

Byla C-494/04

Heintz van Landewijck SARL

prieš

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlanden prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Direktyva 92/12/EEB – Akcizas – Fiskaliniai ženklai – Šeštoji PVM direktyva – 2 ir 27 straipsniai – Akcizo banderolių dingimas“

Sprendimo santrauka

1. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Akcizai – Direktyva 92/12*

(Tarybos direktyva 92/12)

2. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Apmokestinamoji vertė*

(Tarybos direktyvos 77/388 27 straipsnio 5 dalis)

3. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Apmokestinamoji vertė*

(Tarybos direktyvos 77/388 27 straipsnio 1 ir 5 dalys)

4. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Apmokestinamoji vertė*

(Tarybos direktyvos 77/388 27 straipsnio 1 ir 5 dalys)

1. Nei Direktyva 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole, nei proporcingumo principas nedraudžia valstyboms, kurios pasinaudojo teise nustatyti, kad jų teritorijoje vartojimui išleidžiami produktai turėtų fiskalinius ženklus, priimti teisės aktus, kurie nenumato sumokėto akcizo mokesčio grąžinimo, jei akcizo banderolys dinga prieš jas priklijuojant ant tabako produktų ir jei tai įvyko ne dėl *force majeure* arba nelaimingo atsitikimo bei nebuvo nustatyta, kad banderolys buvo sunaikintas arba tapo visiškai nenaudotinas, taip nustatydami finansinį atsakomybę už šio banderolio praradimą jas įsigijusiam asmeniui.

Iš tiesų nacionaliniai teisės aktai, kurie akcizo banderolės įsigijusiam asmeniui suteiktą teisę grąžinimui remiantis tik jų dingimu, galėtų skatinti piktnaudžiavimą ir sukčiavimą. Tačiau piktnaudžiavimo ir sukčiavimo prevencija yra vienas iš Bendrijos teisės aktų siekiamų tikslų. Taigi nacionalinis taisyklės, fiskalinis banderolių dingimo atveju finansinį atsakomybę nustatančios jas įsigijusiam asmeniui, padeda įgyvendinti sukčiavimo naudojant šias banderolės prevencijos tikslus.

(žr. 43–44 ir 46 punktus ir rezoliucin?s dalies 1 punkt?)

2. Šeštosios direktyvos 77/388 d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo 27 straipsnio 5 dalis turi b?ti aiškinama taip, kad pranešimo termino nesilaikymas n?ra esminis proced?ros pažeidimas, d?l kurio nukrypstanti priemon?, apie kuri? pranešta pav?luotai, tampa netaikoma.

Šiuo atveju pav?luotai pateiktas pranešimas apie esam? nukrypstan?i? priemon? negali tur?ti toki? pa?i? pasekmi? kaip nepranešimas apie nauj? nukrypstan?i? priemon?, kuriai reikia Tarybos leidimo. Iš ties? Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 5 dalis nenumato jokios sankcijos už pranešimo termino nesilaikym?. Be to, numatyto pranešimo tikslas n?ra gauti Komisijos leidim?, o tik j? informuoti apie atitinkam? priemon? ir sudaryti jai galimybes j? ?vertinti.

(žr. 49–51 punktus ir rezoliucin?s dalies 2 punkt?)

3. Šeštosios direktyvos 77/388 d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo 27 straipsnio 1 ir 5 dalys turi b?ti aiškinamos taip, kad nukrypstanti prid?tin?s vert?s mokes?io surinkimo tvarka, naudojant fiskalines banderoles, atitinka šiose direktyvos nuostatose numatytus reikalavimus ir neviršija to, kas yra b?tina, siekiant supaprastinti mokes?io surinkimo tvark?.

Iš ties? Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalis draudžia tik priemones, kurios gali daryti didel? ?tak? galutinio vartojimo stadijoje mok?tino mokes?io sumai. Ta?iau neatrodo, jog atvej?, kuriais mokes?io surinkimo tvarkos, naudojant fiskalines banderoles, gali pakeisti galutinio vartojimo stadijoje mok?tin? mokest?, pob?dis leist? tvirtinti, kad ši tvarka gali daryti didel? ?tak? šiai sumai.

(žr. 57–58, 60 punktus ir rezoliucin?s dalies 3 punkt?)

4. Sum?, sumok?t? ?sigyjant akcizo banderoles, kurios atitinka prid?tin?s vert?s mokest?, jei šios banderol?s dingio prieš jas priklijuojant ant atitinkam? produkt? ir jei jos dingio ne d?l *force majeure* arba nelaimingo atsitikimo bei nebuvo nustatyta, kad šios banderol?s buvo sunaikintos arba tapo visiškai nenaudotinos, gr?žinimo pareigos nebuvimas neprieštarauja Šeštajai direktyvai 77/388 d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo, ypa? jos 27 straipsnio 1 ir 5 dalims.

Iš ties? nacionalin?s taisykl?s, fiskalini? banderoli? dingimo atveju nustatan?ios finansin? atsakomyb? jas ?sigijusiam asmeniui, padeda ?gyvendinti suk?iavimo naudojant šias banderoles prevencijos tiksl?. Be to, šios nacionalin?s taisykl?s neviršija to, kas yra b?tina siekiant šio tikslo, tod?l kad jos, be kita ko, neatmeta galimyb?s gr?žinti ar kompensuoti kitais atvejais, pavyzdžiui, praradus banderoles d?l nelaimingo atsitikimo ar *force majeure*.

Be to, fiskalin?s banderol?s juos ?sigijusiam asmeniui n?ra mok?tinas mokestis tiesiogine prasme, bet turi tikr?j? vert?. Tod?l yra pateisinama, kad šias banderoles ?sigij?s asmuo turi apsisaugoti nuo j? dingimo rizikos ir, esant reikalui, patirti šio dingimo finansines pasekmes, net jei d?l to tam tikrais atvejais tie patys produktai gal?t? b?ti du kartus apmokestinti prid?tin?s vert?s mokes?iu.

(žr. 62–63 punktus ir rezoliucin?s dalies 4 punkt?)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija)

SPRENDIMAS

2006 m. birželio 15 d. (*)

„Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Direktyva 92/12/EEB – Akcizas – Fiskaliniai ženklai – Šeštoji PVM direktyva – 2 ir 27 straipsniai – Akcizo banderolių dingimas“

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. Löhmus ir A. Ó Caoimh,

generalinis advokatas M. Poiares Maduro,

kancleris R. Grass,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Heintz van Landewijck SARL*, atstovaujamos advokatai A. E. van der Voort Maarschalk ir R. Meijer,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos H. G. Sevenster ir V. 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 statymų derinimo – Bendra pridėtinų vertės mokesčių sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva), būtent jos 27 straipsnio 1 ir 5 dalis, 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 banderolius, kurios dingo iki jas priklijuojant ant tabako produktų, kuriems jos buvo skirtos, sąsigijimui.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

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

„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 šio produktų išgabėnimas, įskaitant ir neteisėtą, iš laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimo;
- b) bet kokia šio produktų gamyba, įskaitant ir neteisėtą, kitaip nei taikant šiems produktams laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimą;
- c) šio 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 mokesčių apskaičiavimo bei mokėjimo procedūras.“

4 Tos pačios direktyvos 14 straipsnio 1 dalis nustato:

„galiotieji sandėlių savininkai atleidžiami nuo mokesčių 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 galiotos institucijos. Jie taip pat atleidžiami nuo mokesčių už produktus, kurie taikant laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimą produktų gaminimo, perdirbimo, sandėliavimo bei gabėnimo 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 gabėnamų produktų.“

5 Minėtose 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 tokios apdoroto tabako suvartojimui, (OL L 291, p. 40, toliau – Apdoroto tabako direktyva) 10 straipsnis:

„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 prekybos administracinio arba techninio 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:

„Pridėtinų vertės mokesčių apmokestinamas:

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

9 Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalis numato:

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

10 Pagal minėtos direktyvos 10 straipsnis:

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

b) Mokestis tampa „mokėtinas“, kai mokesčio administratorius pagal tuo metu galiojančius statymus įgyja teisę reikalauti mokesčio iš asmens, kuris tas mokestis turi sumokėti, nors mokėjimo terminas gali būti ir atidėtas.

2. Apmokestinimo momentas įvyksta ir mokestis tampa mokėtinas, kai prekės pristatomos ar paslaugos atliekamos.

<...>“

11 Pagal tos pačios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą apmokestinamųjų vertę teikiamų paslaugų atveju sudaro viskas, kas sudaro atlygą, 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 mokesčių taikymo tvarka arba užkirstas kelias tam tikriems mokesčių vengimo ar piktnaudžiavimo atvejams. Priemonės, skirtos mokesčių surinkimo tvarkai supaprastinti, neturi daryti žalos, nebent labai nežymiai, mokesčių sumai, apskaičiuojamai galutinio vartojimo etape.

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

<...>

5. Tos valstybų narės, kurios 1977 m. sausio 1 d. taiko specialias 1 dalyje nurodytas rūšies priemones, gali ir toliau jas išlaikyti su sąlyga, kad apie tokias priemones iki 1978 m. sausio 1 d. jos praneša Komisijai, ir su sąlyga, kad tais atvejais, kai tokie nukrypimai skirti mokesčių 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 valstybų 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 mokesčių apmokestinami:

<...>

f. tabako produktai.

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

15 Minuto 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 trečiųsias valstybes ar joms taikomos Bendrijos muitinės procedūros, prieš išgabenant jas į trečiųsias 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 galiotasis sandėlio savininkas tabako produktams ir prekybininkas, kuris prikljuoja akcizo banderoles ant šių produktų ne Nyderlandų teritorijoje, gali būti pateikti prašymai dėl akcizo banderolių mokesčių tarnybos inspektoriumi (toliau – inspektorius).

18 Šio įstatymo 76 straipsnis nustato:

„1. Akcizo suma, kuri sudaro akcizo banderolių mokestinę vertę, 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 prikljuotos 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 numatytais sąlygomis ir apribojimais, nustato taisykles dėl pateikus prašymą dėl akcizo banderolių sumokėtos ar mokėtinos sumos kompensavimo ar grąžinimo, (jei jos):

a) jį prašiusio ūkio subjekto yra grąžintos;

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

c) sunaikintos, kontroliuojant administratoriumi.“

21 Pastarųjų nuostatų gyvendino Akcizo įstatymo gyvendinimo 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 neatidžiodamas 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, ją renkant tik viename tabako produkto išleidimo ir prekybos etape, išleidžiant iš sandėlio ar importuojant, pagal akcizo atveju taikomą sistemą ir, antra, kovoti su sukčiavimu, nes mažmeninė prekyba nėra traukta į apmokestinimo procesą.

25 Ši tvarka egzistavo 1977 m. sausio 1 dieną. Nyderlandų vyriausybę, 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 licencijas.

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 įgaliotojo bendrovė *Securicor Omega* jai pristatyti šias banderoles.

28 1998 m. spalio 9 d. inspektorius apskaičiavo *Landewijck* mokėtinas sumas už šias dvi įkines 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 aptariamą banderoles, pateiktą pagal Akcizo įstatymo 79 straipsnio 3 dalies ir šio įstatymo įgyvendinimo 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 *Gerechthof te Amsterdam* (Amsterdamo apeliacinis teismas) pareiškėtas ieškinyje dėl šio atmetimo taip pat buvo pripažintas nepagrįstu. Pastarasis tvirtino, pirma, kad ieškovas nepakankamai įtikinamai įrodė, jog banderolis nėra, nei kad rizika, jog jos dar gali būti panaudotos, yra nedidelė, o todėl banderolis 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, *Gerechthof* nusprendė, kad prašymas sugrąžinti PVM turi būti atmestas dėl to pačio motyvo, kaip ir atsisakymas sugrąžinti akcizo mokestį.

35 *Landewijck* pateikė kasacinį skundą *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis teismas). Pastarasis pažymėjo, kad *Gerechthof* teisingai taikė Akcizo įstatymo 79 straipsnio 3 dalies b punktą. Tačiau jam vis dėlto kilo klausimas, ar atsisakymas grąžinti ar kompensuoti *Landewijck* pagrindiniame byloje neprieštaravo kai kurioms Akcizo direktyvos nuostatomis, 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*, atsižvelgdama į 1992 m. spalio 27 d. Sprendimą *Komisija prieš Vokietiją* (C/74/91, Rink. p. I/5437), svarstė, ar pavoluotai, t. y. 1979 m. birželio 12 d., pranešus Komisijai apie šią tvarką turėjo kilti tokios pašios pasekmės, kaip ir nepranešus, t. y. šios tvarkos netaikant asmenims, besiremiantiems tokiu pažeidimu. *Hoge Raad der Nederlanden* pridūrė, kad netgi darant prielaidą, jog pavoluotai pateiktas pranešimas nedaro minėtos tvarkos negaliojančia, reikia dar patikrinti, ar pastaroji atitinka Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalies reikalavimus.

38 Tokiomis aplinkybomis *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 nuostatas, pagal kurias, kaip ir šiuo atveju, jos privalo grąžinti ar kompensuoti kaip akcizo mokestį sumokėtas ar mokėtinas sumas, kai yra pateiktas prašymas dėl akcizo banderolio, kai prašantis asmuo (kuris yra galiojantis sandėlio savininkas) nepanaudojo ir negalės panaudoti banderolio, kurios dingo prieš jas priklijuojant ant akcizų apmokestinamą produktą, o trečiosios šalys negalėjo panaudoti ir nepanaudos šio banderolio teisėtai, nors negalima atmesti to, kad jos panaudojo ar galės panaudoti banderoles, jas priklijuodamos ant apdoroto tabako, kuris pateikiamas prekyboje neteisėtai?

2. a) Ar Šeštoji direktyva, ypač jos 27 straipsnio 1 ir 5 dalys, turi būti aiškinama taip, kad aplinkybų, 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 Devintoja direktyva, reiškia, kad jei asmuo remiasi šio nustatyto termino nesilaikymu po to, kai buvo pranešta, ši specialio 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 specialio mokesčio nuo apdoroto tabako surinkimo procedūra turi būti netaikoma tuo pagrindu, kad ji yra nesuderinama su minėtose direktyvos nuostatose numatytais reikalavimais?

c) Jei atsakymas ? 2 klausimo b punkt? yra neigiamas, ar Šeštoji direktyva, ypa? jos 27 straipsnio 1 ir 5 dalys turi b?ti aiškinamos taip, kad joms prieštarauja PVM negr?žinimas, esant pirmajame klausime nurodytoms aplinkyb?ms?“

D?I prejudicini? klausim?

D?I pirmojo klausimo

39 Akcizo direktyvos 21 straipsnio 1 dalis valstyb?ms nar?ms pripaž?sta galimyb? apr?pinti fiskaliniais ženklais j? teritorijoje vartojimui išleidžiamus produktus. Taip pat Apdoroto tabako direktyvos 10 straipsnio 1 dalis numato, kad akcizo surinkimo taisykli? derinimo pirmesniuose etapuose iš esm?s pastarasis surenkamas naudojant fiskalin? ženklinim?.

40 Akcizo direktyvos 22 straipsnio 2 dalies d punktas, be kita ko, numato galimyb? susigr?žinti akciz? iš fiskalinius ženklus išdavusios valstyb?s nar?s už mokes?ius atsakingos institucijos, jei ši? ženkl? sunaikinim? nustat? juos išdavusios valstyb?s nar?s už mokes?ius atsakinga institucija.

41 Ta?iau Akcizo direktyvoje n?ra jokios nuostatos, susijusios su toki? ženkl? dingimu. Tod?l manytina, kad ši direktyva leidžia valstyb?ms nar?ms nustatyti tokio dingimo pasekmes. Ta?iau min?ta direktyva neturi b?ti aiškinama taip, kad ji kliudo valstyb?ms nar?ms nustatyti taisykles, kurios fiskalini? banderoli? dingimo atveju finansin? atsakomyb? d?l ši? banderoli? praradimo nustato juos ?sigijusiam asmeniui.

42 Taip pat tokios nacionalin?s taisykl?s neturi b?ti laikomos prieštaraujan?iomis proporcingumo principui.

43 Iš ties? nacionaliniai teis?s aktai, kurie akcizo banderoles ?sigijusiam asmeniui suteikt? teis? ? gr?žinim? remiantis tik j? dingimu, gal?t? skatinti piktnaudžiavim? ir suk?iavim?. Ta?iau piktnaudžiavimo ir suk?iavimo prevencija yra vienas iš Bendrijos teis?s akt? siekiam? tiksl?.

44 Taigi nacionalin?s taisykl?s, kaip ir nagrin?jamos pagrindin?je byloje, fiskalini? banderoli? dingimo atveju finansin? atsakomyb? nustatan?ios jas ?sigijusiam asmeniui, padeda ?gyvendinti suk?iavimo naudojant šias banderoles prevencijos tiksl?. Be to, šie nacionaliniai teis?s aktai neviršija to, kas yra reikalinga siekiant šio tikslo, nes jie neatmeta galimyb?s susigr?žinti ar gauti kompensacij? kitais atvejais, pavyzdžiui, banderoles praradus d?l nelaimingo atsitikimo ar *force majeure*.

45 Šiuo atžvilgiu argumentas, kad piktnaudžiavimo dingusiomis banderol?mis rizika yra minimali esant konkre?ioms pagrindin?s bylos aplinkyb?ms, neturi ?takos atsakymui, kur? reikia duoti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui, nes ši piktnaudžiavimo rizika n?ra nereali.

46 Tod?l ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti, kad nei Akcizo direktyva, nei proporcingumo principas nedraudžia valstyb?ms nar?ms priimti teis?s akt?, kurie nenumato tokiomis aplinkyb?mis, kokios yra pagrindin?je byloje, sumok?to akcizo mokes?io gr?žinimo, taip nustatydami finansin? atsakomyb? už fiskalini? banderoli? praradim? jas ?sigijusiam asmeniui.

D?I antrojo klausimo a punkto

47 Šiuo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar aplinkyb?, jog valstyb? nar? Komisijai praneš?, kad ji nor?t? išlaikyti speciali? mokes?io nuo apdoroto tabako surinkimo proced?r?, pasibaigus Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 5 dalyje nustatytam terminui, kuris buvo prat?stas Devint?ja direktyva, reiškia, jog ši mokes?io 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 valstyboms narėms jos 27 straipsnio 2 dalyje, neturi būti nukreipta prieš mokesčių mokėtoją (žr. bėtent 1989 m. vasario 13 d. Sprendimo *Direct Cosmetics*, 5/84, Rink. p. 617, 37 punktų ir 1991 m. liepos 11 d. Sprendimo *Lennartz*, C-97/90, Rink. p. I-3795, 33 punktų). 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 valstybės narės, 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. priemonė įtakos, nebent labai nedidelės, mokesčių sumai, apskaičiuojamai galutinio vartojimo etape, nebuvimui.

50 Pavuluotai pateiktas pranešimas apie nukrypstančią priemonę neturėtų būti 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 pavuluotai.

51 Todėl antrojo klausimo a punktu 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 pavuluotai, 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 mokesčių 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 mokesčių surinkimo tvarka arba užkirstas kelias tam tikriems mokesčių 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 punktų). Jos gali nukrypti nuo Šeštosios direktyvos 11 straipsnyje nurodytos apmokestinamosios vertės tik neperžengdamos šiam tikslui pasiekti griežtai būtiną ribą (1997 m. gegužės 29 d. Sprendimo *Skripalle*, C-63/96, Rink. p. I-2847, 24 punktas). Be to, jos turi būti būtinios 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 mokesčių surinkimą, kuris dėl šios nukrypstančios tvarkos atliekamas tik viename produktų patekimo į prekybą etape.

55 Be to, ši tvarka ?skai?iuoja mok?tino PVM sum? prie produkt? kainos j? galutinio vartojimo etape, o tai atitinka Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalies reikalavimus.

56 Tiesa, kad esant tam tikroms aplinkyb?ms, pavyzdžiui, praradus produktus, nuostolingai juos pardavus ar neteis?tai pardavus už kit? kain? nei ant banderoli? nurodyta mažmenin? kaina, gamintojas tur?t? sumok?ti didesn? PVM sum? nei ta, kuri b?t? gauta taikant Bendrijos teis?s bendr? PVM surinkimo sistem?.

57 Tik galimyb?s, kad susidarys tokios aplinkyb?s, nepakanka nuspr?sti, jog nukrypstanti PVM surinkimo tvarka, naudojant fiskalines banderoles, neatitinka Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalyje apibr?žt? kriterij?. Iš ties? šis straipsnis nedraudžia tik priemoni?, kurios gali daryti didel? ?tak? galutinio vartojimo stadijoje mok?tino mokes?io sumai.

58 Ta?iau neatrodo, jog aplinkybi?, kuriomis mokes?io surinkimo tvarka, naudojant banderoles, gali pakeisti galutinio vartojimo stadijoje mok?tin? mokest?, pob?dis leist? tvirtinti, kad ši tvarka gali daryti didel? ?tak? galutinio vartojimo stadijoje mok?tino mokes?io sumai. Tod?l tokia tvarka nepažeidžia Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalyje apibr?žt? kriterij?.

59 D?l t? pa?i? priežas?i? ji neviršija to, kas yra b?tina siekiant supaprastinti PVM surinkimo tvark?.

60 Tod?l prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 ir 5 dalys turi b?ti aiškinamos taip, jog nukrypstanti PVM surinkimo tvarka, naudojant fiskalines banderoles, kokia nustatyta PVM ?statymo 28 straipsnyje, atitinka šiose direktyvos nuostatose numatytus reikalavimus ir neviršija to, kas yra b?tina siekiant supaprastinti mokes?io surinkimo tvark?.

D?l antrojo klausimo c punkto

61 Šiuo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas Teisingumo Teismo klausia, ar Šeštoji direktyva, b?tent jos 27 straipsnio 1 ir 5 dalys, turi b?ti aiškinama taip, kad PVM negr?žinimas tokiomis aplinkyb?mis, kokios yra pagrindin?je byloje, prieštarauja min?tai direktyvai.

62 Taigi, kaip buvo pažym?ta šio sprendimo 44 punkte, nacionalin?s taisykl?s, fiskalini? banderoli? dingimo atveju nustatan?ios finansin? atsakomyb? jas ?sigijusiam asmeniui, padeda ?gyvendinti suk?iavimo naudojant šias banderoles prevencijos tiksl?. Be to, šios nacionalin?s taisykl?s neviršija to, kas yra b?tina siekiant šio tikslo, tod?l kad jos, be kita ko, neatmeta galimyb?s gr?žinti ar kompensuoti kitais atvejais, pavyzdžiui, praradus banderoles d?l nelaimingo atsitikimo ar *force majeure*.

63 Be to, ties? sakant, fiskalin?s banderol?s juos ?sigijusiam asmeniui n?ra mok?tinas mokestis, bet turi tikr?j? vert?. Tod?l yra pateisinama, kad šias banderoles ?sigij?s asmuo turi apsisaugoti nuo j? dingimo rizikos ir, esant reikalui, patirti šio dingimo finansines pasekmes, net jei d?l to tam tikrais atvejais tie patys produktai gal?t? b?ti apmokestinti dvigubai.

64 Galiausiai, priešingai nei tvirtina Komisija ir *Landewijck*, atsakymo ? š? klausim? n?ra sprendime, kur? Teisingumo Teismas pri?m? 2005 m. liepos 14 d. Sprendime *British American Tobacco ir Newman Shipping* (C?435/03, Rink. p. I?7077). Teisingumo Teismas šiuo sprendimu b?tent nutar?, pirma, kad prek? vagyst? n?ra laikoma prek? tiekimu už atlyg? Šeštosios direktyvos 2 straipsnio prasme ir tod?l negali b?ti apmokestinama PVM, ir, antra, kad aplinkyb?, jog prek?s apmokestinamos akcizu, neturi jokios reikšm?s šiam nagrin?jimui.

65 Iš tikr?j? banderoli? dingimas, priešingai nei prek? vagyst?, neturi jokios reikšm?s pa?iai apmokestinamajai vertei. Apdorotas tabakas, kuriam buvo ?sigytos banderol?s, vis dar gali b?ti išleistas ? prekyb? ir vis dar gali atsirasti mok?tinas PVM, kaip ir mok?tinas akcizas. Be to, yra pateisinamas, kaip buvo pirmiau min?ta, banderol?s ?sigijusio asmens apsisaugojimo nuo j? dingimo rizikos skatinimas, o skatinti prek? savinink? saugoti prekes ir apsisaugoti nuo vagyst?s rizikos tikriausiai n?ra b?tina.

66 Tod?l Komisija ir *Landewijck* nepagrind? tvirtinimo, jog *a fortiori* iš min?to sprendimo *British American Tobacco ir Newman Shipping* matyti, kad dingus fiskalin?ms banderol?ms egzistuoja teis? ? sumok?t? PVM sum? gr?žinim? ar kompensavim?.

67 Taigi ? pastar?j? klausim? reikia atsakyti taip, kad sum?, sumok?t? ?sigyjant akcizo banderol?s, kurios atitinka PVM, gr?žinimo pareigos nebuvimas, esant tokioms aplinkyb?ms, kokios yra pagrindin?je byloje, neprieštarauja Šeštajai direktyvai, ypa? jos 27 straipsnio 1 ir 5 dalims.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (tre?ioji kolegija) nusprendžia:

1. **Nei 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyva 92/12/EEB d?l bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir j? laikymu, jud?jimu ir kontrole, nei proporcingumo principas nedraudžia valstyb?ms nar?ms priimti teis?s akt?, kurie nenumato sumok?t? akcizo mokes?io gr?žinimo, jei akcizo banderol?s ding? prieš jas priklijuojant ant tabako produkt? ir jei jos ding? ne d?l *force majeure* arba nelaimingo atsitikimo bei nebuvo nustatyta, kad banderol?s buvo sunaikintos arba tapo visiškai nenaudotinos, taip nustatydami finansin? atsakomyb? už fiskalini? banderoli? praradim? jas ?sigijusiam asmeniui.**

2. **1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?io ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas 27 straipsnio 5 dalis turi b?ti aiškinama taip, kad pranešimo termino nesilaikymas n?ra esminis proced?ros pažeidimas, d?l kurio nukrypstanti priemon?, apie kuri? pranešta pav?luotai, tampa netaikoma.**

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

4. **Sum?, sumok?t? ?sigyjant akcizo banderol?s, kurios atitinka prid?tin?s vert?s mokes?, jei akcizo banderol?s ding? prieš jas priklijuojant ant tabako produkt? ir jei jos ding? ne d?l *force majeure* arba nelaimingo atsitikimo bei nebuvo nustatyta, kad šios banderol?s buvo sunaikintos arba tapo visiškai nenaudotinos, gr?žinimo pareigos nebuvimas neprieštarauja Šeštajai direktyvai 77/388, ypa? jos 27 straipsnio 1 ir 5 dalims.**

Parašai.

* Proceso kalba: oland?.