GENERALINIO ADVOKATO M. POIARES MADURO IŠVADA, pateikta 2005 m. gegužės 25 d. [1]

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 mokesčiu 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

1 — Originalo kalba: portugalų.

2 — — OL L 145, p. 1.

teisės aktus, susijusius su tabako apmokestinimo tvarka, turi būti mokamas akcizas.

<...>

Karalius nustato išsamią mokesčio 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 pačiu metu kaip ir akcizas".

6. Po nesėkmingų skundų *Newman*, laikydamasi 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 mokesčio 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 mokesčiu 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 į rinką legaliai, nes tai pavogti daiktai ir kontrabandines prekes?

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

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

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

5. Ar valstybė narė, pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 5 dalį pranešusi apie išankstinį pridėtinės vertės mokesčio sumokėjimą įsigyjant banderoles, turi teisę išplėsti pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamų sandorių rūšis, pavyzdžiui, apmokestinti pridėtinės vertės mokesčiu akcizu apmokestinamus gaminius, pavogtus iš muitinės sandėlio?"

9. Šie klausimai reikalauja kai kurių Šeštosios direktyvos nuostatų, be kita ko, 2 straipsnio 1 punkto, pagal kurį „pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas <...> prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį 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 būtinos teisinės sąlygos.

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)

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 mokesčio surinkimo tvarka arba užkirstas kelias tam tikriems mokesčių slėpimo ar vengimo atvejams. Priemonės, skirtos mokesčio surinkimo tvarkai supaprastinti, neturi daryti įtakos, nebent labai nedidelę, mokesčio sumai, mokėtinai galutinio vartojimo etape.

2. Valstybė narė, 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 nurodytos rūšies priemones, gali ir toliau jas išlaikyti su sąlyga, kad apie tokias priemones iki 1978 m. sausio

3 — Galiojęs iki pakeitimų, priimtų 2004 m. sausio 20 d. Tarybos direktyva 2004/7/EB (OL L 27, p. 44).

1 d. jos praneša Komisijai, ir su sąlyga, kad tais atvejais, kai tokie nukrypimai skirti supaprastinti mokesčio 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 pridėtinės vertės mokesčiu tvarkos (*Moniteur belge*, 1970 m. birželio 5 d., p. 6103), kurie galiojo direktyvos priėmimo metu, tekstus:

„B. Išankstinis mokesčio sumokėjimas.

1. Apdoroto tabako gaminiai.

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

II — Analizė

14. Nacionalinis teismas prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateiktais klausimais iš esmės klausia, pirma, ar prekių, apmokestinamų akcizu, vagystė gali būti laikoma „prekių tiekimu už atlygį" Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto prasme ir todėl apmokestinama PVM. Antra, į 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 prejudicinį sprendimą pateikusio teismo užduoti klausimai yra netinkami ir turėtų būti visiškai performuluoti. Tai lemia faktas,

kad Belgijos teisė tikriausiai leistų susigrąžinti ieškovių sumokėtą PVM, jei jos įrodytų, 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 įrodymai turėtų būti pateikti, kad *Newman* ir *BATI* būtų pripažinta galima teisė susigrąžinti PVM, matyti, jog šiuo atžvilgiu įrodyti vagystę nepakanka. Būtina pateikti papildomų įrodymų, kad po vagystės nebuvo sudarytas joks apmokestinamas sandoris.

17. Tačiau įvykių po vagystės, pavyzdžiui, kad pavogtos prekės nebuvo parduotos ar buvo sugadintos vagių, įrodymas iš tiesų yra ieškovėms neprieinamų faktų įrodymas. Tai *probatio diabolica*, neįmanomi įrodymai, kurių pateikimo negalima nustatyti kaip ieškovų sumokėto PVM grąžinimo sąlygos. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau yra patvirtinęs, kad „Bendrijos teisės neatitinka įrodymo būdai, dėl kurių, pažeidžiant Bendrijos teisę, sumokėto mokesčio grąžinimas tampa praktiškai neįmanomas ar nepaprastai sudėtingas“ [4].

4 — 1983 m. lapkričio 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).

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

19. Kadangi Belgijos mokesčių administravimo institucija iš esmės būtent pačią vagystę laikė apmokestinimo PVM momentu, teisinga nagrinėti prašymą priimti prejudicinį sprendimą tokį, kokį jį pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

A — *Ar akcizu apmokestinamų prekių vagystė pati savaime gali būti laikoma „prekių tiekimu“ už atlygį Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto prasme ir todėl apmokestinama PVM ?*

20. Tabako gaminių vagystė iš muitinės sandėlio pagal Šeštosios direktyvos 2 straips-

nio 1 punktą ir 5 straipsnio 1 dalį negali būti laikoma „prekių tiekimu <...> už atlygį".

21. Visų pirma šių straipsnių formuluotė neleidžia teigti, kad apvogtas asmuo privalėtų mokėti PVM lyg jis pats savanoriškai būtų perdavęs vagims prekes už atlygį. Šią išvadą ne kartą yra patvirtinęs Teisingumo Teismas, aiškindamas prekių tiekimo ir paslaugų teikimo už atlygį sąvoką, kuri yra esminė, nustatant Šeštosios direktyvos taikymo sritį.

22. Kalbant pirmiausia apie prekių tiekimo ar paslaugų teikimo už atlygį sąvokų išaiškinimą, Teisingumo Teismas savo 1994 m. kovo 3 d. Sprendime *Tolsma* aiškiai patvirtino, kad paslaugų teikimas „pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą laikomas *atlygintiniu* ir todėl apmokestinamu tik tuo atveju, jei tarp paslaugų teikėjo ir paslaugų gavėjo yra *teisinis santykis*, kurio metu sukuriami abipusiai įsipareigojimai, o paslaugų teikėjo gautas atlygimas yra realus ekvivalentas už paslaugų gavėjui suteiktas paslaugas"[5]. Mano nuomone, kitoks prekių tiekimo sąvokos aiškinimas yra nepateisinamas.

23. Šiame sprendime Teisingumo Teismas dar kartą patvirtina savo ankstesnėje praktikoje pateiktą prekių tiekimo ar paslaugų teikimo už atlygį sąvokos aiškinimą, pagal kurį „paslaugų teikimas apmokestintinas, 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 sandorių apmokestinimas PVM leidžia daryti prielaidą, jog yra sudarytas susitarimas, kuriame numatyta kainos ar atlyginimo mokėjimo sąlyga[7]. Taip pat, „kai paslaugų teikėjo veikla apima tik paslaugų teikimą be tiesioginio atlyginimo, nėra apmokestinamosios vertės ir todėl minėtos paslaugos neapmokestinamos pridėtinės vertės mokesčiu"[8].

24. Remiantis šia praktika, konstatuotina, kad aiškiai negali būti palaikoma idėja, jog vagystė galėtų įpareigoti apvogtą asmenį

5 — C-16/93, Rink. p. I-743, 14 punktas, pažymėta mano.

6 — 5 išnašoje nurodyto Sprendimo *Tolsma* 13 punktas (pažymėta mano); 1981 m. vasario 5 d. Sprendimas *Cooperatieve Aardappelenbewaarplaats* (154/80, Rink. p. 445, 12 punktas); 1988 m. lapkričio 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.

mokėti PVM už prekes, kurių jis neteko, negaudamas atlygio [9].

25. Be to, priešingai nei teigia Belgijos vyriausybė, Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 ir 7 dalyse numatyti atvejai (dėl tam tikrų prekių ir prekių, pagamintų vykdant apmokestinamo asmens verslą, panaudojimo privatiems poreikiams), kuriuos Bendrijos teisės aktų leidėjas aiškiai sutapatino su tiekimu už atlygį, negali būti prilyginti vagystei, kurios metu savininkas ne tik negauna jokio ekvivalento už pavogtas prekes, bet ir nesavanoriškai praranda pačias prekes [10].

26. Dar kartą patikslinsiu, kad išvada, jog prekių vagystė negali būti suprantama nei kaip prekių tiekimas už atlygį, nei kaip sandoriai, numatyti Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 ir 7 dalyse, darytina neatsižvelgiant į tai, kad pavogtos prekės vagių ar kitų asmenų gali būti pateiktos į apyvartą.

27. Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas aiškiai nustatė, kad apmokestinamo asmens neteisėtai įgytų prekių (pavyzdžiui, kontrabandos būdu) tiekimui taikoma Šeštoji direktyva ir toks tiekimas apmokestinamas PVM [11]. Pagal šią praktiką fiskalinio neutralumo principas reiškia tai, kad net neteisėtiems sandoriams taikoma Šeštoji direktyva ir jie apmokestinami PVM [12]. Tai lemia faktas, kad šios prekės konkuruoja su kitomis teisėtai įgytomis prekėmis, todėl joms negali būti suteikiamas koks nors pranašumas pastarųjų atžvilgiu. Pavyzdžiui, nelegalios ruletės naudojimas apmokestinamas pridėtinės vertės mokesčiu, nes jis konkuruoja su teisėta lažybų veikla [13].

9 — Šią išvadą sustiprina 1990 m. vasario 8 d. Teisingumo Teismo sprendime *Shipping and Forwarding Entreprise Safe* (C-320/88, Rink. p. I-285) išdėstyta pozicija. Iš tiesų šiuo sprendimu Teisingumo Teismas nustatė, kad „pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį „prekių tiekimu" laikomas teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas" (6 punktas) ir kad „iš šios nuostatos formuluotės matyti, jog prekių tiekimo <...> sąvoka apima bet kokį materialaus turto perdavimo sandorį, kai kita sandorio šalis įgyja teisę faktiškai disponuoti šiuo turtu kaip turto savininkas" (7 punktas). Bet kokiam turto perdavimo sandoriui, kai kita sandorio šalis įgyja teisę šiuo turtu disponuoti, būdingas sutikimo ar sutartinis elementas (suderinant su anksčiau minėto sprendimo *Tolsma* 17 punkte, kuriame minimas būtinumas nustatyti „šalių susitarimą", naudojamais terminais). Šis elementas neegzistuoja vagystės atveju. Tokioje situacijoje nėra nei apvogto savininko sutikimo perduoti teisę į turtą, nei jokio tiesiogiai su paslaugomis susijusio atlyginimo, kurį savininkui mokėtų vagys.

10 — Taip pat pažymėtina, kad situacijos, nagrinėjamos 1989 m. gruodžio 13 d. Sprendime *Genius Holding* (C-342/87, Rink. p. 4227, 18 punktas) ir 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendime *Karageorgou ir kt.* (C-78/02–C-80/02, Rink. p. I-13295, 50–52 punktai), visiškai skiriasi nuo šios bylos situacijos. Šiose bylose į sąskaitas faktūras buvo įtrauktas PVM, tačiau paaiškėjo, kad nagrinėjamos paslaugos faktiškai nebuvo apmokestintos PVM. Sprendime *Genius Holding* Teisingumo Teismas nusprendė, kad „atskaita, numatyta Šeštojoje direktyvoje <...>, netaikoma mokesčiui, kuris mokėtinas tik dėl to, kad jis nurodytas sąskaitoje faktūroje".

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

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. rugpjūčio 2 d. Sprendimas *Lange* (C-111/92, Rink. p. I-4677, 16 punktas); 1998 m. gegužės 28 d. Sprendimas *Goodwin ir Unstead* (C-3/97, Rink. p. I-3257, 9 punktas); 1999 m. birželio 29 d. Sprendimas *Coffeeshop „Siberië"* (C-158/98, Rink. p. I-3971, 14 ir 21 punktai) ir minėto 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).

28. Tas pats pasakytina ir apie vagių ar trečiųjų asmenų vykdomą pavogtų prekių tiekimą kitiems asmenims už atlygį. Šis pavogtų prekių tiekimas būtų apmokestinamas PVM. Vis dėlto akivaizdu, kad nagrinėjamos bylos atveju situacija yra skirtinga: siekiama išsiaiškinti, ar prekių perleidimas, atsirandantis dėl vagystės, apmokestinamas PVM. Tačiau šiuo atžvilgiu vagystė pati savaime nėra prekių tiekimas už atlygį Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto prasme.

29. Be to, aplinkybė, kad šioje byloje nagrinėjamos prekės yra apmokestinamos akcizu, neturi visiškai jokios reikšmės nustatant, ar šių prekių vagystė gali būti pripažįstama prekių tiekimu už atlygį. Kaip rašytinėse pastabose nurodė Komisija, jokia Šeštosios direktyvos nuostata, kalbant apie prekių tiekimą, nedaro skirtumo tarp gaminių, apmokestinamų akcizu, tiekimo ir gaminių, neapmokestinamų akcizu, tiekimo.

30. Atsižvelgiant į tai, kas pasakyta, manau, kad Teisingumo Teismas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui turėtų atsakyti, jog akcizu apmokestinamų prekių vagystė negali būti pripažįstama prekių tiekimu <...> už atlygį Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto prasme.

B — *Ar galima vis dėlto reikalauti PVM po prekių vagystės pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnį valstybei narei suteikto leidimo pagrindu?*

31. Pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnį valstybei narei gali būti leista, nukrypstant nuo šios direktyvos nuostatų, imtis specialių priemonių, kad būtų supaprastinta mokesčio surinkimo tvarka arba užkirstas kelias tam tikriems mokesčių slėpimo ar vengimo atvejams.

32. Pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 5 dalies reikalavimus Belgijos Karalystė pranešė apie nagrinėjamą priemonę, pagal kurią pareiga mokėti PVM už apdorotą tabaką atsiranda tuo pačiu metu, kaip ir pareiga mokėti akcizą. Todėl šiuo atveju pagrindinis klausimas yra toks: ar tokia priemonė gali išplėsti apmokestinimo PVM momento kategorijų, numatytų Šeštojoje direktyvoje, sąrašą.

33. Šeštosios direktyvos 10 straipsnis aiškiai atskiria mokesčio mokėtinumą, t. y. momentą, kai atsiranda pareiga mokėti PVM, nuo apmokestinimo PVM momento, kuriuo laikomas „įvykis, dėl kurio susidaro apmokestinimui būtinos teisinės sąlygos".

34. Šis atskyrimas parodo esminį skirtumą tarp teisės aktų, turinčių poveikį vienai ar

kitai iš šių sąvokų. Pirma, reikia atskirti priemonę, skirtą paankstinti momentą, kai PVM tampa mokėtinas, sutapatinant jį su akcizo apskaičiavimo momentu, ir, antra, priemonę, kuria nukrypstama nuo taisyklių, įtvirtinančių PVM apmokestinamus sandorius, nustatant naują apmokestinimo PVM momentą, nenumatytą Šeštojoje direktyvoje.

35. Faktas, kad vagystės įrodymo nepakanka pavogtų prekių savininkui išvengti pareigos už šias prekes mokėti PVM, rodo, jog Belgijos vyriausybės nurodyta priemonė peržengia eilinio išankstinio pridėtinės vertės mokesčio mokėjimo ribas. Šios priemonės taikymas, kaip ją taiko Belgijos mokesčius administruojančios institucijos, parodo, kad vagystė pati savaime pripažįstama prekių tiekimu už atlygį, ir todėl realiai sukuriamas naujas apmokestinimo PVM momentas, nenumatytas Šeštojoje direktyvoje.

36. Belgijos vyriausybės pranešimo apie taikomą priemonę tekstas parodo, kad priemonė neturėtų turėti tokios reikšmės. Šiame tekste paprasčiausiai numatyta, kad „siekiant palengvinti PVM surinkimo kontrolę, *mokėtiną PVM* <...> už apdoroto tabako gaminių tiekimą, įsigydamas banderoles, tuo pačiu metu kaip ir akcizą moka gamintojas ar importuotojas“ [14].

37. Šiuo atžvilgiu primintina, kad pagal Teisingumo Teismo praktiką dėl Šeštosios direktyvos 27 straipsnio „nukrypstančios nacionalinės priemonės, kuriomis siekiama užkirsti kelią mokesčių slėpimo ar vengimo atvejams, turi būti aiškinamos griežtai“ [15]. Nagrinėjamo pranešimo formuluotė aiškiai parodo, kad priemonė, apie kurią buvo pranešta, yra susijusi tik su *PVM momento, kai mokestis tampa mokėtinas, paankstinimu* naudojant banderoles, siekiant jį sutapatinti su akcizo surinkimo momentu. Belgijos priemone siekiama tik surinkti PVM išankstinio sumokėjimo būdu ir todėl ji išimtinai susijusi tik su momentu, kai mokestis tampa mokėtinas. Komisija ir ieškovės teisingai pabrėžia, kad šiuo pranešimu nesiekiama išieškoti PVM, kai nėra jokio realaus apmokestinimo PVM momento patvirtinimo; pavyzdžiui, šioje byloje nėra jokio realaus prekių tiekimo už atlygį. 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

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).

šios prekės nebuvo tiekiamos už atlygį, Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 5 dalies prasme nebuvo pranešta.

39. Todėl tokia nukrypstanti priemonė neįpareigoja apmokestinamųjų asmenų [16]. Šiuo klausimu primintinas 1985 m. vasario 13 d. Sprendimas *Direct Cosmetics*, pagal kurį nuo Šeštosios direktyvos leidžiančios nukrypti nuostatos „laikomos atitinkančiomis Bendrijos teisę tik 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 prekių tiekimui už atlygį, būtų buvę pranešta, ji prieštarautų Bendrijos teisei.

41. Teisingumo Teismas ne tik patvirtina, kad galimybė imtis nukrypstančių priemonių, nustatytų Šeštosios direktyvos 27 straipsnyje, turi būti aiškinama griežtai [18], bet ir primena, jog leidžiamos tik „būtinos ir tinkamos siekiamam ypatingam tikslui įgyvendinti (priemonės) ir jei jos daro kuo mažesnį poveikį Šeštosios direktyvos tikslams ir principams" [19]. Kitaip tariant, nuo Šeštosios direktyvos nuostatų nukrypstančios priemonės, skirtos supaprastinti mokesčio 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 įrodyta, kad ginčijama nukrypstančia priemone buvo siekiama supaprastinti mokesčio surinkimo tvarką arba užkirsti kelią mokesčių slėpimo ar vengimo atvejams, t. y. tikslų, kurie pateisintų prekių vagystės pripažinimą prekių tiekimu už atlygį. 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 neginčijamos prekių vagystės atvejui bei nesant sukčiavimo požymių.

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 *Stadholz* (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 *Stadholz* 45 punktas.

III — Išvada

43. Atsižvelgdamas į išdėstytas pastabas, siūlau Teisingumo Teismui į *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 mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 2 straipsnio 1 punktą sąvoka „prekių tiekimas <...> už atlygį“ turi būti aiškinama taip: ji neapima prekių 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 įtvirtina išankstinį pridėtinės vertės mokesčio 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.“