotą tabaką, kuris buvo importuotas, įsigytas 25b 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.

<...>

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

5. Pagal Karaliaus nutarimo 1 straipsnį „pridėtinės vertės mokestis už apdorotą tabaką <...> mokėtinas tuo pat metu kaip ir akcizas“.

6. Po nesėkmingo skundo *Newman*, laikydamosi visų su PVM susijusių reikalavimų, sumokėjo visas reikalaujamas sumas. Visas minėtas sumas *BATI* grąžino *Newman*.

7. *Newman* ir *BATI* pareiškė ieškinį dėl sumokėtų sumų grąžinimo Antverpeno pirmosios instancijos teisme (*rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen*). Ieškinys buvo atmestas 2001 m. balandžio 4 d. Sprendimu, kuriame buvo konstatuota, kad po vagystės atsirado pareiga mokėti akcizą už trūkstamas prekes ir kad nuo to momento, remiantis PVM kodekso 58 straipsnio 1 dalimi bei Karaliaus nutarimo 1 straipsniu, už minėtas prekes PVM taip pat mokėtinas. Be to, *rechtbank van eerste aanleg* nusprendė, kad šiomis nuostatomis siekta supaprastinti mokesčių surinkimo tvarką ir kad jos atitinka Šeštosios direktyvos 27 straipsnį.

8. 2001 m. gegužės 7 d. *Newman* ir *BATI* apskundė šį sprendimą apeliacine tvarka *hof van beroep te Antwerpen*, kuris nusprendė Teisingumo Teismui pateikti tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar pagal Šeštąją direktyvą pridėtinės vertės mokesčių gali būti apmokestinamas tiekimas:

- kai nėra jokio atlyginimo ar susitarimo dėl atlygio
- kai neperduota teisė laisvai disponuoti prekėmis kaip savininkui
- kai prekės negalėjo būti pateiktos rinkai legaliai, nes tai pavogti daiktai ir kontrabandinės prekes

2. Ar atsakymas į pirmąjį klausimą bus kitoks, jei bus kalbama apie akcizų apmokestinamus gaminius ir ypač apie apdorotą tabaką?

3. Jei už akcizų apmokestinamus gaminius joks mokestis iš anksto neatskaitomas, ar panašiu atveju pridėtinės vertės mokesčių atskaitymas iš anksto atitinka direktyvos nuostatas?

4. Ar valstybės narės gali išplėsti pridėtinės vertės mokesčių apmokestinamų sandorių rėšį, pranešdamos apie tai pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 2 ar 5 dalis tam, kad nacionaliniu lygiu apmokestintų pridėtinės vertės mokesčių iš muitinės sandėlio pavogtus gaminius, apmokestinamus akcizų, ar vis dėlto Šeštosios direktyvos 2 straipsnis yra išsamus?

5. Ar valstybės narės, pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 5 dalį pranešusi apie išankstinį pridėtinės vertės mokesčių sumokėjimą įsigyjant banderoles, turi teisę išplėsti pridėtinės vertės mokesčių apmokestinamų sandorių rėšį, pavyzdžiui, apmokestinti pridėtinės vertės mokesčių akcizų apmokestinamus gaminius, pavogtus iš muitinės sandėlio?“

9. Šie klausimai reikalauja kai kurių Šeštosios direktyvos nuostatų, be kita ko, 2 straipsnio 1

punkto, pagal kurį „priedtinis vertės mokestis apmokestinamas <...> prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“ išaiškinimo.

10. Be to, Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalis nustato, kad „prekių tiekimas“ – tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas“.

11. Taip pat tos pačios direktyvos 10 straipsnis nustato, kad:

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

– b) Mokestis tampa „mokestinas“, kai mokestio administratorius pagal tuo metu galiojantį įstatymą įgyja teisę reikalauti mokestio iš asmens, kuris tas mokestis 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)

12. Be to, Šeštosios direktyvos 27 straipsnis, susijęs su supaprastintomis procedūromis(3), nustato, kad:

„1. Taryba Komisijos pasiūlymu vieningai gali leisti bet kuriai valstybei imtis specialių priemonių, nukrypstant nuo direktyvos nuostatų, kad būtų supaprastinta mokestio surinkimo tvarka arba užkirstas kelias tam tikriems mokestių slėpimo ar vengimo atvejams. Priemonės, skirtos mokestio surinkimo tvarkai supaprastinti, neturi daryti žalos, nebent labai nedidelę, mokestio sumai, mokėtinai 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 mokestio surinkimo tvarką, jos atitiktų 1 dalyje nustatytus reikalavimus.“ (Pataisytas vertimas)

13. Taikydama šią tvarką, 1977 m. gruodžio 19 d. Belgijos valstybė pateikė Komisijai Belgijos PVM kodekso 58 straipsnio 1 dalies ir 1970 m. birželio 3 d. Karaliaus dekreto Nr. 13 dėl tabako gaminių apmokestinimo priedtinis vertės mokestis tvarkos (*Moniteur belge*, 1970 m. birželio 5 d., p. 6103), kurie galiojo direktyvos priėmimo metu, tekstus:

„B. Išankstinis mokestio sumokėjimas.

1. Apdoroto tabako gaminiai.

Siekiant palengvinti PVM surinkimo kontrolę, mokėtiną PVM, apskaituojamą nuo vartotojo mokamos kainos už apdoroto tabako gaminių tiekimą, įsigydamas banderolės tuo pačiu metu kaip ir akcizą moka gamintojas ar importuotojas. Vėlesniais etapais pridėtinąs vertės mokestis nemokamas, bet jokia atskaita, be abejo, negali būti atliekama. Už kiekvieną apdoroto tabako gaminių pardavimą turi būti išrašomos sąskaitos su įskaituotu PVM <...>“

II – Analizė

14. Nacionalinis teismas prašyme priimti prejudicinę sprendimą pateiktais klausimais iš esmės klausia, pirma, ar prekė, apmokestinama akcizu, vagystę gali būti laikoma „prekė tiekimu už atlygą“ Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto prasme ir todėl apmokestinama PVM. Antra, pirmąjį klausimą atsakius neigiamai, ar remiantis Šeštosios direktyvos 27 straipsnio pagrindu valstybei narei suteiktu leidimu vis dėlto tokiu atveju PVM gali būti reikalaujamas.

15. Pirmiausia norėčiau atsakyti į Belgijos vyriausybės argumentus, kad prašymą priimti prejudicinę sprendimą pateikęs teismo užduoti klausimai yra netinkami ir turėtų būti visiškai performuluoti. Tai lemia faktas, kad Belgijos teisė tikriausiai leistų susigrąžinti ieškovių sumokėtą PVM, jei jos rodytų, kad po vagystės nebuvo sudarytas joks apmokestinamas sandoris.

16. Iš Belgijos vyriausybės ir ieškovių atsakymo į Teisingumo Teismo raštu pateiktą klausimą, kuriuo buvo siekiama tiksliai išsiaiškinti, kokie rodymai turėtų būti pateikti, kad *Newman* ir *BATI* būtų pripažinta galima teisė susigrąžinti PVM, matyti, jog šiuo atžvilgiu rodyti vagystę nepakanka. Būtina pateikti papildomų rodymų, kad po vagystės nebuvo sudarytas joks apmokestinamas sandoris.

17. Tačiau vykių po vagystės, pavyzdžiui, kad pavogtos prekės nebuvo parduotos ar buvo sugadintos vagių, rodymas iš tiesų yra ieškovams neprieinamas faktų rodymas. Tai *probatio diabolica*, neįmanomi rodymai, kurių pateikimo negalima nustatyti kaip ieškovų sumokėto PVM grąžinimo sąlygos. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau yra patvirtinęs, kad „Bendrijos teisė neatitinka rodymo būdai, dėl kurių, pažeidžiant Bendrijos teisę, sumokėto mokesčio grąžinimas tampa praktiškai neįmanomas ar nepaprastai sudėtingas“ (4).

18. Šiuo atveju iš teismo nutarties dėl prašymo priimti prejudicinę sprendimą matyti, kad neabejojama, jog ginčijami tabako gaminiai tikrai buvo pavogti. Tai, kad sumokėti pridėtinąs vertės mokestis už šias prekes, apmokestinamas akcizu, buvo reikalaujama po vagystės, rodo, jog būtų pati vagystė lėmė apmokestinimą PVM. Lemiamas faktas nebuvo vėlesnis vykis, pavyzdžiui, vagims galbūt pateikus prekes į komercinį apyvartą.

19. Kadangi Belgijos mokesčių administravimo institucija iš esmės būtų pati vagystę laikę apmokestinimo PVM momentu, teisinga nagrinėti prašymą priimti prejudicinę sprendimą tokį, kokį jį pateiktų prašymą priimti prejudicinę sprendimą pateikęs teismas.

A – Ar akcizu apmokestinama prekė vagystę pati savaime gali būti laikoma „prekė tiekimu“ už atlygą Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto prasme ir todėl apmokestinama PVM ?

20. Tabako gaminių vagystę iš muitinės sandėlio pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą ir 5 straipsnio 1 dalį negali būti laikoma „prekė tiekimu <...> už atlygą“.

21. Vis? pirma ši? straipsni? formuluot? neleidžia teigti, kad apvogtas asmuo prival? mok?ti PVM lyg jis pats savanoriškai b?t? perdav?s vagims prekes už atlyg?. Ši? išvad? ne kart? yra patvirtin?s Teisingumo Teismas, aiškindamas prek? tiekimo ir paslaug? teikimo už atlyg? s?vok?, kuri yra esmin?, nustatant Šeštosios direktyvos taikymo srit?.
22. Kalbant pirmiausia apie prek? tiekimo ar paslaug? teikimo už atlyg? s?vok? išaiškinim?, Teisingumo Teismas savo 1994 m. kovo 3 d. Sprendime *Tolsma* aiškiai patvirtino, kad paslaug? teikimas „pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkt? laikomas *atlygintiniu* ir tod?l apmokestinamu tik tuo atveju, jei tarp paslaug? teik?jo ir paslaug? gav?jo yra *teisinis santykis*, kurio metu sukuriama abipusiai ?sipareigojimai, o paslaug? teik?jo gautas atlyginimas yra realus ekvivalentas už paslaug? gav?jui suteiktas paslaugas“(5). Mano nuomone, kitoks prek? tiekimo s?vokos aiškinimas yra nepateisinamas.
23. Šiame sprendime Teisingumo Teismas dar kart? patvirtina savo ankstesn?je praktikoje pateikt? prek? tiekimo ar paslaug? teikimo už atlyg? s?vokos aiškinim?, pagal kur? „paslaug? teikimas apmokestinamas, jei suteikta paslauga yra *tiesiogiai susijusi* su gautu atlyginimu“(6). 1982 m. balandžio 1 d. Sprendime *Hong-Kong Trade Development Council* Teisingumo Teismas taip pat patvirtino, kad sandori? apmokestinimas PVM leidžia daryti prielaid?, jog yra sudarytas susitarimas, kuriame numatyta kainos ar atlyginimo mok?jimo s?lyga(7). Taip pat, „kai paslaug? teik?jo veikla apima tik paslaug? teikim? be tiesioginio atlyginimo, n?ra apmokestinamosios vert?s ir tod?l min?tos paslaugos neapmokestinamos prid?tin?s vert?s mokes?iu“(8).
24. Remiantis šia praktika, konstatuotina, kad aiškiai negali b?ti palaikoma id?ja, jog vagyst? gal?t? ?pareigoti apvogt? asmen? mok?ti PVM už prekes, kuri? jis neteko, negaudamas atlygio(9).
25. Be to, priešingai nei teigia Belgijos vyriausyb?, Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 ir 7 dalyse numatyti atvejai (d?l tam tikr? prek? ir prek?, pagamint? vykdant apmokestinamo asmens versl?, panaudojimo privatiems poreikiams), kuriuos Bendrijos teis?s akt? leid?jas aiškiai sutapatino su tiekimu už atlyg?, negali b?ti prilyginti vagystei, kurios metu savininkas ne tik negauna jokio ekvivalento už pavogtas prekes, bet ir nesavanoriškai praranda pa?ias prekes(10).
26. Dar kart? patikslinsiu, kad išvada, jog prek? vagyst? negali b?ti suprantama nei kaip prek? tiekimas už atlyg?, nei kaip sandoriai, numatyti Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 ir 7 dalyse, darytina neatsižvelgiant ? tai, kad pavogtos prek?s vagi? ar kit? asmen? gali b?ti pateiktos ? apyvart?.
27. Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas aiškiai nustat?, kad apmokestinamo asmens neteis?tai ?gyt? prek? (pavyzdžiui, kontrabandos b?du) tiekimui taikoma Šeštoji direktyva ir toks tiekimas apmokestinamas PVM(11). Pagal ši? praktik? fiskalinio neutralumo principas reiškia tai, kad net neteis?tiems sandoriams taikoma Šeštoji direktyva ir jie apmokestinami PVM(12). Tai lemia faktas, kad šios prek?s konkuruoja su kitomis teis?tai ?gytomis prek?mis, tod?l joms negali b?ti suteikiamas koks nors pranašumas pastar?j? atžvilgiu. Pavyzdžiui, nelegalios rulet?s naudojimas apmokestinamas prid?tin?s vert?s mokes?iu, nes jis konkuruoja su teis?ta lažyb? veikla(13).
28. Tas pats pasakytina ir apie vagi? ar tre?i?j? asmen? vykdom? pavogt? prek? tiekim? kitiems asmenims už atlyg?. Šis pavogt? prek? tiekimas b?t? apmokestinamas PVM. Vis d?lto akivaizdu, kad nagrin?jamos bylos atveju situacija yra skirtinga: siekiama išsiaiškinti, ar prek? perleidimas, atsirandantis d?l vagyst?s, apmokestinamas PVM. Ta?iau šiuo atžvilgiu vagyst? pati savaime n?ra prek? tiekimas už atlyg? Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto prasme.
29. Be to, aplinkyb?, kad šioje byloje nagrin?jamos prek?s yra apmokestinamos akcizu, neturi visiškai jokios reikšm?s nustatant, ar ši? prek? vagyst? gali b?ti pripaž?stama prek? tiekimu už

atlyg?. Kaip rašytin?se pastabose nurod? Komisija, jokia Šeštosios direktyvos nuostata, kalbant apie preki? tiekim?, nedar? skirtumo tarp gamini?, apmokestinam? akcizu, tiekimo ir gamini?, neapmokestinam? akcizu, tiekimo.

30. Atsižvelgiant ? tai, kas pasakyta, manau, kad Teisingumo Teismas prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusi?m teismui tur?t? atsakyti, jog akcizu apmokestinam? preki? vagyst? negali b?ti pripaž?stama preki? tiekimu <...> už atlyg? Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto prasme.

B – *Ar galima vis d?lto reikalauti PVM po preki? vagyst?s pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsn? valstybei narei suteikto leidimo pagrindu ?*

31. Pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsn? valstybei narei gali b?ti leista, nukrypstant nuo šios direktyvos nuostat?, imtis speciali? priemoni?, kad b?t? supaprastinta mokes?io surinkimo tvarka arba užkirstas kelias tam tikriems mokes?i? sl?pimo ar vengimo atvejams.

32. Pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 5 dalies reikalavimus Belgijos Karalyst? praneš? apie nagrin?jam? priemon?, pagal kuri? pareiga mok?ti PVM už apdorot? tabak? atsiranda tuo pa?iu metu, kaip ir pareiga mok?ti akciz?. Tod?l šiuo atveju pagrindinis klausimas yra toks: ar tokia priemon? gali išpl?sti apmokestinimo PVM momento kategorij?, numatyt? Šeštojoje direktyvoje, s?raš?.

33. Šeštosios direktyvos 10 straipsnis aiškiai atskiria mokes?io mok?tinum?, t. y. moment?, kai atsiranda pareiga mok?ti PVM, nuo apmokestinimo PVM momento, kuriuo laikomas „?vykis, d?l kurio susidaro apmokestinimui b?tin?s teisin?s s?lygos“.

34. Šis atskyrimas parodo esmin? skirtum? tarp teis?s akt?, turin?i? poveik? vienai ar kitai iš ši? s?vok?. Pirma, reikia atskirti priemon?, skirt? paankstinti moment?, kai PVM tampa mok?tinas, sutapatinant j? su akcizo apskai?iavimo momentu, ir, antra, priemon?, kuria nukrypstama nuo taisykli?, ?tvirtinan?i? PVM apmokestinamus sandorius, nustatant nauj? apmokestinimo PVM moment?, nenumatyt? Šeštojoje direktyvoje.

35. Faktas, kad vagyst?s ?rodymo nepakanka pavogt? preki? savininkui išvengti pareigos už šias prekes mok?ti PVM, rodo, jog Belgijos vyriausyb?s nurodyta priemon? peržengia eilinio išankstinio prid?tin?s vert?s mokes?io mok?jimo ribas. Šios priemon?s taikymas, kaip j? taiko Belgijos mokes?ius administruojan?ios institucijos, parodo, kad vagyst? pati savaime pripaž?stama preki? tiekimu už atlyg?, ir tod?l realiai sukuriamas naujas apmokestinimo PVM momentas, nenumatytas Šeštojoje direktyvoje.

36. Belgijos vyriausyb?s pranešimo apie taikom? priemon? tekstas parodo, kad priemon? netur?t? tur?ti tokios reikšm?s. Šiame tekste papras?iausiai numatyta, kad „sieki? palengvinti PVM surinkimo kontrol?, *mok?tin? PVM* <...> už apdoroto tabako gamini? tiekim?, ?sigydamas banderolės, tuo pa?iu metu kaip ir akciz? moka gamintojas ar importuotojas“(14).

37. Šiuo atžvilgiu primintina, kad pagal Teisingumo Teismo praktik? d?l Šeštosios direktyvos 27 straipsnio „nukrypstan?ios nacionalin?s priemon?s, kuriomis siekiama užkirsti keli? mokes?i? sl?pimo ar vengimo atvejams, turi b?ti aiškinamos griežtai“(15). Nagrin?jamo pranešimo formuluot? aiškiai parodo, kad priemon?, apie kuri? buvo pranešta, yra susijusi tik su *PVM momento, kai mokestis tampa mok?tinas, paankstinimu* naudojant banderolės, sieki? j? sutapatinti su akcizo surinkimo momentu. Belgijos priemone siekiama tik surinkti PVM išankstinio sumok?jimo b?du ir tod?l ji išimtinai susijusi tik su momentu, kai mokestis tampa mok?tinas. Komisija ir ieškov?s teisingai pabr?žia, kad šiuo pranešimu nesiekiama išieškoti PVM, kai n?ra jokio realaus apmokestinimo PVM momento patvirtinimo; pavyzdžiui, šioje byloje n?ra jokio

realaus prekų tiekimo už atlygą. Pranešime nurodomas tinkamas apmokestinimo PVM momentas, t. y. apdoroto tabako gaminių *tiekimas*, o tai neleidžia daryti išvados, jog nagrinėjama supaprastinimo priemonė gali nustatyti kokią nors leidžiančią nukrypti nuostatą.

38. Iš to, kas pasakyta, darytina išvada, kad apie jokią nukrypstančią priemonę, leidžiančią Belgijos valstybei reikalauti PVM sumokėjimo iš savininko už pavogtas prekes, kai šios prekės nebuvo tiekiamos už atlygą, Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 5 dalies prasme nebuvo pranešta.

39. Todėl tokia nukrypstanti priemonė neįpareigoja apmokestinamąjį asmenį (16). Šiuo klausimu primintinas 1985 m. vasario 13 d. Sprendimas *Direct Cosmetics*, pagal kurį nuo Šeštosios direktyvos leidžiančios nukrypti nuostatos „laikomos atitinkančiomis Bendrijos teisės su sąlyga, kad jos atitinka 27 straipsnio 1 dalyje nustatytus tikslus ir kad apie jas buvo pranešta Komisijai“ (17).

40. Bet kuriuo nagrinėjamu atveju, net jei būtų galima konstatuoti, kad apie nukrypstančią priemonę, kuria siekiama vagystę prilyginti prekų tiekimui už atlygą, būtų buvę pranešta, ji prieštarautų Bendrijos teisei.

41. Teisingumo Teismas ne tik patvirtina, kad galimybė imtis nukrypstančią priemonę, nustatytą Šeštosios direktyvos 27 straipsnyje, turi būti aiškinama griežtai (18), bet ir primena, jog leidžiamos tik „būtinės ir tinkamos siekiamam ypatingam tikslui įgyvendinti (priemonės) ir jei jos daro kuo mažesnę poveikį Šeštosios direktyvos tikslams ir principams“ (19). Kitaip tariant, nuo Šeštosios direktyvos nuostatų nukrypstančios priemonės, skirtos supaprastinti mokesčių surinkimo tvarką arba užkirsti kelią mokesčių slėpimo ar vengimo atvejams, leidžiamos „tik griežtai būtinose šiam tikslui pasiekti ribose“ (20) ir tokios priemonės atitiktis „Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalyje numatytoms sąlygoms turi būti vertinama griežtai“ (21).

42. Nebuvo rodyta, kad ginėjama nukrypstančią priemonę buvo siekiama supaprastinti mokesčių surinkimo tvarką arba užkirsti kelią mokesčių slėpimo ar vengimo atvejams, t. y. tikslą, kurie pateisintų prekų vagystės pripažinimą prekų tiekimu už atlygą. Iš tiesų dėl tokios priemonės būtų nukrypta nuo pagrindinių Šeštosios direktyvos nuostatų, kurios apibrėžia apmokestinimo PVM momentą, papildant jas naujomis apmokestinimo momento kategorijomis ir padarant tai esant neiginėjamos prekų vagystės atvejui bei nesant sukčiavimo požymių.

III – Išvada

43. Atsižvelgdamas į išdėstytas pastabas, siūlau Teisingumo Teismui *à la hof van beroep te Antwerpen* pateiktus klausimus atsakyti taip:

„1. Pagal 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčių sistema: vienodas vertinimo pagrindas 2 straipsnio 1 punkto sąvoka „prekų tiekimas <...> už atlygą“ turi būti aiškinama taip: ji neapima prekų vagystės, nesvarbu, ar pavogtos prekės apmokestinamos akcizu.

2. Valstybei narei pagal jos prašymą, pateiktą Šeštosios direktyvos 77/388 27 straipsnio 5 dalies nustatyta tvarka, siekiant nustatyti specialią nukrypstančią priemonę, kuri tvirtina išankstinį pridėtinės vertės mokesčių sumokėjimą už apdorotą tabaką tuo pačiu metu, kaip ir akcizo sumokėjimą, suteiktas leidimas neapima galimybės reikalauti sumokėti pridėtinės vertės mokestį dėl to, kad gaminiai buvo pavogti.“

1 – Originalo kalba: portugalų.

2 – OL L 145, p. 1.

3 – Galioj?s iki pakeitim?, priimt? 2004 m. sausio 20 d. Tarybos direktyva 2004/7/EB (OL L 27, p. 44).

4– 1983 m. lapkri?io 9 d. Sprendimas *San Giorgio* (199/82, Rink. p. 3595, 14 punktas) ir 1999 m. vasario 9 d. Sprendimas *Dilexport* (C?343/96, Rink. p. I?579, 48 punktas).

5 – C?16/93, Rink. p. I?743, 14 punktas, pažym?ta mano.

6– 5 išnašoje nurodyto Sprendimo *Tolsma* 13 punktas (pažym?ta mano); 1981 m. vasario 5 d. Sprendimas *Cooperatieve Aardappelebenaarplaats* (154/80, Rink. p. 445, 12 punktas); 1988 m. lapkri?io 23 d. Sprendimas *Naturally Yours Cosmetics* (230/87, Rink. p. 6365, 11 punktas) ir 1988 m. kovo 8 d. Sprendimas *Apple and Pear Development Council* (102/86, Rink. p. 1443, 12 punktas).

7 – 89/81, Rink. p. 1277, 9 ir 10 punktai.

8 – Ten pat, 10 punktas.

9 – Ši? išvad? sustiprina 1990 m. vasario 8 d. Teisingumo Teismo sprendime *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C?320/88, Rink. p. I?285) išd?styta pozicija. Iš ties? šiuo sprendimu Teisingumo Teismas nustat?, kad „pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dal? „preki? tiekimu“ laikomas teis?s kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas“ (6 punktas) ir kad „iš šios nuostatos formuluot?s matyti, jog preki? tiekimo <...> s?voka apima bet kok? materialaus turto perdavimo sandor?, kai kita sandorio šalis ?gyja teis? faktiškai disponuoti šiuo turtu kaip turto savininkas“ (7 punktas). Bet kokiam turto perdavimo sandoriui, kai kita sandorio šalis ?gyja teis? šiuo turtu disponuoti, b?dingas sutikimo ar sutartinis elementas (suderinant su anks?iau min?to sprendimo *Tolsma* 17 punkte, kuriame minimas b?tinumas nustatyti „šali? susitarim?“, naudojamais terminais). Šis elementas neegzistuoja vagyst?s atveju. Tokioje situacijoje n?ra nei apvogto savininko sutikimo perduoti teis? ? turt?, nei jokio tiesiogiai su paslaugomis susijusio atlyginimo, kur? savininkui mok?t? vagys.

10 – Taip pat pažym?tina, kad situacijos, nagrin?jamos 1989 m. gruodžio 13 d. Sprendime *Genius Holding* (C?342/87, Rink. p. 4227, 18 punktas) ir 2003 m. lapkri?io 6 d. Sprendime *Karageorgou ir kt.* (C?78/02–C?80/02, Rink. p. I?0000, 50?52 punktai), visiškai skiriasi nuo šios bylos situacijos. Šiose bylose ? s?skaitas fakt?ras buvo ?trauktas PVM, ta?iau paaišk?jo, kad nagrin?jamos paslaugos faktiškai nebuvo apmokestintos PVM. Sprendime *Genius Holding* Teisingumo Teismas nusprend?, kad „atskaita, numatyta Šeštojoje direktyvoje <...>, netaikoma mokes?iui, kuris mok?tinas tik d?l to, kad jis nurodytas s?skaitoje fakt?roje“.

11 – Šiuo klausimu žr. 2000 m. birželio 29 d. Sprendimo *Salumets ir kt.* (C?455/98, Rink. p. I?4993) 24 punkt?.

12 – 1988 m. liepos 5 d. Sprendimas *Mol* (269/86, Rink. p. 3627, 18 punktas); 1988 m. liepos 5 d. Sprendimas *Happy Family* (289/86, Rink. p. 3655, 20 punktas); 1993 m. rugpj??io 2 d. Sprendimas *Lange* (C?111/92, Rink. p. I?4677, 16 punktas); 1998 m. geguž?s 28 d. Sprendimas *Goodwin ir Unstead* (C?3/97, Rink. p. I?3257, 9 punktas); 1999 m. birželio 29 d. Sprendimas *Coffeeshop „Siberie“* (C?158/98, Rink. p. I?3971, 14 ir 21 punktai) ir min?to sprendimo *Salumets ir kt.* 19 punktas.

13 – 1998 m. birželio 11 d. Sprendimas *Fischer* (C?283/95, Rink. p. I?3369, 19–23 ir 28 punktai).

14 – Žr. šios išvados 13 punktą; pažymėta mano.

15– 1997 m. gegužės 29 d. Sprendimas *Skripalle* (C-63/96, Rink. p. I-2847, 24 punktas).

16 – Ši išvada nepriklauso nuo aplinkybės, kuri šioje byloje nenagrinėjama, ar paprasta priemonė PVM mokėjimui paankstinti, kuri šiuo atveju buvo nurodyta pranešime, yra speciali priemonė, atitinkanti direktyvos 27 straipsnio 1 dalies reikalavimus.

17 – 5/84, Rink. p. 617, 24 punktas; taip pat žr. 1995 m. liepos 6 d. Sprendimą *BP Soupergaz* (C-62/93, Rink. p. I-1883, 22 ir 23 punktai).

18– Žr. šios išvados 37 punktą.

19– 2000 m. spalio 19 d. Sprendimas *Ampafrance ir Sanofi* (C-177/99 ir C-181/99, Rink. p. I-7013, 43 punktas) ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas *Sudholz* (C-17/01, Rink. p. I-4271, 46 punktas).

20 – 1984 m. balandžio 10 d. Sprendimas *Komisija prieš Belgiją* (324/82, Rink. p. 1861, 29 punktas).

21 – 19 išnašoje minėto sprendimo *Sudholz* 45 punktas.