TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS
2006 m. birželio 15 d. *

Byloje C-494/04

dėl *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) 2004 m. lapkričio 26 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo tą pačią dieną, pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Heintz van Landewijck SARL

prieš

Staatssecretaris van Financiën,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teisėjai J.-P. Puissochet (pranešėjas), S. von Bahr, U. Lõhmus ir A. Ó Caoimh,

* Proceso kalba: olandų.

generalinis advokatas M. Poiares Maduro,
kancleris R. Grass,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Heintz van Landewijck SARL*, atstovaujamos advokatų A. E. van der Voort Maarschalk ir R. Meijer,

— Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos H. G. Sevenster ir C. M. Wissels,

— Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos M. Lumma ir C. Schulze-Bahr,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos K. Gross ir A. Weimar,

išklausęs 2006 m. vasario 16 d. posėdyje pateiktą generalinio advokato išvadą,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra dėl 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyvos 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais

produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole (OL L 76, p. 1, toliau – Akcizo direktyva) ir 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 (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva), būtent jos 27 straipsnio 1 ir 5 dalių, išaiškinimo.

2 Šis prašymas buvo pateiktas byloje tarp bendrovės *Heintz van Landewijck SARL* (toliau — *Landewijck*) ir *Staatssecretaris van Financiën* (Valstybės finansų sekretorius). Ši bendrovė pastarojo prašo grąžinti jos sumokėtas sumas už akcizo banderolių, kurios dingo iki jas priklijuojant ant tabako produktų, kuriems jos buvo skirtos, įsigijimą.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Pagal Akcizo direktyvos, kuri, remiantis jos 3 straipsnio 1 dalimi, taikoma apdorotam tabakui, 6 straipsnį:

„1. Akcizas tampa mokėtinu, kai produktai išleidžiami vartojimui arba nustačius trūkumus, kuriems esant akcizas turi būti sumokėtas pagal 14 straipsnio 3 dalį.

Akcizais apmokestinamų produktų išleidimas vartojimui – tai:

a) bet koks šių produktų išgabenimas, įskaitant ir neteisėtą, iš laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimo;

b) bet kokia šių produktų gamyba, įskaitant ir neteisėtą, kitaip nei taikant šiems produktams laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimą;

c) šių produktų importas, įskaitant ir neteisėtą, jeigu jiems nebuvo pritaikytas laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimas.

2. Taikomos apmokestinimo momentu valstybėje narėje, kurioje produktai išleidžiami vartojimui arba nustatomi trūkumai, galiojančios apmokestinimo sąlygos ir akcizo tarifai. Akcizai apskaičiuojami ir mokami kiekvienos valstybės narės nustatyta tvarka, laikantis nuostatos, kad visos valstybės narės savo produktams bei kitų valstybių narių produktams privalo taikyti tas pačias mokesčio apskaičiavimo bei mokėjimo procedūras."

4 Tos pačios direktyvos 14 straipsnio 1 dalis nustato:

„Įgaliotieji sandėlių savininkai atleidžiami nuo mokesčio už produktus, kurie prarasti taikant jiems laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimą, jeigu jie prarasti dėl nelaimingų atsitikimų arba nenugalimos jėgos (*force majeure*) ir nustatomi atitinkamos valstybės narės įgaliotos institucijos. Jie taip pat atleidžiami nuo mokesčio už produktus, kurie taikant laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimą produktų gaminimo, perdirbimo, sandėliavimo bei gabenimo metu prarandami dėl

natūralių produktų savybių. Kiekviena valstybė narė nustato tokio atleidimo nuo mokesčių sąlygas. Atleidimas nuo mokesčių ta pačia tvarka taikomas 16 straipsnyje nurodytiems prekybininkams dėl taikant laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimą gabenamų produktų."

5 Minėtos direktyvos 21 straipsnio 1 dalis numato:

„Nepažeisdamos 6 straipsnio 1 dalies, valstybės narės gali reikalauti, kad jų teritorijoje vartojimui išleidžiami produktai turėtų apmokestinimo tikslais naudojamus fiskalinius arba nacionalinius atpažinimo ženklus."

6 Tos pačios direktyvos 22 straipsnio 2 dalies d punktas numato:

„Už vartojimui valstybėje narėje išleistus ir todėl fiskaliniais arba nacionaliniais atpažinimo ženklais pažymėtus akcizais apmokestinamus produktus sumokėtas akcizas gali būti fiskalinius arba nacionalinius atpažinimo ženklus išdavusios valstybės narės už mokesčius atsakingos institucijos grąžintas, jeigu ji nustato, kad šie ženklai buvo sunaikinti."

7 Pagal 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, toliau – Apdoroto tabako direktyva) 10 straipsnį:

„1. Akcizo surinkimo taisyklės derinamos ne vėliau kaip baigiamajame etape. Pirmesniais etapais akcizas iš esmės surenkamas naudojant fiskalinį ženklinimą.

Jeigu valstybės narės, surinkdamos akcizą, naudoja fiskalinį ženklinimą, jos tokius ženklus privalo pateikti kitų valstybių narių gamintojams ir tiekėjams. Valstybės narės, kurios akcizui surinkti naudoja kitokias priemones, užtikrina, kad tokios priemonės nekeltų prekybai administracinių arba techninių kliūčių.

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

8 Šeštosios direktyvos 2 straipsnis nustato:

„Pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas:

1. prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

2. prekių importas."

9 Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalis numato:

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

10 Pagal minėtos direktyvos 10 straipsnį:

„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.

<...>“

11 Pagal tos pačios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą apmokestinamąją vertę teikiamų paslaugų atveju sudaro viskas, kas sudaro atlygį, kuris yra ar turi būti tiekėjo gautas iš pirkėjo, kliento ar trečiosios šalies už tokius sandorius. 11 straipsnio C skirsnio 1 dalis numato:

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

<...>“

12 Šios direktyvos 27 straipsnis „Supaprastintos procedūros" nustato:

„1. Taryba, Komisijos pasiūlymu, vieningai gali leisti bet kuriai valstybei imtis specialių priemonių, nukrypstant nuo direktyvos nuostatų, kad būtų supaprastinta mokesčio taikymo tvarka arba užkirstas kelias tam tikriems mokesčio vengimo ar piktnaudžiavimo atvejams. Priemonės, skirtos mokesčio surinkimo tvarkai supaprastinti, neturi daryti įtakos, nebent labai nežymiai, mokesčio sumai, apskaičiuojamai 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 1 d. jos praneša Komisijai, ir su sąlyga, kad tais atvejais, kai tokie nukrypimai skirti mokesčio surinkimo tvarkai supaprastinti, jos atitiktų 1 dalyje nustatytus reikalavimus."

13 Pagal 1978 m. birželio 26 d. Tarybos direktyvos 78/583/EEB dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiu, suderinimo (OL L 194, p. 16, toliau – Devintoji direktyva) 1 straipsnį atitinkamoms valstybėms narėms leidžiama įgyvendinti Šeštąją direktyvą ne vėliau kaip iki 1979 m. sausio 1 dienos.

Nyderlandų teisės aktai

14 1991 m. spalio 31 d. Akcizo įstatymo (Wet op de accijns, *Stb.* 1991, Nr. 561, toliau – Akcizo įstatymas) 1 straipsnis nustato:

„1. Akcizo mokesčiu apmokestinami:

<...>

f. tabako produktai.

2. Akcizas mokamas nuo 1 dalyje numatytų prekių išleidimo vartojimui ir importo."

15 Minėto įstatymo 71 straipsnio 1 dalis numato:

„1. Laikantis administratoriaus bendrosiomis priemonėmis nustatytų sąlygų ir ribų, pateikus prašymą akcizo suma yra grąžinama už prekes, už kurias ji buvo sumokėta, (jei šios prekės) yra:

a) prarastos;

b) sunaikintos, kontroliuojant administratoriui;

c) eksportuotos į trečiąsias valstybes ar joms taikomos Bendrijos muitinės procedūros, prieš išgabenant jas į trečiąsias valstybes;

d) patalpintos sandėlyje, skirtame tokios rūšies akcizu apmokestinamoms prekėms;

<...>"

16 Pagal to paties įstatymo 73 straipsnio 1 dalį:

„Tabako produktai išleidimo vartojimui ir importo momentu turi būti pažymėti akcizo banderolėmis, skirtomis atitinkamam tabako produktui."

17 Pagal minėto įstatymo 75 straipsnio 1 dalį įgaliotasis sandėlio savininkas tabako produktams ir prekybininkas, kuris priklijuoja akcizo banderoles ant šių produktų ne Nyderlandų teritorijoje, gali būtent pateikti prašymą dėl akcizo banderolių mokesčių tarnybos inspektoriui (toliau – inspektorius).

18 Šio įstatymo 76 straipsnis nustato:

„1. Akcizo suma, kurią sudaro akcizo banderolių mokestinė vertė, turi būti sumokėta pateikiant prašymą dėl akcizo banderolių.

2. Nukrypstant nuo 1 dalies nuostatų mokėjimas gali būti atidėtas vėliausiai iki antrojo mėnesio po to mėnesio, kurį buvo pateiktas prašymas dėl akcizo banderolių, paskutinės dienos, jei šios banderolės yra skirtos klijuoti ant cigarečių ar rūkomojo tabako pakelių, arba iki trečiojo mėnesio po to mėnesio, kurį buvo pateiktas prašymas dėl akcizo banderolių, paskutinės dienos, jei šios banderolės yra skirtos klijuoti ant cigarų pakelių ar jų pačių, su sąlyga, kad tokiu atveju bus pateikta sumokėjimo garantija.

<...>"

19 Minėto įstatymo 77 straipsnio 1 dalis numato:

„Iš akcizo sumos, kuri pagal deklaraciją turi būti sumokėta už pateiktą laikotarpį, yra atimama sumokėta ar mokėtina suma, susijusi su prašymo dėl akcizo banderolių, kurios yra priklijuotos ant tabako produktų, dėl kurių išleidimo iš akcizo sandėlio už šį laikotarpį buvo užpildyta deklaracija, pateikimu."

20 Pagal to paties įstatymo 79 straipsnio 3 dalį:

„Ministras, remdamasis savo numatytomis sąlygomis ir apribojimais, nustato taisykles dėl pateikus prašymą dėl akcizo banderolių sumokėtos ar mokėtinos sumos kompensavimo ar grąžinimo, (jei jos):

a) jų prašiusio ūkio subjekto yra grąžintos;

b) dar nepriklijuotos ant tabako produktų, kurie buvo parduoti ar importuoti, buvo prarastos per nelaimingą atsitikimą ar dėl *force majeure;*

c) sunaikintos, kontroliuojant administratoriui."

21 Pastarąją nuostatą įgyvendino Akcizo įstatymo įgyvendinimo poįstatyminio teisės akto (*uitvoeringsregeling accijns*) 52 straipsnis.

22 Pagal minėtą 52 straipsnį, ūkio subjektas, pateikęs prašymą dėl akcizo banderolių, gali susigrąžinti mokesčių sumą, atitinkančią per nelaimingą atsitikimą ar dėl *force majeure* prarastų banderolių vertę, su sąlyga, kad pateiks prašymą dėl grąžinimo per mėnesį nuo praradimo ir apie tai neatidėliodamas praneš inspektoriui, nurodydamas praradimo laiką, vietą ir priežastį. To paties straipsnio 6 dalis numato, kad galima grąžinti pinigus už prarastas banderoles „tik tuo atveju, jei galima tiksliai nustatyti akcizo sumą".

23 Galiausiai 1968 m. birželio 28 d. Apyvartos mokesčio įstatymas (Wet op de omzetbelasting, *Stb.* 1968, Nr. 329, toliau – PVM įstatymas) 28 straipsnyje numato PVM už tabako produktus surinkimo tvarką, panašią į tą, kuri taikoma akcizo mokesčiui. Šis straipsnis patikslina, kad šiems produktams taikoma PVM norma yra 19/119 mažmeninės prekybos kainos, pagal kurią skaičiuojamas akcizas, ir kad šis PVM negali būti atskaitytas.

24 Pagal Nyderlandų vyriausybę, speciali 28 straipsnyje numatyta tvarka prieštarauja Bendrijos PVM sistemai. Šios tvarkos tikslai yra, pirma, supaprastinti PVM surinkimo tvarką, jį renkant tik viename tabako produktų išleidimo į prekybą etape, išleidžiant iš sandėlio ar importuojant, pagal akcizo atveju taikomą sistemą ir, antra, kovoti su sukčiavimu, nes mažmeninė prekyba nėra įtraukta į apmokestinimo procesą.

25 Ši tvarka egzistavo 1977 m. sausio 1 dieną. Nyderlandų vyriausybė, taikydama Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 5 dalį, 1979 m. birželio 12 d. apie ją informavo Komisiją.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

26 *Landewijck* Liuksemburge vykdo didmeninę apdoroto tabako prekybą, kuriai turi įgaliotojo sandėlių savininko licenciją.

27 1998 m. spalio 6 d. ji pateikė *Belastingdienst/Douane te Amsterdam* (Amsterdamo mokesčių ir muitų tarnyba), taikydama Akcizo įstatymo 75 straipsnį, du prašymus dėl akcizo banderolių apdorotam tabakui. Ji įgaliojo bendrovę *Securicor Omega* jai pristatyti šias banderoles.

28 1998 m. spalio 9 d. inspektorius apskaičiavo *Landewijck* mokėtinas sumas už šias dvi ūkines operacijas, tai yra atitinkamai 177 809,10 NLG (140 575 NLG akcizo mokesčio ir 37 234,10 NLG PVM) ir 2 711 474,60 NLG (2 202 857,50 NLG akcizo mokesčio ir 508 617,10 NLG – PVM).

29 1998 m. spalio 12 d. pervežimo įmonė *Smit Koerier*, veikianti *Securicor Omega* vardu, iš *PTT Post Filatelie*, vėliau tapusios *Geldnet Services BV*, atsiėmė banderoles, dėl kurių buvo pateiktas prašymas.

30 Iš 1998 m. gruodžio 17 d. Liuksemburgo draudimo kompanijos *Le Foyer* įgalioto eksperto surašyto protokolo yra aišku, kad 1998 m. spalio 13 d. 19 val. 40 min. *Smit Koerier* pristatė tris banderolių paketus į *Securicor Omega* pastatą, kuris yra Utrechte (Nyderlandai), ir kad 1998 m. spalio 14 d. 10 val. *Securicor Omega* konstatavo, jog šie paketai dingo.

31 1998 m. lapkričio 23 d. laišku *Landewijck* informavo inspektorių, kad banderolių, kurias atsiėmė *Smit Koerier*, jis dar negavo, todėl negalėjo jų panaudoti, ir kad *Securicor Omega* neigia savo atsakomybę už jų dingimą. *Landewijck* tame pačiame laiške prašė inspektoriaus „įvertinti konkrečias šio atvejo aplinkybes anksčiau negu sueis paskutinis sumokėjimo terminas, t. y. 1999 m. sausio 31 diena".

32 Inspektorius išnagrinėjo šį 1998 m. lapkričio 23 d. laišką kaip prašymą kompensuoti ar grąžinti *Landewijck* mokėtiną ar sumokėtą sumą už aptariamas banderoles, pateiktą pagal Akcizo įstatymo 79 straipsnio 3 dalies ir šį įstatymą įgyvendinančio poįstatyminio teisės akto 52 straipsnio nuostatas. 2001 m. sausio 30 d. sprendimu jis šį prašymą atmetė.

33 *Landewijck* pateiktas skundas dėl šio sprendimo inspektoriaus taip pat buvo atmestas.

34 *Gerechtshof te Amsterdam* (Amsterdamo apeliacinis teismas) pareikštas ieškinys dėl šio atmetimo taip pat buvo pripažintas nepagrįstu. Pastarasis tvirtino, pirma, kad ieškovė nepakankamai įtikinamai įrodė, jog banderolių nebėra, nei kad rizika, jog jos dar gali būti panaudotos, yra nedidelė, o todėl banderolės negali būti laikomos dingusiomis Akcizo įstatymo 79 straipsnio 3 dalies b punkto prasme. Antra, taikydamas PVM įstatymo 28 straipsnį, pagal kurį PVM nuo apdoroto tabako renkamas pagal akcizus reglamentuojančias taisykles, *Gerechtshof* nusprendė, kad prašymas sugrąžinti PVM turi būti atmestas dėl tų pačių motyvų, kaip ir atsisakymas sugrąžinti akcizo mokestį.

35 *Landewijck* pateikė kasacinį skundą *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis teismas). Pastarasis pažymėjo, kad *Gerechtshof* teisingai taikė Akcizo įstatymo 79 straipsnio 3 dalies b punktą. Tačiau jam vis dėlto kilo klausimas, ar atsisakymas grąžinti ar kompensuoti *Landewijck* pagrindinėje byloje neprieštaravo kai kurioms Akcizo direktyvos nuostatoms, būtent jos 6 straipsnio 1, 14 ir 22 dalims.

36 Be to, *Hoge Raad der Nederlanden* svarstė dėl PVM įstatymo 28 straipsnio taikymo. *Landewijck* iš tiesų tvirtino, kad apie specialią šio straipsnio nustatytą PVM surinkimo tvarką Komisija nebuvo informuota per Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 5 dalyje numatytą terminą, taigi ji jai prieštaravo.

37 Šiuo klausimu *Hoge Raad der Nederlanden*, atsižvelgdamas į 1992 m. spalio 27 d. Sprendimą *Komisija prieš Vokietiją* (C-74/91, Rink. p. I-5437), svarstė, ar pavėluotai, t. y. 1979 m. birželio 12 d., pranešus Komisijai apie šią tvarką turėjo kilti tokios

pačios pasekmės, kaip ir nepranešus, t. y. šios tvarkos netaikant asmenims, besiremiantiems tokiu pažeidimu. *Hoge Raad der Nederlanden* pridūrė, kad netgi darant prielaidą, jog pavėluotai pateiktas pranešimas nedaro minėtos tvarkos negaliojančia, reikia dar patikrinti, ar pastaroji atitinka Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalies reikalavimus.

38 Tokiomis aplinkybėmis *Hoge Raad der Nederlanden* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Akcizo direktyva reiškia, kad valstybės narės turi priimti teisės nuostatą, pagal kurią, kaip ir šiuo atveju, jos privalo grąžinti ar kompensuoti kaip akcizo mokestį sumokėtas ar mokėtinas sumas, kai yra pateiktas prašymas dėl akcizo banderolių, kai prašantis asmuo (kuris yra įgaliotasis sandėlio savininkas) nepanaudojo ir negalės panaudoti banderolių, kurios dingo prieš jas priklijuojant ant akcizu apmokestinamų produktų, o trečiosios šalys negalėjo panaudoti ir nepanaudos šių banderolių teisėtai, nors negalima atmesti to, kad jos panaudojo ar galės panaudoti banderoles, jas priklijuodamos ant apdoroto tabako, kuris pateikiamas į prekybą neteisėtai?

2. a) Ar Šeštoji direktyva, ypač jos 27 straipsnio 1 ir 5 dalys, turi būti aiškinama taip, kad aplinkybė, jog Nyderlandų vyriausybė Komisijai pranešė, kad ji norėtų išlaikyti specialią mokesčio nuo apdoroto tabako surinkimo procedūrą, pasibaigus Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 5 dalyje nustatytam terminui, kuris buvo pratęstas Devintąja direktyva, reiškia, kad jei asmuo remiasi šio nustatyto termino nesilaikymu po to, kai buvo pranešta, ši speciali mokesčio surinkimo procedūra turi būti netaikoma netgi po pranešimo?

b) Jei atsakymas į 2 klausimo a punktą yra neigiamas, ar Šeštoji direktyva, ypač jos 27 straipsnio 1 ir 5 dalys turi būti aiškinamos taip, kad PVM įstatymo 28 straipsnyje numatyta speciali mokesčio nuo apdoroto tabako surinkimo procedūra turi būti netaikoma tuo pagrindu, kad ji yra nesuderinama su minėtose direktyvos nuostatose numatytais reikalavimais?

c) Jei atsakymas į 2 klausimo b punktą yra neigiamas, ar Šeštoji direktyva, ypač jos 27 straipsnio 1 ir 5 dalys turi būti aiškinamos taip, kad joms prieštarauja PVM negrąžinimas, esant pirmajame klausime nurodytoms aplinkybėms?"

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

39 Akcizo direktyvos 21 straipsnio 1 dalis valstybėms narėms pripažįsta galimybę aprūpinti fiskaliniais ženklais jų teritorijoje vartojimui išleidžiamus produktus. Taip pat Apdoroto tabako direktyvos 10 straipsnio 1 dalis numato, kad akcizo surinkimo taisyklių derinimo pirmesniuose etapuose iš esmės pastarasis surenkamas naudojant fiskalinį ženklinimą.

40 Akcizo direktyvos 22 straipsnio 2 dalies d punktas, be kita ko, numato galimybę susigrąžinti akcizą iš fiskalinius ženklus išdavusios valstybės narės už mokesčius atsakingos institucijos, jei šių ženklų sunaikinimą nustatė juos išdavusios valstybės narės už mokesčius atsakinga institucija.

41 Tačiau Akcizo direktyvoje nėra jokios nuostatos, susijusios su tokių ženklų dingimu. Todėl manytina, kad ši direktyva leidžia valstybėms narėms nustatyti tokio dingimo pasekmes. Tačiau minėta direktyva neturi būti aiškinama taip, kad ji kliudo valstybėms narėms nustatyti taisykles, kurios fiskalinių banderolių dingimo atveju finansinę atsakomybę dėl šių banderolių praradimo nustato juos įsigijusiam asmeniui.

42 Taip pat tokios nacionalinės taisyklės neturi būti laikomos prieštaraujančiomis proporcingumo principui.

43 Iš tiesų nacionaliniai teisės aktai, kurie akcizo banderoles įsigijusiam asmeniui suteiktų teisę į grąžinimą remiantis tik jų dingimu, galėtų skatinti piktnaudžiavimą ir sukčiavimą. Tačiau piktnaudžiavimo ir sukčiavimo prevencija yra vienas iš Bendrijos teisės aktų siekiamų tikslų.

44 Taigi nacionalinės taisyklės, kaip ir nagrinėjamos pagrindinėje byloje, fiskalinių banderolių dingimo atveju finansinę atsakomybę nustatančios jas įsigijusiam asmeniui, padeda įgyvendinti sukčiavimo naudojant šias banderoles prevencijos tikslą. Be to, šie nacionaliniai teisės aktai neviršija to, kas yra reikalinga siekiant šio tikslo, nes jie neatmeta galimybės susigrąžinti ar gauti kompensaciją kitais atvejais, pavyzdžiui, banderoles praradus dėl nelaimingo atsitikimo ar *force majeure*.

45 Šiuo atžvilgiu argumentas, kad piktnaudžiavimo dingusiomis banderolėmis rizika yra minimali esant konkrečioms pagrindinės bylos aplinkybėms, neturi įtakos atsakymui, kurį reikia duoti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, nes ši piktnaudžiavimo rizika nėra nereali.

46 Todėl į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad nei Akcizo direktyva, nei proporcingumo principas nedraudžia valstybėms narėms priimti teisės aktų, kurie nenumato tokiomis aplinkybėmis, kokios yra pagrindinėje byloje, sumokėto akcizo mokesčio grąžinimo, taip nustatydami finansinę atsakomybę už fiskalinių banderolių praradimą jas įsigijusiam asmeniui.

Dėl antrojo klausimo a punkto

47 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar aplinkybė, jog valstybė narė Komisijai pranešė, kad ji norėtų išlaikyti specialią mokesčio nuo apdoroto tabako surinkimo procedūrą, pasibaigus Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 5 dalyje nustatytam terminui, kuris buvo pratęstas Devintąja direktyva, reiškia, jog ši mokesčio surinkimo procedūra turi būti netaikoma ir po šio pranešimo.

48 Tiesa, kad Teisingumo Teismas jau nusprendė, jog priemonė, nukrypstanti nuo Šeštosios direktyvos nuostatų, priimta pažeidžiant pranešimo pareigą, nustatytą valstybėms narėms jos 27 straipsnio 2 dalyje, neturi būti nukreipta prieš mokesčių mokėtoją (žr. būtent 1989 m. vasario 13 d. Sprendimo *Direct Cosmetics*, 5/84, Rink. p. 617, 37 punktą ir 1991 m. liepos 11 d. Sprendimo *Lennartz*, C-97/90, Rink. p. I-3795, 33 punktą). Iš tiesų pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalį be pranešimo Taryba negali suteikti leidimo šiai priemonei.

49 Tačiau šiuo atveju nekalbama apie naują nukrypstančią priemonę, kuriai reikia Tarybos leidimo, bet apie specialią priemonę, egzistavusią 1977 m. sausio 1 d. ir kurią valstybė narė, pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 5 dalį, pageidavo išlaikyti, nepaisant direktyvos įgyvendinimo. 1979 m. birželio 12 d. Nyderlandų vyriausybė taip pat pranešė Komisijai apie savo ketinimą išlaikyti PVM įstatymo 28 straipsnyje nustatytą tvarką. Be to, Komisija savo pirmojoje 1983 m. rugsėjo 14 d.

ataskaitoje (COM (83) 426 galutinis), Tarybai pateiktoje pagal Šeštosios direktyvos 34 straipsnį, dėl bendros PVM sistemos veikimo, netvirtino, kad ši tvarka prieštarauja Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalyje apibrėžtam kriterijui, t. y. priemonių įtakos, nebent labai nedidelės, mokesčio sumai, apskaičiuojamai galutinio vartojimo etape, nebuvimui.

50 Pavėluotai pateiktas pranešimas apie nukrypstančią priemonę neturėtų tų pačių pasekmių kaip nepranešimas. Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 5 dalis iš tiesų nenumato jokios sankcijos už pranešimo termino nesilaikymą. Be to, numatyto pranešimo tikslas nėra gauti Komisijos leidimą, o tik ją informuoti apie atitinkamą priemonę ir suteikti galimybę jai ją įvertinti. Esant šioms aplinkybėms pranešimo termino nesilaikymas neturi būti laikomas esminiu procedūros pažeidimu, dėl kurio negalėtų būti taikoma nukrypstanti priemonė, apie kurią pranešta pavėluotai.

51 Todėl į antrojo klausimo a punktą reikia atsakyti, jog Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 5 dalis turi būti aiškinama, kad pranešimo termino nesilaikymas nėra esminis procedūros pažeidimas, dėl kurio nukrypstanti priemonė, apie kurią pranešta pavėluotai, tampa netaikoma.

Dėl antrojo klausimo b punkto

52 Antrojo klausimo b punktu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori sužinoti, ar Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 ir 5 dalyse numatytiems reikalavimams neprieštarauja pagrindinėje byloje taikomuose Nyderlandų teisės aktuose numatyta speciali PVM surinkimo procedūra, naudojant fiskalines banderoles, ir ar ji neviršija to, kas būtina siekiant supaprastinti mokesčio surinkimo tvarką ir užkirsti kelią sukčiavimui bei mokesčių vengimui.

53 Kaip Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 5 dalyje nurodytos nukrypstančios nacionalinės priemonės, leidžiamos, „kad būtų supaprastinta mokesčio surinkimo tvarka arba užkirstas kelias tam tikriems mokesčio vengimo ar piktnaudžiavimo atvejams", yra aiškinamos griežtai (šiuo klausimu žr. 1984 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Komisija prieš Belgiją*, 324/82, Rink. p. 1861, 29 punktą). Jos gali nukrypti nuo Šeštosios direktyvos 11 straipsnyje nurodytos apmokestinamosios vertės tik neperžengdamos šiam tikslui pasiekti griežtai būtinų ribų (1997 m. gegužės 29 d. Sprendimo *Skripalle*, C-63/96, Rink. p. I-2847, 24 punktas). Be to, jos turi būti būtinos ir tinkamos įgyvendinant specialų tikslą, kurio jos siekia, ir kuo mažiau įtakos daryti 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).

54 Šiuo atveju nukrypstančios tvarkos, leidžiančios surinkti PVM naudojant banderoles, tikslas ir poveikis yra supaprastinti mokesčio surinkimą, kuris dėl šios nukrypstančios tvarkos atliekamas tik viename produktų patekimo į prekybą etape.

55 Be to, ši tvarka įskaičiuoja mokėtino PVM sumą prie produktų kainos jų galutinio vartojimo etape, o tai atitinka Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalies reikalavimus.

56 Tiesa, kad esant tam tikroms aplinkybėms, pavyzdžiui, praradus produktus, nuostolingai juos pardavus ar neteisėtai pardavus už kitą kainą nei ant banderolių nurodyta mažmeninė kaina, gamintojas turėtų sumokėti didesnę PVM sumą nei ta, kuri būtų gauta taikant Bendrijos teisės bendrą PVM surinkimo sistemą.

57 Tik galimybės, kad susidarys tokios aplinkybės, nepakanka nuspręsti, jog nukrypstanti PVM surinkimo tvarka, naudojant fiskalines banderoles, neatitinka Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalyje apibrėžtų kriterijų. Iš tiesų šis straipsnis

nedraudžia tik priemonių, kurios gali daryti didelę įtaką galutinio vartojimo stadijoje mokėtino mokesčio sumai.

58 Tačiau neatrodo, jog aplinkybių, kuriomis mokesčio surinkimo tvarka, naudojant banderoles, gali pakeisti galutinio vartojimo stadijoje mokėtiną mokestį, pobūdis leistų tvirtinti, kad ši tvarka gali daryti didelę įtaką galutinio vartojimo stadijoje mokėtino mokesčio sumai. Todėl tokia tvarka nepažeidžia Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalyje apibrėžtų kriterijų.

59 Dėl tų pačių priežasčių ji neviršija to, kas yra būtina siekiant supaprastinti PVM surinkimo tvarką.

60 Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 ir 5 dalys turi būti aiškinamos taip, jog nukrypstanti PVM surinkimo tvarka, naudojant fiskalines banderoles, kokia nustatyta PVM įstatymo 28 straipsnyje, atitinka šiose direktyvos nuostatose numatytus reikalavimus ir neviršija to, kas yra būtina siekiant supaprastinti mokesčio surinkimo tvarką.

Dėl antrojo klausimo c punkto

61 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo klausia, ar Šeštoji direktyva, būtent jos 27 straipsnio 1 ir 5 dalys, turi būti aiškinama taip, kad PVM negrąžinimas tokiomis aplinkybėmis, kokios yra pagrindinėje byloje, prieštarauja minėtai direktyvai.

62 Taigi, kaip buvo pažymėta šio sprendimo 44 punkte, nacionalinės taisyklės, fiskalinių banderolių dingimo atveju nustatančios finansinę atsakomybę jas įsigijusiam asmeniui, padeda įgyvendinti sukčiavimo naudojant šias banderoles prevencijos tikslą. Be to, šios nacionalinės taisyklės neviršija to, kas yra būtina siekiant šio tikslo, todėl kad jos, be kita ko, neatmeta galimybės grąžinti ar kompensuoti kitais atvejais, pavyzdžiui, praradus banderoles dėl nelaimingo atsitikimo ar *force majeure*.

63 Be to, tiesą sakant, fiskalinės banderolės juos įsigijusiam asmeniui nėra mokėtinas mokestis, bet turi tikrąją vertę. Todėl yra pateisinama, kad šias banderoles įsigijęs asmuo turi apsisaugoti nuo jų dingimo rizikos ir, esant reikalui, patirti šio dingimo finansines pasekmes, net jei dėl to tam tikrais atvejais tie patys produktai galėtų būti apmokestinti dvigubai.

64 Galiausiai, priešingai nei tvirtina Komisija ir *Landewijck*, atsakymo į šį klausimą nėra sprendime, kurį Teisingumo Teismas priėmė 2005 m. liepos 14 d. Sprendime *British American Tobacco ir Newman Shipping* (C-435/03, Rink. p. I-7077). Teisingumo Teismas šiuo sprendimu būtent nutarė, pirma, kad prekių vagystė nėra laikoma prekių tiekimu už atlygį Šeštosios direktyvos 2 straipsnio prasme ir todėl negali būti apmokestinama PVM, ir, antra, kad aplinkybė, jog prekės apmokestinamos akcizu, neturi jokios reikšmės šiam nagrinėjimui.

65 Iš tikrųjų banderolių dingimas, priešingai nei prekių vagystė, neturi jokios reikšmės pačiai apmokestinamajai vertei. Apdorotas tabakas, kuriam buvo įsigytos banderolės, vis dar gali būti išleistas į prekybą ir vis dar gali atsirasti mokėtinas PVM, kaip ir mokėtinas akcizas. Be to, yra pateisinamas, kaip buvo pirmiau minėta, banderoles įsigijusio asmens apsisaugojimo nuo jų dingimo rizikos skatinimas, o skatinti prekių savininką saugoti prekes ir apsisaugoti nuo vagystės rizikos tikriausiai nėra būtina.

66 Todėl Komisija ir *Landewijck* nepagrindė tvirtinimo, jog *a fortiori* iš minėto sprendimo *British American Tobacco ir Newman Shipping* matyti, kad dingus fiskalinėms banderolėms egzistuoja teisė į sumokėtų PVM sumų grąžinimą ar kompensavimą.

67 Taigi į pastarąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad sumų, sumokėtų įsigyjant akcizo banderoles, kurios atitinka PVM, grąžinimo pareigos nebuvimas, esant tokioms aplinkybėms, kokios yra pagrindinėje byloje, neprieštarauja Šeštajai direktyvai, ypač jos 27 straipsnio 1 ir 5 dalims.

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

1. **Nei 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyva 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole, nei proporcingumo principas nedraudžia valstybėms narėms priimti teisės aktų, kurie nenumato sumokėto akcizo mokesčio grąžinimo, jei akcizo banderolės dingo prieš jas priklijuojant ant tabako produktų ir jei jos dingo ne dėl *force majeure* arba nelaimingo atsitikimo bei nebuvo nustatyta, kad banderolės buvo sunaikintos arba tapo visiškai nenaudotinos, taip nustatydami finansinę atsakomybę už fiskalinių banderolių praradimą jas įsigijusiam asmeniui.**

2. **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 27 straipsnio 5 dalis turi būti aiškinama taip, kad pranešimo termino nesilaikymas nėra esminis**

procedūros pažeidimas, dėl kurio nukrypstanti priemonė, apie kurią pranešta pavėluotai, tampa netaikoma.

3. **Šeštosios direktyvos 77/388 27 straipsnio 1 ir 5 dalys turi būti aiškinamos taip, kad nukrypstanti PVM surinkimo tvarka, naudojant fiskalines banderoles, kokia nustatyta 1968 m. birželio 28 d. Apyvartos mokesčio įstatymo (Wet op de omzetbelasting) 28 straipsnyje, atitinka šiose direktyvos nuostatose numatytus reikalavimus ir neviršija to, kas yra būtina, siekiant supaprastinti mokesčio surinkimo tvarką.**

4. **Sumų, sumokėtų įsigyjant akcizo banderoles, kurios atitinka pridėtinės vertės mokestį, jei akcizo banderolės dingo prieš jas priklijuojant ant tabako produktų ir jei jos dingo ne dėl *force majeure* arba nelaimingo atsitikimo bei nebuvo nustatyta, kad šios banderolės buvo sunaikintos arba tapo visiškai nenaudotinos, grąžinimo pareigos nebuvimas neprieštarauja Šeštajai direktyvai 77/388, ypač jos 27 straipsnio 1 ir 5 dalims.**

Parašai.