HEINTZ VAN LANDEWIJCK

GENERALINIO ADVOKATO M. POIARES MADURO IŠVADA, pateikta 2006 m. vasario 16 d. [1]

1. Šiuo prašymu priimti prejudicinį sprendimą *Hoge Raad* (Nyderlandai) pateikia Teisingumo Teismui klausimų, susijusių su 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyvos 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole [2] 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 [3] išaiškinimu.

I — Teisinis pagrindas, pagrindinė byla ir Teisingumo Teismui pateikti prejudiciniai klausimai

2. Ši byla yra susijusi su tabako produktų apmokestinimu: jie yra apmokestinami ir PVM, ir akcizu — mokesčiu, kuriuo siekiama gauti pajamų valstybės biudžetui ir, paradoksalu, atgrasyti rūkalius nuo rūkymo.

A — *Atitinkamos Bendrijos teisės nuostatos*

3. Konkrečiau kalbant, ši byla yra susijusi su klausimu, ar bendrovė, parduodanti tabako produktus, turi teisę prašyti grąžinti ar kompensuoti jos sumokėtas sumas už fiskalinių banderolių, kurios rodo mokėtinas akcizo ir PVM sumas, įsigijimą, jei šios banderolės dingo prieš jas priklijuojant ant šių produktų.

4. 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 trūku-

1 — Originalo kalba: portugalų.

2 — OL L 76, p. 1, toliau – Direktyva 92/12/EEB arba Akcizo direktyva.

3 — OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva.

mus, 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."

5. Tos pačios direktyvos 14 straipsnio 1 dalis nustato:

„1. 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."

6. Minėtos direktyvos 21 straipsnio 1 dalis numato, kad „nepažeisdamos 6 straipsnio 1 dalies, valstybės narės gali reikalauti, kad jų teritorijoje vartojimui išleidžiami produktai turėtų apmokestinimo tikslais naudojamus fiskalinius arba nacionalinius atpažinimo ženklus."

7. Tos pačios direktyvos 22 straipsnio 2 dalies d punktas numato, kad „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."

8. Pagal 1995 m. lapkričio 27 d. Tarybos direktyvos 95/59/EB dėl kitų nei apyvartos mokesčių, kurie turi įtakos apdoroto tabako suvartojimui [4] 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."

4 — OL L 291, p. 40, toliau – Apdoroto tabako direktyva.

9. Šeštosios direktyvos 2 straipsnis nustato, kad:

„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."

10. Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalis, be kita ko, numato, kad „„prekių tiekimas" – tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas."

11. 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. <...>

<...>“

12. Pagal tos pačios direktyvos 11 straipsnį apmokestinamąją vertę tiekiamų prekių atveju sudaro viskas, kas sudaro atlygį, kuris yra ar turi būti tiekėjo gautas iš pirkėjo, kliento ar trečiosios šalies už tokias prekes. Šio straipsnio C skirsnio 1 dalies pirmoji pastraipa 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.“

13. Be to, Šeštosios direktyvos 27 straipsnis „Supaprastintos procedūros“ [5] nustato, kad:

„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.

<...>

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

5 — Tekstas iki pakeitimų, padarytų 2004 m. sausio 20 d. Tarybos direktyva 2004/7/EB (OL L 27, p. 44).

tais atvejais, kai tokie nukrypimai skirti mokesčio surinkimo tvarkai supaprastinti, jos atitiktų 1 dalyje nustatytus reikalavimus."

f. tabako produktai.

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

14. Pagal 1978 m. birželio 26 d. Devintosios Tarybos direktyvos 78/583/EEB dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiu, suderinimo[6] 1 straipsnį atitinkamoms valstybėms narėms leidžiama įgyvendinti Šeštąją direktyvą ne vėliau kaip iki 1979 m. sausio 1 dienos.

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".

B — *Nyderlandų teisės aktai, pagrindinės bylos faktinės aplinkybės ir prejudiciniai klausimai*

17. Pagal šio įstatymo 76 straipsnio 1 ir 2 dalis:

15. Pagal Akcizo įstatymo 1 straipsnį (Wet op de accijns, 1991 m. spalio 31 d., *Staatsblad* 1991, 561, toliau – Akcizo įstatymas):

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

„1. Akcizo mokesčiu apmokestinami:

<...>

2. Nukrypstant nuo 1 dalies nuostatų mokėjimas gali būti atidėtas vėliausiai iki trečiojo mėnesio po to mėnesio, kurį buvo pateiktas prašymas dėl akcizo banderolių, paskutinės dienos, su sąlyga, kad tokiu atveju bus pateikta sumokėjimo garantija."

6 — OL L 194, p. 16, toliau – Devintoji direktyva.

18. Bendrovė *Heintz van Landewijck SARL* (toliau – *van Landewijck*) Liuksemburge vykdo didmeninę apdoroto tabako prekybą, kuriai turi įgaliotojo sandėlių savininko licenciją.

19. 1998 m. spalio 6 d. *van Landewijck*, vadovaudamasi Akcizo įstatymo 75 straipsniu[7], pateikė *Belastingdienst/Douane te Amsterdam* (Amsterdamo mokesčių ir muitų tarnyba, toliau – inspektorius) du prašymus dėl akcizo banderolių apdorotam tabakui. Ji įgaliojo įmonę *Securicor Omega* jai pristatyti šias banderoles.

20. 1998 m. spalio 9 d. inspektorius apskaičiavo *van Landewijck* mokėtinas sumas už du prašymus dėl banderolių, tai yra atitinkamai 177 809 NLG (140 575 NLG akcizo mokesčio ir 37 234 NLG PVM) ir 2 711 474 NLG (2 202 857 NLG akcizo mokesčio ir 508 617 NLG – PVM).

21. 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.

22. 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.

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

24. Inspektorius išnagrinėjo šį laišką kaip prašymą kompensuoti ar grąžinti *van Landewijck* 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.

7 — Kuris nustato, kad prašymą dėl akcizo banderolių inspektoriui gali pateikti būtent įgaliotasis sandėlio savininkas tabako produktams ir prekybininkas, kuris priklijuoja akcizo banderoles ant šių produktų ne Nyderlandų teritorijoje.

25. Minėto Akcizų įstatymo 79 straipsnio 3 dalis nustato, kad:

„Ministras, remdamasis savo numatytomis sąlygomis ir apribojimais, gali nustatyti taisykles dėl pateikus prašymą dėl akcizo banderolių sumokėtos ar mokėtinos sumos kompensavimo ar grąžinimo:

a) kurias grąžino jų prašęs ūkio subjektas;

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

c) buvo sunaikintos, kontroliuojant administratoriui."

26. Šią 79 straipsnio 3 dalį įgyvendino Akcizo įstatymo įgyvendinimo pojstatyminio teisės akto (Uitvoeringsregeling accijns, 1991 m. gruodžio 20 d., Nr. WV 91/440, *Nederlandse Staatscourant* 1991, 252, toliau — įgyvendinimo pojstatyminis teisės aktas) 52 straipsnis, pagal kurį 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 dienos 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".

27. *Van Landewijck* pateiktas skundas dėl šio inspektoriaus sprendimo inspektoriaus buvo atmestas. *Gerechtshof te Amsterdam* pareikštas ieškinys dėl šio sprendimo atmetimo taip pat buvo pripažintas nepagrįstu. Pirma, šis teismas tvirtino, 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 prarastomis Akcizo įstatymo 79 straipsnio 3 dalies b punkto prasme.

28. Antra, taikydamas Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (Wet op de omzetbelasting 1968, 1968 m. birželio 28 d., *Staatsblad* 1968, 329, toliau – PVM įstatymas) 28 straipsnį, *Gerechtshof* nusprendė, kad prašymas sugrąžinti PVM turi būti atmestas dėl tų pačių

motyvų, kaip ir atsisakymas sugrąžinti akcizo mokestį [8].

29. Tuomet *van Landewijck* pateikė kasacinį skundą *Hoge Raad*, kuris 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 Nyderlandų PVM įstatymo 28 straipsnyje numatyta speciali mokesčio už apdorotą tabaką 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

8 — Šis PVM įstatymo 28 straipsnis numato, kad PVM už apdorotą tabaką renkamas pagal taikomą akcizų surinkimo tvarką. Jis nustato, kad šiems produktams taikoma PVM norma yra 19/119 mažmeninės prekybos kainos, pagal kurią skaičiuojamas akcizas, ir kad šis PVM negali būti atskaitytas.

prieštarauja PVM negrąžinimas, esant pirmajame klausime nurodytoms aplinkybėms?"

II — Analizė

30. Iš pirmo žvilgsnio ši byla kelia tam tikrą painiavą. *Van Landewijck* yra tabako produktų įgaliotasis sandėlio savininkas ir pagal Nyderlandų teisę turi dalyvauti už tabako produktus mokamo akcizo ir PVM mokėjimo proceso grandinėje, kuriuos paskutinieji sumoka vartotojai. Šiuo požiūriu ji privalo prašyti fiskalinių banderolių, už jas sumokėti ir priklijuoti šias banderoles ant tabako produktų prieš juos išleisdama iš savo sandėlių.

31. Jei ji sumokėjo Nyderlandų mokesčio administratoriui už tabako produktus mokėtinas akcizo ir PVM sumas, tačiau šie produktai iš sandėlio nebuvo išleisti, ji turi tą pačią fiskalinę skolą mokėti antrą kartą. Taigi *van Landewijck* privalo iš naujo sumokėti akcizą ir PVM, kad galėtų parduoti savo produktus.

32. Galima būtų manyti, kad tokiai situacijai būtų galima pritaikyti patarlę „tinginys dusyk eina, šykštuolis dusyk moka". Tačiau taip nėra. Iš tiesų, kaip matyti iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, *van Landewijck* tinkamai sumokėjo akcizo ir PVM sumas, kurias reikėjo sumokėti pagal taikytiną Nyderlandų teisę, kad būtų galima parduoti aptariamus tabako produktus. Šiuo atveju dvigubas apmokestinimas atsirado dėl to, kad banderolės, rodančios, jog akcizas ir PVM buvo sumokėti, dingo pakeliui be jokių pėdsakų, tad *van Landewijck* privalo sumokėti antrą kartą, kad gautų naujas banderoles, kurios leistų jai išleisti iš sandėlio aptariamus tabako produktus.

33. Norint sužinoti, ar tokia pareiga yra priimtina Akcizo ir PVM direktyvų požiūriu, svarbiausia išsiaiškinti, ar banderolės turi tikrąją vertę, kuri jas atskiria nuo paprastų dokumentų, patvirtinančių, kad *van Landewijck* sumokėjo inspektoriui nustatytą pinigų sumą.

34. Šiuo požiūriu Nyderlandų vyriausybė, Vokietijos vyriausybė, Europos Bendrijų Komisija ir net *van Landewijck* sutaria, kad yra rizika – kuri, *van Landewijck* teigimu, yra labai maža, bet vis dėlto ji yra – kad tretieji asmenys, pasisavinę dingusias banderoles, jas panaudos sukčiavimui. Šie tretieji asmenys gali, pavyzdžiui, jas priklijuoti ant kontra-

bandinių ar iš sandėlio be fiskalinių banderolių pavogtų [9] tabako produktų, taip sudarant įspūdį, kad akcizas ir PVM buvo sumokėti. Tačiau tikroji banderolių vertė kyla būtent iš to, kad jei jos prarandamos, jas pasisavinę tretieji asmenys gali jas panaudoti labai konkretiems neteisėtiems tikslams. Tokios rizikos nebūtų, jei fiskalinės banderolės būtų paprasti dokumentai, rodantys, kad ant kiekvienos banderolės aiškiai nurodyti du asmenys atsiskaitė tarpusavyje dėl nurodytos skolos. Tačiau taip nėra, nes ant banderolių yra tik trys duomenys, apibūdinantys atitinkamo tabako produkto rūšį ar pobūdį (pavyzdžiui, cigaretės ar cigarai), vienetų skaičių arba kiekį ir mažmeninę kainą.

35. Nagrinėjamoje byloje dėl to, kad fiskalinės banderolės turi tikrąją vertę, jų dingimas (nesant tikriems, kad jos buvo sunaikintos) būtinai iškelia problemą dėl rizikos, kad bus piktnaudžiaujama jas naudojant, padalijimo tarp *van Landewijck* ir Nyderlandų mokesčio administratoriaus. Nyderlandų teisė šią problemą sprendžia vienodai ir akcizo, ir PVM sistemoje. Abiem atvejais jokia norminė nuostata neleidžia susiklosčius aptariamai situacijai grąžinti ar kompensuoti *van Landewijck* jos sumokėtų akcizo ir PVM sumų.

9 — Situacija byloje *British American Tobacco ir Newman Shipping* (2005 m. liepos 14 d. sprendimas, C-435/03, Rink. p. I-7077) buvo būtent tokia, kai iš sandėlio buvo pavogti tabako produktai be fiskalinių banderolių.

36. Laikydamasis *Hoge Raad* pateiktų klausimų tvarkos, aš pradėsiu nuo klausimo dėl atsisakymo grąžinti akcizą aptarimo. Tuomet aptarsiu atsisakymo grąžinti PVM problemą.

A — *Pirmasis klausimas*

37. Banderolių praradimo rizikos padalijimo problema neaptarta nei Akcizo, nei Apdoroto tabako direktyvose. Šiose direktyvose – atitinkamai 21 straipsnyje ir 10 straipsnio 1 dalyje – valstybėms narėms tik suteikiama galimybė naudoti fiskalines banderoles kaip priemonę akcizui už apdorotą tabaką sumokėti.

38. Iš principo niekas netrukdo valstybei narei nustatyti taisykles, kurios būtų taikomos šioms fiskalinių banderolių dingimo rizikos ir iš jos kylančios vėlesnio piktnaudžiavimo jomis rizikos padalijimo problemoms. Taigi Nyderlandų teisė numato, kad, išskyrus atvejus, numatytus Akcizo įstatymo 79 straipsnio 3 dalyje ir įgyvendinimo pojstatyminio teisės akto 52 straipsnyje [10], banderolių praradimo ir vėlesnio piktnaudžiavimo jomis rizika, kaip yra nagrinėjamu

10 — Pagal Nyderlandų Akcizo įstatymo 79 straipsnį, jei būtų buvę įrodyta, kad aptariamos banderolės buvo sunaikintos, *van Landewijck* būtų turėjusi teisę į sumokėtų akcizo sumų grąžinimą ar kompensavimą. Tai suprantama atsižvelgiant į tai, kad tokiu atveju – bet ne paprasto praradimo atveju – nebūtų rizikos, jog bus piktnaudžiaujama naudojant šias banderoles.

atveju, tenka asmeniui, kuris pateikė prašymą dėl banderolių ir kurio vardu bei sąskaita jos buvo paimtos iš *PTT Post Filatelie*. Šis asmuo, kuris kontroliuoja banderoles, Nyderlandų teisėje yra laikomas esančiu geriausioje padėtyje siekiant išvengti, kad piktnaudžiavimo jomis rizika nepasitvirtintų, arba bent jau galinčiu apsisaugoti nuo šios rizikos pasirašant draudimo sutartį ar bet kokiu kitu būdu. Taigi tai, matyt, yra rizikos padalijimo taisyklė, pagrįsta šalies, kurios padėtis yra geriausia stebėti banderoles, atsakomybės logika [11].

39. Net jei ir akivaizdu, kad Bendrijos teisės aktų leidėjas norėjo suteikti valstybėms narėms visišką veikimo laisvę fiskalinių banderolių dingimo rizikos padalijimo srityje, vis dėlto tai nereiškia, kad bet koks atsakymas į šį klausimą būtinai atitiks Akcizo direktyvą ir bendruosius Bendrijos teisės principus, ypač proporcingumo principą.

40. Ieškovė teigia, kad vien dėl to, jog tik tretieji asmenys gali piktnaudžiauti naudodami banderoles, nesurenkama akcizo mažiau į valstybės biudžetą, nes asmenys, darantys tokio pobūdžio nusikaltimus, paprastai niekada neketina mokėti akcizo už jų parduodamus tabako produktus. Aš negaliu pritarti šiam argumentui.

41. Iš tiesų, jei banderolių praradimo rizika tenka *van Landewijck*, ekonominiu požiūriu ji praranda daugiau nei inspektorius. Iš tiesų, jei mokesčio administratorius prisiima piktnaudžiavimo ar sukčiavimo naudojant dingusias banderoles riziką, tai nereiškia, kad valstybės pajamos automatiškai sumažės akcizo, sumokėto už dingusias banderoles, suma, nes negalima būti visiškai tikriems, kad bus piktnaudžiaujama naudojant visas banderoles.

42. Jei banderoles galima panaudoti neteisėtai, be abejo, bet kuriuo atveju tai sudaro galimybes jomis piktnaudžiauti. Net jei yra didesnė ar mažesnė tikimybė (tačiau visuomet mažesnė nei šimtas procentų), kad faktiškai pasitvirtins, jog naudojant banderoles piktnaudžiaujama, vien tai, kad banderoles galima taip panaudoti, be jokios abejonės, reiškia nuostolius valstybės biudžetui. Vadinasi, atsisakymas kompensuoti ar grąžinti dingusių banderolių sumas, pavyzdžiui, toks, kuris kyla iš Nyderlandų teisės aktų, veiksmingai padeda užkirsti kelią tam, kad valstybės biudžetas patirtų nuostolių.

11 — Taip pat tinkamo draudimo apskaičiavimo požiūriu po to, kai banderolės buvo pristatytos, prašymą dėl jų pateikusio subjekto padėtis yra daug palankesnė nei mokesčio administratoriaus.

43. Visi žino, kad kontrabanda daro įtaką prekybai tabako produktais ir kad šių produktų fiskalinės banderolės yra paklausios prekės neteisėtai prekybai tabako produktais. Todėl akivaizdu, kad sukčiavimo, mokesčių vengimo ir piktnaudžiavimo prevencija yra tikslas, galintis teisėtai orientuoti su fiskalinių banderolių teisine tvarka susijusius nacionalinius teisės aktus [12]. Šis tikslas taip pat svarbus ir nustatant banderolių dingimo atveju taikytiną tvarką, kaip yra nagrinėjamu atveju.

44. Banderolių dingimo rizikos padalijimo tvarka, kuri nagrinėjamu atveju leistų asmeniui, pateikusiam prašymą dėl banderolių, kurio sąskaita ir vardu jos buvo paimtos iš *PTT Post Filatelie*, grąžinti ar kompensuoti už šias banderoles sumokėtas sumas, skatintų piktnaudžiavimą. Prašymą dėl banderolių pateikęs asmuo nebūtų suinteresuotas rūpintis akcizo banderolėmis, jei, joms paprasčiausiai dingus, inspektorius grąžintų ar kompensuotų sumokėtą sumą. Kaip savo rašytinėse pastabose pabrėžia Nyderlandų vyriausybė, prašymą dėl banderolių pateikęs asmuo galėtų ir tyčia leisti dingti banderolėms, kad vėliau susigrąžintų už jas sumokėtą sumą.

45. Žinoma, ieškovė teigia, kad piktnaudžiavimo banderolėmis rizika konkrečiomis nagrinėjamos bylos aplinkybėmis yra tokia maža (pirmiausia dėl to, kad ji siūlo žemą mažmeninę kainą, kad po banderolių dingimo padidėjo kainos ir kad įvedus eurą kainos buvo perskaičiuotos), jog būtų neproporcinga visiškai atsisakyti grąžinti ar kompensuoti sumas, sumokėtas pateikus prašymą dėl banderolių, kurios dingo.

46. Šiuo požiūriu priminsiu, kad kiekviena nacionalinė valdžios institucija, įgaliota taikyti Bendrijos teisę, privalo laikytis bendrųjų Bendrijos teisės principų [13]. Yra konstatuota, kad „iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog proporcingumo principas yra vienas bendrųjų Bendrijos teisės principų“ [14]. Taigi valstybės narės turi jo laikytis įgyvendindamos Bendrijos teisės aktus [15]. Norint nustatyti, ar Nyderlandų tvarka dėl sumokėtų akcizo sumų grąžinimo ar kompensavimo, dėl kurios buvo pateiktas prejudicinis klausimas, atitinka proporcingumo principą, reikia patikrinti, ar šia tvarka įgyvendinamos priemonės yra tinkamos ja

12 — Žr. Akcizo direktyvos 21 straipsnio 2 dalies antrąją pastraipą, iš dalies pakeistą 1994 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 94/74/EB (OL L 365, p. 46), pagal kurią „nepažeisdamos jokių nuostatų, kurias gali priimti valstybės narės, užtikrindamos šio straipsnio tinkamą vykdymą ir siekdamos išvengti bet kokios apgaulės, vengimo mokėti mokesčius arba piktnaudžiavimo, valstybės narės užtikrina, kad šie ženklai ar ženklinimai nedarytų jokių kliūčių akcizu apmokestinamų produktų laisvam gabenimui“.

13 — Žr., pavyzdžiui, 1988 m. balandžio 26 d. Sprendimą *Krücken* (316/86, Rink. p. 2213, 22 punktas) ir 1979 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *Eridania* (230/78, Rink. p. 2749, 31 punktas).

14 — 1989 m. liepos 11 d. Sprendimas *Schräder* (265/87, Rink. p. 2263, 21 punktas) ir naujesnis 2005 m. kovo 10 d. Sprendimas *Tempelman ir van Schaijk* (C-96/03 ir C-97/03, Rink. p. I-1895, 47 punktas).

15 — Šiame kontekste žr. 2000 m. gegužės 18 d. Sprendimą *Rombi ir Arkopharma* (C-107/97, Rink. p. I-3367, 65 punktas) ir 2002 m. liepos 11 d. Sprendimą *Marks & Spencer* (C-62/00, Rink. p. I-6325, 44 punktas).

siekiamiems tikslams įgyvendinti ir neviršija to, kas yra būtina jiems pasiekti [16].

47. Šiuo požiūriu, pirma, Nyderlandų grąžinimo tvarka yra tinkama priemonė siekiant įgyvendinti tikslą išvengti banderolių dingimo ir vėlesnio sukčiavimo jas naudojant rizikos, nes ja atsižvelgiama į *van Landewijck* kaip asmens, esančio geriausioje padėtyje banderolėms stebėti, padėtį. Antra, ši tvarka neviršija to, kas yra būtina ja siekiamiems tikslams įgyvendinti, ribų. Išvada būtų kitokia, jei joje nebūtų numatyta jokios galimybės grąžinti ar kompensuoti sumas, jei per nelaimingą atsitikimą ar dėl *force majeure* banderolės buvo sunaikintos ar tapo visiškai nepanaudojamos. Todėl, mano nuomone, Nyderlandų tvarka dėl akcizo sumų grąžinimo ar kompensavimo fiskalinių banderolių praradimo atveju visiškai atitinka bendruosius Bendrijos teisės principus ir, pirmiausia, proporcingumo principą.

48. Todėl siūlau Teisingumo Teismui į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pirmąjį klausimą atsakyti taip, kad Direktyvos 92/12 nuostatos nekliudo valstybėms narėms taikyti tokią teisinę tvarką, pagal kurią šios valstybės finansinę atsakomybę dėl fiskalinių banderolių praradimo nustato prašymus dėl jų pateikusiems asmenims ir banderoles gavusiems asmenims ir pagal kurią šios valstybės neprivalo grąžinti ar kompensuoti akcizo sumos, sumokėtos pateikus prašymą dėl fiskalinių banderolių, esant tokioms aplinkybėms, kaip yra nagrinėjamoje byloje. Ši teisinė tvarka taip pat atitinka proporcingumo principą.

B — *Klausimai, susiję su PVM*

49. PVM įstatymo 28 straipsnis numato PVM už tabako produktus surinkimo tvarką, panašią į tą, kuri taikoma akcizui, t. y. tik viename etape, išleidžiant iš sandėlio akcizu apmokestinamus produktus (arba importuojant ar įsigyjant Bendrijos viduje). Prašymą dėl banderolių pateikęs asmuo turi sumokėti mokėtino PVM sumą, kaip ir akcizo mokestį, vienu kartu, tada, kai gauna akcizo banderoles, ir negali jo iš anksto atskaityti.

50. Ši tvarka yra speciali tvarka, nukrypstanti (Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalies prasme) nuo Šeštąja direktyva nustatytos įprastinės Bendrijos PVM mokėjimo sistemos. Pagal ją PVM yra renkamas tabako produktų pristatymo metu. Šios nukrypstančios tvarkos tikslas yra, pirma, supaprastinti apmokestinimą PVM, jį renkant tik viename

16 — Žr. 1993 m. gruodžio 7 d. Sprendimą *ADM Ölmühlen* (C-339/92, Rink. p. I-6473, 15 punktas) ir minėto sprendimo *Tempelman ir van Schaijk* 47 punktą.

tabako produktų išleidimo į prekybą etape, išleidžiant iš sandėlio ar importuojant, pagal akcizo sistemą ir, antra, kovoti su sukčiavimu, nes mažmeninė prekyba nėra įtraukta į apmokestinimo procesą.

51. Teisingumo Teismui pateikto antrojo klausimo a ir b punktai yra būtent susiję su PVM įstatymo 28 straipsnio taikymo problema dėl to, kad apie šiuo straipsniu nustatytą specialią PVM surinkimo tvarką Komisijai nebuvo pranešta per Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 5 dalyje nustatytą terminą, kuris buvo pratęstas Devintąja direktyva, t. y. 1979 m. sausio 1 dieną.

1. Antrojo klausimo a punktas

52. Pirmiausia kyla klausimas, kokios yra pavėluotai, t. y. 1979 m. birželio 12 d., Komisijai pateikto pranešimo apie šią tvarką pasekmės.

53. Ieškovės teigimu, nepranešimas apie nukrypstančią priemonę per nustatytą terminą turėtų sukelti tas pačias pasekmes kaip ir nepranešimas. Taigi ši nukrypstanti tvarka yra neteisėta ir negali būti taikoma asmenims, kurie dėl to prieštarauja. Šiuo požiūriu tai, kad Nyderlandų Karalystė faktiškai pranešė Komisijai apie šią nukrypstančią tvarką praėjus beveik šešiems mėnesiams nuo termino pasibaigimo, neturi reikšmės. Aš nepritariu šiam požiūriui.

54. Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 5 dalis formaliai nenustato sankcijos, taikytinos praleidus joje numatytą terminą. Šiomis sąlygomis reikia įvertinti, pirma, sprendimo, kurį reikia priimti per nustatytą terminą, pobūdį ir tikslą ir, antra, asmens, kuriam jis skirtas ir kurio interesai buvo pažeisti, padėtį [17].

55. Aš pritariu Nyderlandų vyriausybės ir Komisijos nuomonei, kad aptariamas terminas yra tik formalus terminas. Tokio pranešimo tikslas nėra gauti Komisijos leidimą, o tik leisti jai įvertinti šias priemones. Kadangi faktiškai apie tvarką buvo pranešta ir Komisija galėjo įvertinti aptariamas nukrypstančias priemones bei supažindinti su savo nuomone šiuo klausimu (tai ji ir padarė, nenurodydama jokios su jomis susijusios problemos), šių priemonių taikomumas ne-

17 — Žr. pagal analogiją 1988 m. sausio 27 d. Sprendimą *Danija prieš Komisiją* (349/85, Rink. p. 169, 19 punktas), kuriame Teisingumo Teismas konstatavo, jog „už šio termino nesilaikymą nenumačius jokios sankcijos, jis, atsižvelgiant į sprendimo apmokėti sąskaitas, kuriuo iš esmės siekiama užtikrinti, kad nacionalinių valdžios institucijų patirtos išlaidos atitiktų Bendrijos taisykles, pobūdį gali būti laikomas tik formaliu terminu, jei nepakenkiama kurios nors valstybės narės interesams".

turėtų būti ginčijamas. Išvada būtų kitokia, jei Komisija nebūtų pareiškusi nuomonės dėl šios priemonės.

56. Žinoma, akivaizdu, kad nukrypstanti priemonė, apie kurią pagal 27 straipsnio 5 dalį Komisijai nebuvo pranešta, negali būti toliau taikoma. Ieškovė savo pastabose primena, kad 1992 m. spalio 27 d. Sprendime *Komisija prieš Vokietiją* [18] patvirtinama, jog „jei Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 5 dalis leidžia valstybėms narėms, 1977 m. sausio 1 d. taikiusioms specialias nukrypstančias supaprastinimo priemones, jas išlaikyti, ši galimybė leidžiama tik įvykdžius tam tikras sąlygas, pavyzdžiui, pranešti Komisijai apie šias priemones iki 1978 m. sausio 1 dienos" [19].

57. Vis dėlto ši Teisingumo Teismo praktika nesusijusi su ypatingu klausimu, kuris mums rūpi nagrinėjamoje byloje, t. y. kokias būtent pasekmes sukelia pranešimas, faktiškai padarytas pasibaigus terminui. Šiuo požiūriu toks nustatyto termino praleidimas negali nesukelti pavėlavusiai vyriausybei jokių pasekmių, nes priešingu atveju aptariamos priemonės taikomumo požiūriu būtų nesvarbu, ar apie ją buvo pranešta iki 1979 m. sausio 1 d., ar po kelių mėnesių, ar metų. Taigi tokio termino praleidimo pasekmė būtų ta, kad nukrypstanti priemonė negali būti taikoma ar nukreipiama prieš mokesčių mokėtoją nuo termino praleidimo dienos iki to momento, kai, pranešus apie priemonę, Komisija supažindino su savo nuomone apie aptariamą priemonę, nenurodydama su ja susijusių problemų.

58. Todėl aš siūlau Teisingumo Teismui į antrojo klausimo a punktą atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 5 dalis numato formalų terminą ir neturi būti aiškinama taip, kad asmuo gali pareikšti, jog speciali mokesčio surinkimo tvarka yra netaikoma dėl to, kad buvo praleistas terminas, per kurį valstybės narės privalo pranešti Komisijai apie tokios specialios surinkimo tvarkos buvimą, jei Komisija faktiškai galėjo įvertinti aptariamą surinkimo tvarką ir supažindinti su savo nuomone šiuo klausimu.

2. Antrojo klausimo b punktas

59. Net jei dėl vėluojančio pranešimo pobūdžio speciali PVM už tabako produktus surinkimo tvarka, apie kurią pranešė Nyderlandų Karalystė, netampa netaikytina ir net jei šiuo požiūriu Komisija nenurodė jokių problemų, vis tiek reikia išanalizuoti, ar ši nukrypstanti tvarka atitinka Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalyje nustatytus reikalavimus.

18 — C-74/91, Rink. p. I-5437, 21 punktas.

19 — Tame pačiame kontekste žr. 1989 m. vasario 13 d. Sprendimą *Direct Cosmetics* (5/84, Rink. 617, 22 punktas) ir 1991 m. liepos 11 d. Sprendimą *Lennartz* (C-97/90, Rink. p. I-3795, 33 punktas), kuriame patvirtinama, kad „jei nukrypimas nebuvo konstatuotas laikantis 27 straipsnio, kuris nustato valstybėms narėms pareigą pranešti, nacionalinės mokesčių valdžios institucijos neturi remtis prieš mokesčių mokėtoją nuo Šeštosios direktyvos sistemos nukrypstančiomis nuostatomis".

60. Iš tiesų Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 5 dalis nustato, kad priemonės, priimtos siekiant supaprastinti PVM surinkimo tvarką, turi atitikti šio straipsnio 1 dalyje nustatytas specialias sąlygas. Jos „neturi daryti įtakos, nebent labai nežymiai, mokesčio sumai, mokėtinai galutinio vartojimo etape".

61. Neginčijama, kad PVM surinkimo naudojant fiskalines banderoles tvarka apskritai supaprastina PVM už tabako produktus surinkimą, nes jis surenkamas viename etape. Be to, PVM yra apskaičiuojamas remiantis galutiniam vartotojui skirta kaina. Taigi, kaip Komisija pažymi savo pastabose, aptariama surinkimo tvarka reiškia, kad mokėtino PVM suma įskaičiuojama į produktų kainą jų galutinio vartojimo etape, kaip reikalauja 27 straipsnio 1 dalis. Pagal šią nukrypstančią PVM surinkimo sistemą naudojant privalomas akcizo banderoles ir draudžiant parduoti tabako produktus vartotojams už kitą kainą nei ant banderolių nurodyta mažmeninė kaina, sumokėto mokesčio suma iš principo liks proporcinga apdoroto tabako mažmeninei kainai, nesvarbu, kiek sandorių buvo sudaryta tabako produktų gamybos ir platinimo procese. Iš šios sistemos nematyti, kad ji neatitinka Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalyje nustatytų sąlygų.

62. Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad tokiu atveju, jei, pavyzdžiui, produktai būtų neparduoti arba būtų prarasti tarpininkų ar mažmeninėje prekyboje, arba jei mažmeninėje prekyboje tabako produktai būtų (neteisėtai) parduoti už kitą kainą nei ant banderolių nurodyta mažmeninė kaina, kiltų abejonių dėl atitikimo 27 straipsnio 1 dalyje *in fine* nustatytai specialiai sąlygai. Iš tiesų esant šioms išimtinėms situacijoms gamintojui gali tekti sumokėti daugiau PVM nei PVM, kurį reikėtų sumokėti, jei būtų taikoma Šeštąja direktyva nustatyta įprastinė Bendrijos PVM surinkimo sistema. Todėl galima pagrįstai kelti klausimą dėl tokios nukrypstančios tvarkos įtakos galutinio vartojimo stadijoje mokėtino mokesčio sumai ir ar ji neviršija to, kas yra būtina siekiant tikslų, t. y. supaprastinti mokesčio surinkimo tvarką ir kovoti su sukčiavimu, mokesčio vengimu ir piktnaudžiavimu.

63. Atsižvelgdamas į šį kontekstą aš manau, kad norint padaryti išvadą, jog apskritai PVM surinkimo viename etape, tuo pat metu kaip ir akcizo, tvarka naudojant fiskalines banderoles prieštarauja 27 straipsnio 1 dalyje nustatytam reikalavimui, pagal kurį aptariama supaprastinimo priemonė negali daryti įtakos, „nebent labai nežymiai, mokesčio sumai, apskaičiuojamai galutinio vartojimo etape", nereikėtų remtis akivaizdžiai išimtinėmis aplinkybėmis, pavyzdžiui, atveju, kai tabako produktai neparduodami, arba neteisėto pardavimo atveju, kai mažmeninėje prekyboje tabako produktai parduodami už kitą kainą nei ant fiskalinių banderolių nurodyta mažmeninė kaina. Taip pat reikia

priminti, kad nukrypstanti tvarka gali tapti nesuderinama su 27 straipsnio 1 dalies sąlygomis ne dėl bet kokių nukrypimų, o tik dėl tokių, kurie nėra nedideli. Nyderlandų nukrypstančios tvarkos keliamų galimų pokyčių išimtinis pobūdis ir tai, kad jie nevyksta nuolat ir sistemiškai, neleidžia įrodyti, jog jų visuma padaro daugiau nei nedidelė įtaką galutinio vartojimo stadijoje mokėtino mokesčio sumai.

65. Aptariama nukrypstančia PVM surinkimo tvarka naudojant fiskalines banderoles siekiama prisidėti prie mokesčio surinkimo tvarkos supaprastinimo ir užkirsti kelią sukčiavimui ir mokesčio vengimui. Vertinant visą šią tvarką, ji siekia šio tikslo neviršydama to, kas yra būtina, ir nesudaro didesnių kliūčių Šeštosios direktyvos tikslams įgyvendinti.

64. Be to, reikia pažymėti, kad pagal Teisingumo Teismo praktiką Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 5 dalyje nurodytos nukrypstančios nacionalinės priemonės, kuriomis siekiama supaprastinti mokesčio surinkimo tvarką arba kovoti su sukčiavimu ar mokesčio vengimu, „gali nukrypti nuo Šeštosios direktyvos 11 straipsnyje nurodytos PVM apmokestinamosios vertės tik neperžengdamos šiam tikslui pasiekti griežtai būtinų ribų“ [20]. Leidžiamos tik tokios priemonės, kurios yra „būtinos ir tinkamos įgyvendinant specialų tikslą, kurio jos siekia, ir jei jos daro kuo mažiau įtakos Šeštosios direktyvos tikslams ir principams“ [21].

66. Todėl siūlau Teisingumo Teismui į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo antrojo klausimo b punktą atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 ir 5 dalys turi būti aiškinamos taip, kad speciali PVM už tabako produktus surinkimo tvarka, tokia, kokia nustatyta PVM įstatymo 28 straipsnyje, atitinka joje numatytus reikalavimus ir apskritai neviršija to, kas būtina siekiant supaprastinti mokesčio surinkimo tvarką ir užkirsti kelią sukčiavimui ir mokesčio vengimui.

3. Antrojo klausimo c punktas

67. Palyginti su ankstesniu klausimu, šis paskutinis *Hoge Raad* pateiktas klausimas yra konkrečiau susijęs su už pirmajame klausime apibūdintomis aplinkybėmis dingusių banderolių sumokėto PVM sumų grąži-

20 — 1984 m. balandžio 10 d. Sprendimas *Komisija prieš Belgiją* (324/82, Rink. p. 1861, 29 punktas); 1997 m. gegužės 29 d. Sprendimas *Skripalle* (C-63/96, Rink. p. I-2847, 24 punktas) ir minėto sprendimo *British American Tobacco ir Newman Shipping* 44 punktas.

21 — 2000 m. rugsėjo 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).

nimo ar kompensavimo tvarkos atitiktimi Šeštajai direktyvai, ypač jos 27 straipsnio 1 ir 5 dalims.

68. Kaip ir analizuojant prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pirmąjį klausimą, tai, kad aptariamos fiskalinės banderolės turi tikrąją vertę ir kad jų dingimas kelia tikrą riziką, jog bus sukčiaujama jas naudojant, vaidina esminį vaidmenį atsakant ir į šį paskutinį klausimą. Kaip matyti iš dviejų ankstesnių klausimų analizės, nagrinėjamu atveju tai, kad už tabako produktus mokėtino PVM sumos yra surenkamos naudojant fiskalines banderoles, neprieštarauja Bendrijos teisei. Taigi dėl to, kad šios banderolės, atsižvelgiant į jų savybes ir ant jų nurodytus duomenis, turi jau minėtą tikrąją vertę, suprantama, jog jų dingimo rizikos padalijimo tvarka gali būti pagrįsta prašymą dėl banderolių pateikusio asmens, kuris gavo jas pats ar tarpininkaujant kitam asmeniui, veikiančiam jo sąskaita ir vardu, atsakomybės principu, nes šis asmuo yra geriausioje padėtyje aptariamoms vertybėms stebėti.

69. Žinoma, tokios banderolių praradimo rizikos padalijimo taisyklės taikymas nagrinėjamos bylos aplinkybėmis sukelia labai sunkias finansines pasekmes ūkio subjektui, šiuo atveju *van Landewijck*, praradusiam banderoles ne dėl savo kaltės. Tačiau tokia rizikos padalijimo taisyklė, kuri perkelia riziką banderoles gavusiam asmeniui, kuris faktiškai jas kontroliuoja, turi būti laikoma bendro ir abstraktaus pobūdžio taisykle. Finansinių pasekmių neigiamas pobūdis šaliai, kuriai tenka rizika, yra logiška bet kokios prekių praradimo rizikos padalijimo taisyklės taikymo pasekmė prekybos srityje. Tai negali reikšti, kad tokia bendra taisyklė prieštarauja Šeštajai direktyvai, ypač jos 27 straipsnio 1 ir 5 dalims.

70. Žinoma, pagal aptariamą tvarką, kurioje numatyta, kad negrąžinamos sumos už dingusias, o ne sunaikintas banderoles, praktiniu požiūriu gali susidaryti tokia situacija, kai tie patys tabako produktai bus apmokestinti PVM dvigubai. Tačiau tokią tvarką pateisina motyvai, iš esmės sutampantys su motyvais, nurodytais atsakyme į pirmąjį klausimą. Šiuo atveju šią banderolių dingimo ir vėlesnio sukčiavimo jas naudojant rizikos padalijimo tvarką taip pat pateisina tai, kad „Šeštoji direktyva pripažįsta ir remia tikslą kovoti su sukčiavimu, mokesčio vengimu ir galimu piktnaudžiavimu“ [22].

71. Kyla paskutinis klausimas. Komisija ir ieškovė mano, kad minėtas sprendimas

22 — 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas *Gemeente Leusden ir Holin Groep* (C-487/01 ir C-7/02, Rink. p. I-5337, 76 punktas).

British American Tobacco ir Newman Shipping yra svarbus nagrinėjant šią bylą ir duoda pagrindą teigiamai atsakyti į antrojo klausimo c punktą. Kadangi šiame sprendime Teisingumo Teismas konstatavo, kad tabako produktų vagystė iš sandėlio nėra laikoma prekių tiekimu Šeštosios direktyvos prasme, *a fortiori* taip pat turėtų būti ir toms pačioms prekėms skirtų fiskalinių banderolių praradimo ar vagystės atveju.

72. Aš nepritariu šiai nuomonei. Minėtame sprendime *British American Tobacco ir Newman Shipping* pagal nagrinėjamus Belgijos teisės aktus tabako produktų vagystė buvo laikoma apmokestinimo momentu Šeštosios direktyvos prasme. Šiuo požiūriu Teisingumo Teismas konstatavo, kad valstybė narė negali akcizu apmokestinamų produktų vagystės laikyti vienu iš Šeštojoje direktyvoje numatytų apmokestinimo momentų [23].

73. Tačiau nagrinėjamos bylos faktinės aplinkybės ir Nyderlandų teisės aktai skiriasi nuo minėtos bylos *British American Tobacco ir Newman Shipping* faktinių aplinkybių ir teisės aktų. Pastarojoje byloje ginčijamos nukrypstančios priemonės nebuvo galima pateisinti tabako produktų savininko skatinimo juos saugoti logika. Ji būtų perteklinė savininko atžvilgiu, kuris, jei nėra požymių, kad jis būtų dalyvavęs vagystėje, natūraliai siekia išvengti savo tabako produktų praradimo, ir to visiškai pakanka, kad jis būtų paskatintas saugoti aptariamus produktus. Priešingai, fiskalinių banderolių dingimo atveju, jei nebūtų tokios banderolių gavėjo atsakomybės taisyklės, kokią nagrinėjamoje byloje priėmė Nyderlandų vyriausybė, banderolių gavėjas faktiškai nebūtų skatinamas jas saugoti, jei, banderolėms dingus, jų nesunaikinus, būtų galima lengvai grąžinti ar kompensuoti už jas sumokėtas sumas. Šis skirtumas leidžia atmesti argumentą, kad iš bylos *British American Tobacco ir Newman Shipping a fortiori* išplaukia, kad nagrinėjamoje byloje *van Landewijck* turi turėti teisę į už mokėtino PVM sumos grąžinimą ar kompensavimą.

74. Taigi manau, kad į antrojo klausimo c punktą Teisingumo Teismas turėtų atsakyti, kad sumų, sumokėtų už akcizo banderoles, kurios atitinka mokėtino PVM sumas, grąžinimo pareigos nebuvimas, esant tokioms aplinkybėms, kokios yra nagrinėjamoje byloje, yra suderinamas su Šeštąja direktyva, ypač jos 27 straipsnio 1 ir 5 dalims.

23 — Žr. šio sprendimo 42 ir 48 punktus.

III — Išvada

75. Atsižvelgdamas į išdėstytus argumentus, siūlau Teisingumo Teismui į *Hoge Raad* pateiktus klausimus atsakyti taip:

„1. 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyvos 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole, nuostatos nekliudo valstybėms narėms taikyti tokią teisinę tvarką, pagal kurią šios valstybės finansinę atsakomybę dėl fiskalinių banderolių praradimo nustato prašymus dėl jų pateikusiems asmenims ir banderoles gavusiems asmenims, ir pagal kurią šios valstybės neprivalo grąžinti ar kompensuoti akcizo sumos, sumokėtos pateikus prašymą dėl fiskalinių banderolių, esant tokioms aplinkybėms, kaip yra nagrinėjamoje byloje. Ši teisinė tvarka taip pat atitinka proporcingumo principą.

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 numato formalų terminą ir turi būti aiškinama taip, kad asmuo negali pareikšti, jog speciali mokesčio surinkimo tvarka yra netaikoma dėl to, kad buvo praleistas terminas, per kurį valstybės narės privalo pranešti Komisijai apie tokios specialios surinkimo tvarkos buvimą, jei Komisija faktiškai galėjo įvertinti aptariamą surinkimo tvarką ir supažindinti su savo nuomone šiuo klausimu.

3. Šeštosios direktyvos 77/388 27 straipsnio 1 ir 5 dalys turi būti aiškinamos taip, kad speciali PVM už tabako produktus surinkimo tvarka, kokia nustatyta PVM įstatymo 28 straipsnyje, atitinka joje numatytus reikalavimus ir apskritai neviršija to, kas būtina ir proporcinga siekiant supaprastinti mokesčio surinkimo tvarką ir užkirsti kelią sukčiavimui ir mokesčio vengimui.

4. Sumų, sumokėtų už akcizo banderoles, kurios atitinka mokėtino PVM sumas, grąžinimo pareigos nebuvimas, esant tokioms aplinkybėms, kokios yra nagrinėjamoje byloje, yra suderinamas su Šeštąja direktyva, ypač jos 27 straipsnio 1 ir 5 dalimis."