

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS
2005 m. liepos 14 d. *

Byloje C-435/03

dėl *hof van beroep te Antwerpen* (Belgija) 2003 m. spalio 7 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2003 m. spalio 14 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

British American Tobacco International Ltd,

Newman Shipping & Agency Company NV

prieš

Belgische Staat,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teisėjai A. Borg Barthet, A. La Pergola, J.-P. Puissochet (pranešėjas) ir J. Malenovský,

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

* Proceso kalba: olandų.

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- British American Tobacco International Ltd, atstovaujamos *advocaat* M. Houben, įgalioto *solicitor* S. Crosby,
- *Newman Shipping & Agency Company NV*, atstovaujamos *advocaten* G. Huyghe ir P. Hoogmartens,
- Belgijos vyriausybės, iš pradžių atstovaujamos D. Haven, vėliau – M. Wimmer, padedamų advokato M. van der Woude,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos S. Spyropoulos ir M. Tassopoulou,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos L. Ström van Lier ir A. Weimar,

susipažinęs su 2005 m. gegužės 25 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos šeštosios 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 – direktyva) 2, 5 ir 27 straipsnių aiškinimu.
- 2 Šis prašymas buvo pateiktas ginče tarp *British American Tobacco International Ltd* (toliau – *BATI*) bei *Newman Shipping & Agency Company NV* (toliau – *Newman*) bendrovių ir *Belgische Staat* dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) sumokėjimo už apdorotą tabaką, saugotą muitinės sandėlyje ir deklaruotą kaip pavogtą.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

- 3 Pagal direktyvos 2 straipsnį:

„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.“

4 Direktyvos 5 straipsnio 1 dalis nustato:

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

5 Direktyvos 10 straipsnio 1 ir 2 dalys numato:

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

b) Mokestis tampa „mokėtinas“, kai mokesčio administratorius pagal tuo metu galiojantį įstatymą įgyja teisę reikalauti mokesčio iš asmens, kuris tą mokestį turi sumokėti, nors mokėjimo terminas gali būti ir atidėtas.

2. Apmokestinimo momentas įvyksta ir mokestis tampa mokėtinas, kai prekės pristatomos ar paslaugos atliekamos <...>“ (Pataisytas vertimas)

- 6 Pagal direktyvos 11 straipsnį apmokestinamąją vertę sudaro – tiekiamų prekių atveju – viskas, kas sudaro atlygį, kuris yra ar turi būti tiekėjo gautas iš pirkėjo, kliento ar trečiosios šalies už tokias prekes ar paslaugas.
- 7 Pagal direktyvos 27 straipsnį „Supaprastintos procedūros“:

„1. Taryba Komisijos pasiūlymu vieningai gali leisti bet kuriai valstybei imtis specialių priemonių, nukrypstant nuo direktyvos nuostatų, kad būtų supaprastinta mokesčio surinkimo tvarka arba užkirstas kelias tam tikriems mokesčių slėpimo ar vengimo atvejams. Priemonės, skirtos mokesčio surinkimo tvarkai supaprastinti, neturi daryti įtakos, nebent labai nedidelę, mokesčio sumai, mokėtinai galutinio vartojimo etape.

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

<...>

5. Tos valstybės narės, kurios 1977 m. sausio 1 d. taiko specialias 1 dalyje nurodytas rūšies priemones, gali ir toliau jas išlaikyti su sąlyga, kad apie tokias priemones iki 1978 m. sausio 1 d. jos praneša Komisijai, ir su sąlyga, kad tais atvejais, kai tokie nukrypimai skirti supaprastinti mokesčio surinkimo tvarką, jos atitiktų 1 dalyje nustatytus reikalavimus.“ (Pataisytas vertimas)

- 8 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyva 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole (OL L 76, p. 1) pagal jos 3 straipsnio 1 dalį yra taikoma ir apdorotam tabakui.

- 9 Direktyvos 92/12 6 straipsnio 1 dalis numato:

„Akcizas tampa mokėtinas, kai produktai pateikiami vartoti arba nustačius trūkumus, kuriems esant akcizas turi būti sumokėtas pagal 14 straipsnio 3 dalį.

Akcizais apmokestinamų produktų pateikimas vartojimui – tai:

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

<...>“

Nacionalinės teisės aktai

- 10 Belgijos PVM kodekso 58 straipsnio 1 dalis nustato:

„Už apdorotą tabaką, kuris buvo importuotas, įsigytas 25 b straipsnio prasme arba pagamintas Belgijoje, mokestis renkamas visais atvejais, kai pagal įstatymus ar kitus teisės aktus, susijusius su tabako apmokestinimo tvarka, turi būti mokamas akcizas
<...>

<...>

Taip renkamas mokestis atitinka mokestį, kuriuo apmokestinamas apdoroto tabako importas, įgijimas Bendrijos viduje ir tiekimas.

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

- 11 PVM kodekso 58 straipsnio 1 dalis galiojo direktyvos priėmimo metu. 1977 m. gruodžio 19 d. Belgijos Karalystė pagal šios direktyvos 27 straipsnio 5 dalį pranešė apie šį 58 straipsnį Komisijai. Šio pranešimo tekstas buvo toks:

„B. Išankstinis mokesčio sumokėjimas.

1. Apdoroto tabako gaminiai.

Siekiant palengvinti PVM surinkimo kontrolę šiame sektoriuje, mokestis už tabako gaminių importą ir tiekimą renkamas tuo pačiu metu kaip ir akcizas. Gamintojas ar importuotojas įsigydamas banderoles moka PVM, apskaičiuojamą nuo vartotojo mokamos kainos. Vėlesniais etapais pridėtinės vertės mokestis nerenkamas, bet jokia atskaita iš tiesų negali būti atliekama. Už kiekvieną tabako gaminių pardavimą turi būti pateikiamos sąskaitos su įskaičiuotu mokesčiu <...>“

- 12 Pagal 1992 m. gruodžio 29 d. Karaliaus nutarimo Nr. 13 dėl pridėtinės vertės mokesčio apdorotam tabakui (1992 m. gruodžio 31 d. *Belgisch Staatsblad*, p. 28086, toliau – Karaliaus nutarimas Nr. 13) 1 straipsnį:

„Pridėtinės vertės mokestis už apdorotą tabaką <...> mokėtinas tuo pačiu metu, kaip ir akcizas.

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 13 Bendrovė *Newman* eksploatuoja muitinės sandėlį Antverpene, kuriame buvo sandėliuojamas apdorotas tabakas, pagamintas ir supakuotas Belgijoje įmonės *BATI*, šių prekių savininkės. Šios prekės nebuvo paženklintos jokia banderole.
- 14 1995 m. gruodžio 4 d., 1996 m. sausio 29 d. ir naktį iš 1998 m. birželio 14 d. į 15 d. buvo vagiamos cigaretės iš šio sandėlio. Apie šias vagystes buvo pranešta policijos tarnyboms.
- 15 Belgijos muitų ir akcizų administravimo institucija pateikė *Newman* mokestinį pranešimą, nurodantį už trūkstamas cigaretes sumokėti akcizo ir pridėtinės vertės mokesčius pagal PVM kodekso 58 straipsnio 1 dalyje nustatytą tvarką. Po nesėkmingų skundų *Newman*, laikydamosi visų su PVM susijusių reikalavimų, sumokėjo visas reikalaujamas sumas. Visas minėtas sumas *BATI* grąžino *Newman*.

- 16 *Newman ir BATI* pareiškė ieškinį *rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen* prieš *Belgische Staat* dėl sumokėtų sumų grąžinimo.
- 17 2001 m. balandžio 4 d. Sprendimu šis ieškinys buvo atmestas. Šiuo sprendimu minėtas teismas konstatavo, kad po vagystės atsirado pareiga mokėti akcizą už trūkstamas prekes ir todėl, remiantis PVM kodekso 58 straipsnio 1 dalimi bei Karaliaus nutarimo Nr. 13 1 straipsniu, už minėtas prekes PVM taip pat mokėtinas. Be to, *rechtbank van eerste aanleg* nusprendė, kad šiomis nuostatomis siekta supaprastinti mokesčio surinkimo tvarką ir kad jos atitinka direktyvos 27 straipsnį.
- 18 2001 m. gegužės 7 d. ieškovės pagrindinėje byloje dėl šio sprendimo pateikė apeliaciją *hof van beroep te Antwerpen*.
- 19 Dėl akcizo minėtas teismas konstatavo, kad šalys susitarė ir įvykdė, kas buvo susitarta, o tai užbaigia ginčą dėl šio mokesčio mokėjimo.
- 20 Dėl PVM *hof van beroep te Antwerpen* pareiškė, kad jei pirmosios instancijos teisme muitų ir akcizų administravimo institucijos nuomonei buvo pritarta, nagrinėti, ar prekių vagystė gali būti laikoma „prekių tiekimu“ direktyvos prasme, nereikia. PVM apmokestinimo momentu yra laikomas akcizo surinkimo momentas, bet ne prekių tiekimas ar jų importas.

- 21 Manydamas, kad ieškovių pagrindinėje byloje pateiktas ieškinio pagrindas, susijęs su PVM kodekso 58 straipsnio 1 dalyje ir Karaliaus nutarimo Nr. 13 1 straipsnyje nustatytos tvarkos neatitiktimi direktyvai, yra svarus, *hof van beroep te Antwerpen* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar pagal <...> direktyvą (PVM) gali būti apmokestinamas tiekimas:

— kai nėra jokio atlyginimo ar susitarimo dėl atlygio?

— kai neperduota teisė laisvai disponuoti prekėmis kaip savininkui?

— kai prekės negalėjo būti pateiktos į rinką legaliai, nes tai pavogti daiktai ir kontrabandinės prekės?

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

3. Jei už akcizu apmokestinamus gaminius joks mokestis iš anksto neatskaitomas, ar panašiu atveju (PVM) atskaitymas iš anksto atitinka <...> direktyvos nuostatas?

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

5. Ar valstybė narė, pagal <...> direktyvos 27 straipsnio 5 dalį pranešusi apie išankstinį (PVM) sumokėjimą įsigyjant banderolės, turi teisę išplėsti (PVM) apmokestinamų sandorių rūšis, pavyzdžiui, apmokestinti (PVM) akcizu apmokestinamus gaminius, pavogtus iš muitinės sandėlio?“

Dėl prejudicinių klausimų tinkamumo

- 22 Pirmiausia reikia atsakyti į Belgijos vyriausybės argumentus, jog prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo užduoti klausimai yra netinkami ir turėtų būti visiškai performuluoti.

- 23 Belgijos vyriausybė tvirtina, kad šie klausimai pateikti dėl klaidingo PVM kodekso 58 straipsnio 1 dalies, kurią Taryba leido išlaikyti pagal direktyvos 27 straipsnio 5 dalį, aiškinimo.

- 24 Šių nuostatų vienintelis tikslas – palengvinti PVM surinkimą iki įvyksta apmokestinamasis momentas, o ne sukurti direktyvoje nenumatytą naują apmokestinamųjų sandorių rūšį. Taip sumokėtą PVM valstybė galutinai gaus tik tuo atveju, jei ši pirma laiko sumokėta PVM skola galės būti priskirta apmokestinamajam sandoriui.
- 25 Jei dėl vėlesnio apmokestinamojo sandorio nebuvimo galiausiai toks priskyrimas bus neįmanomas, apmokestinamajam asmeniui bus grąžinta PVM suma remiantis PVM kodekso 77 straipsniu ir Karaliaus nutarimo Nr. 13 5 bei 11 straipsniais. Taip galėtų būti tuo atveju, kai tokiomis kaip pagrindinės bylos aplinkybėms įmonė nustatytų, kad trūkstamos prekės buvo iš tiesų pavogtos ir nebuvo patiektos. Taigi tvarka, apie kurią buvo pranešta 1977 m. gruodžio 19 d., neturėtų jokio poveikio „prekių tiekimui“ direktyvos 2 straipsnio prasme, todėl ketvirtasis ir penktasis prejudiciniai klausimai nebūtų svarbūs priimant sprendimą pagrindinėje byloje. Dėl to pirmasis, antrasis ir trečiasis prejudiciniai klausimai taip pat yra nesvarbūs.
- 26 Tačiau Belgijos vyriausybės argumentai neleidžia nustatyti, kad prejudiciniai klausimai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui neturėtų naudoti.
- 27 Viena vertus, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nematyti, kad iš anksto sumokėto PVM grąžinimas būtų įmanomas akcizu apmokestintų prekių vagystės atveju.

- 28 Kita vertus, netgi darant prielaidą, kad nacionalinės teisės aktai tokiu atveju numato šią galimybę, retai būtų patenkinamos grąžinimui reikalaujamos įrodymų sąlygos. Iš tikrųjų iš Belgijos vyriausybės atsakymo į Teisingumo Teismo raštu pateiktą klausimą dėl šių įrodymų sąlygų matyti, jog nukentėjusiam dėl prekių vagystės asmeniui galėtų būti gražintas PVM, tik jei jis sugebėtų įrodyti, pirma, kad prekės iš tiesų buvo pavogtos ir, antra, kad po vagystės jos nebuvo pateiktos į komercinę apyvartą. Dėl reikalaujamo tokio neigiamo fakto įrodymo, kurio nukentėjęs dėl vagystės asmuo negalėtų gauti, mokesčio grąžinimas taptų praktiškai neįmanomas (šiuo klausimu dėl mokesčių, nustatytų pažeidžiant Bendrijos teisę, grąžinimo žr. 1983 m. lapkričio 9 d. Sprendimo *San Giorgio*, 199/82, Rink. p. 3595, 14 punktą ir 1999 m. vasario 9 d. Sprendimo *Dilexport*, C-343/96, Rink. p. I-579, 48 punktą).
- 29 Pagrindinėje byloje iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad šie tabako gaminiai tikrai buvo pavogti. Tai, kad sumokėti PVM už šias akcizu apmokestinamas prekes buvo reikalaujama po vagystės, rodo, jog būtent pati vagystė lėmė apmokestinimą PVM. Lemiamas faktas nebuvo vėlesnis įvykis, pavyzdžiui, vagims galbūt pateikus prekes į komercinę apyvartą. Belgijos mokesčių administravimo institucija būtent pačią vagystę laikė apmokestinimo PVM momentu.
- 30 Tokiomis aplinkybėmis reikia išnagrinėti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo užduotus klausimus.

Dėl pirmojo, antrojo ir trečiojo klausimų

- 31 Šiais klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, pirma, ar prekių vagystė gali būti laikoma „prekių tiekimu už atlygį“ direktyvos 2 straipsnio prasme ir dėl to apmokestinama PVM ir, antra, ar tai, kad prekės pagrindinėje byloje yra apmokestinamos akcizu, turi įtakos šiam nagrinėjimui.
- 32 Pirmiausia, kaip teisingai tvirtina ieškovės pagrindinėje byloje ir Komisija, pati prekių vagystė nesuteikia nukentėjusiam dėl vagystės asmeniui atitinkamo finansinio atlygio. Taigi vagystė negali būti laikoma „prekių tiekimu už atlygį“ direktyvos 2 straipsnio prasme (šiuo klausimu žr. 1994 m. kovo 3 d. Sprendimo *Tolsma*, C-16/93, Rink. p. I-743, 14 punktą).
- 33 Be to, prekių vagystė nepatenka į direktyvoje nustatytą „prekių tiekimo“ sąvoką.
- 34 Pagal direktyvos 5 straipsnio 1 dalį „<...> prekių tiekimas“ – tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas“.

- 35 Iš šios nuostatos išplaukia, jog prekių tiekimo sąvoka susijusi ne su nuosavybės teisės perdavimu taikomoje nacionalinėje teisėje numatytais būdais, o su visais materialiojo turto perdavimo sandoriais, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę naudotis tuo turtu taip, lyg ji būtų šio turto savininkė. Šis požiūris atitinka direktyvos tikslus, tarp jų ir sukurti bendrą PVM sistemą, pagrįstą vienodu apmokestinamųjų sandorių apibrėžimu (1990 m. vasario 8 d. Sprendimo *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Rink. p. I-285, 7 ir 8 punktai).
- 36 Be to, pavogęs prekes asmuo yra tik paprastas jų turėtojas. Tai nesuteikia teisės vagystę įvykdžiusiam asmeniui disponuoti prekėmis tokiomis pačiomis sąlygomis kaip jų savininkui. Vagystė negali būti laikoma perleidimu, įvykdytu tarp šalies, kuri yra auka, ir pažeidimo autoriaus minėtos direktyvos nuostatos prasme.
- 37 Galiausiai, priešingai nei teigia Belgijos ir Graikijos vyriausybės, fiskalinio neutralumo principas jokių būdu nepareigoja prekių vagystės sutapatinti su prekių tiekimu ir nedaro kliūčių konstatuoti, kad ši vagystė nėra PVM apmokestinamas sandoris.
- 38 Žinoma, neteisėti prekių, pavyzdžiui, pagrindinėje byloje nagrinėjamo apdoroto tabako, kurios dėl paties jų pobūdžio ar jų ypatingų požymių nėra uždraustos, importas ir tiekimas yra apmokestinami PVM, jei šios prekės gali būti pateiktos į teisėtą prekybą ir integruotos į ekonominę teritoriją. Be to, fiskalinio neutralumo principas draudžia tarp teisėtų ir neteisėtų sandorių daryti bendro pobūdžio skirtumą (šiuo klausimu žr. 2000 m. birželio 29 d. Sprendimo *Salumets ir kt.*, C-455/98, Rink. p. I-4993, 19 ir 20 punktus).

- 39 Vis dėlto tokiais atvejais PVM yra mokėtinas, nes apmokestinimo momentas, kuris yra prekių importas ar tiekimas, įvyko prieš vagystę ir atlygis už šį sandorį, kuris sudaro apmokestinamąją vertę, galėjo būti nustatytas.
- 40 Tačiau, kaip pastebi Komisija, toks nagrinėjimas negali būti taikomas pačiai vagystei, kuri nėra apmokestinimo momentas. Jis juo labiau negali pateisinti to, kad vėlesnis galimas pavogtų prekių pateikimo į prekybą sandoris būtų priskirtas nukentėjusiam dėl vagystės asmeniui, kuris iš tikrųjų nėra tas, kuris realiai importuoja ar tiekia minėtas prekes. Be to, jei remiantis fiskalinio neutralumo principu vagystė būtų laikoma apmokestinimo momentu neatsižvelgiant į importą ar tiekimą ir, vadinasi, negalint nustatyti atlyginimo, apmokestinamoji vertė būtų visiškai fiktyvi.
- 41 Aplinkybė, kad prekės, pavyzdžiui, nagrinėjamos pagrindinėje byloje, apmokestinamos akcizu, neturi jokios reikšmės atsakymui, kurį reikia pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui. Iš tiesų jokia direktyvos nuostata PVM mokėjimo nesieja su akcizu. PVM apskaičiavimo momentas, dėl kurio susidaro apmokestinimui būtinos teisinės sąlygos, yra prekės tiekimas ar importas, o ne akcizo taikymas pastarajam.
- 42 Taigi į pirmąjį, antrąjį ir trečiąjį klausimus reikia atsakyti taip: prekių vagystė nėra „prekių tiekimas už atlygį“ direktyvos 2 straipsnio prasme ir todėl negali būti apmokestinama PVM. Aplinkybė, kad prekės, pavyzdžiui, nagrinėjamos pagrindinėje byloje, apmokestinamos akcizu, neturi jokios reikšmės šiam nagrinėjimui.

Dėl ketvirtojo ir penktojo klausimų

- 43 Šiais klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar valstybė narė, kuriai pagal direktyvos 27 straipsnio 5 dalį buvo leista nustatyti išankstinio PVM sumokėjimo įsigyjant banderolės tvarką, gali, remdamasi tuo pačiu leidimu, apmokestinti PVM kitus nei numatyti direktyvos 2 straipsnyje sandorius, šiuo mokesčiu apmokestindama akcizu apmokestinamus gaminius, pavogtus iš muitinės sandėlio.
- 44 Kaip Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, direktyvos 27 straipsnio 5 dalyje nurodytos nukrypstančios nacionalinės priemonės, leidžiamos „kad būtų supaprastinta mokesčio taikymo tvarka arba užkirstas kelias tam tikriems mokesčių slėpimo ar vengimo atvejams“ (Pataisytas vertimas) yra aiškinamos siaurai (šiuo klausimu žr. 1984 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Komisija prieš Belgiją*, 324/82, Rink. p. 1861, 29 punktą). Jos gali nukrypti nuo direktyvos 11 straipsnyje nurodytos apmokestinamosios vertės tik neperžengdamos šiam tikslui pasiekti griežtai būtinų ribų (1997 m. gegužės 27 d. Sprendimo *Skripalle*, C-63/96, Rink. p. I-2847, 24 punktą). Pagal direktyvos 27 straipsnio 5 dalį suteiktas leidimas gali būti duotas tik tiems tikslams, kuriems jo buvo prašyta (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Skripalle* 30 punktą).
- 45 Kaip pripažįsta Belgijos vyriausybė, priemonės, kurias pagal direktyvos 27 straipsnio 5 dalį Belgijos Karalystei buvo leista išlaikyti, turi vienintelį tikslą, t. y. „palengvinti PVM rinkimo kontrolę“ (Pataisytas vertimas), būtent nustatant, kad šis yra renkamasis tuo pačiu metu kaip ir akcizas, anksčiau nei įvyksta apmokestinimo momentas. Taigi šios priemonės yra susijusios su apmokestinimo PVM momentu taip, kad šis

sutampa su akcizo surinkimo momentu. Jos nesusijusios su PVM apmokestinamų sandorių nustatymo taisyklėmis ir todėl negali sukurti naujos apmokestinamų sandorių rūšies, kurios nenumato direktyva.

46 Žinoma, kaip tai patvirtina pagal direktyvos 27 straipsnio 5 dalį nusiųstas pranešimas („siekiant palengvinti PVM surinkimo kontrolę“), išlaikyti šias priemones leido Taryba, siekdama supaprastinti mokesčio taikymo tvarką ir kartu užkirsti kelią mokesčių slėpimo ar vengimo atvejams. Vis dėlto aplinkybė, kad leidimo tikslas taip pat buvo užkirsti kelią mokesčių slėpimo ar vengimo atvejams, Belgijos Karalystei nesuteikė teisės apmokestinti PVM kitų nei numatyti direktyvos 2 straipsnyje sandorių.

47 Bet kuriuo atveju, priešingai nei teigia Graikijos vyriausybė, naujos apmokestinamų PVM sandorių rūšies sukūrimas, kurio nenumato direktyvos 2 ir 10 straipsniai, negali būti laikomas nukrypimu, kuris griežtai būtinas, siekiant užkirsti kelią mokesčių slėpimo ar vengimo atvejams, ir todėl jis negali būti teisėtai priimtas arba išlaikytas remiantis direktyvos 27 straipsnio 5 dalimi (šiuo klausimu dėl per daug bendrų PVM apmokestinimo bazės pakeitimų žr. minėto sprendimo *Komisija prieš Belgiją* 31 punktą; 1992 m. liepos 9 d. Sprendimo „K“ *Line Air Service Europe*, C-131/91, Rink. p. I-4513, 24 ir 25 punktus bei minėto sprendimo *Skrípalle* 26 ir 31 punktus).

- 48 Taigi direktyvos 27 straipsnio 5 dalies pagrindu Belgijos Karalystei suteiktas leidimas jokių būdu nesuteikė teisės šiai valstybei narei apmokestinti PVM apdoroto tabako vagystės atveju.
- 49 Taigi į trečiąjį ir ketvirtąjį klausimus reikia atsakyti taip: direktyvos 27 straipsnio 5 dalies pagrindu valstybei narei suteiktas leidimas įgyvendinti PVM surinkimo kontrolę palengvinančias priemones valstybei nesuteikia teisės apmokestinti šiuo mokesčiu kitų nei numatyti direktyvos 2 straipsnyje sandorių. Taigi toks leidimas negali būti nacionalinės teisės aktų, kuriais prekių vagystė iš muitinės sandėlio apmokestinama PVM, teisinis pagrindas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 50 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

- 1. Prekių vagystė nėra „prekių tiekimas už atlygį“ 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema:**

vienodas vertinimo pagrindas 2 straipsnio prasme ir todėl negali būti apmokestinama pridėtinės vertės mokesčiu. Aplinkybė, kad prekės, pavyzdžiui, nagrinėjamos pagrindinėje byloje, apmokestinamos akcizu, neturi jokios reikšmės šiam nagrinėjimui.

- 2. Direktyvos 27 straipsnio 5 dalies pagrindu valstybei narei suteiktas leidimas įgyvendinti pridėtinės vertės mokesčio surinkimo kontrolę palengvinančias priemones valstybei nesuteikia teisės apmokestinti šiuo mokesčiu kitų nei numatyti Šeštosios direktyvos 77/388 2 straipsnyje sandorių. Taigi toks leidimas negali būti nacionalinės teisės aktų, kuriais prekių vagystė iš muitinės sandėlio apmokestinama pridėtinės vertės mokesčiu, teisinis pagrindas.**

Parašai.