

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2011 m. sausio 27 d.*

Byloje C-489/09

dėl *hof van beroep te Gent* (Belgija) 2009 m. lapkričio 17 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2009 m. lapkričio 30 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Vandoorne NV

prieš

Belgische Staat,

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas N. Cunha Rodrigues, teisėjai A. Arabadjiev, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh (pranešėjas) ir P. Lindh,

* Proceso kalba: olandų.

generalinis advokatas J. Mazák,
kancleris A. Calot Escobar,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Vandoorne NV*, atstovaujamos advokato D. Blommaert,

— Belgijos vyriausybės, atstovaujamos M. Jacobs ir J.-C. Halleux,

— Čekijos vyriausybės, atstovaujamos M. Smolek,

— Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir M. Afonso,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

- ¹ Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 2004 m. sausio 20 d. Tarybos direktyva 2004/7/EB (OL L 27, p. 44, toliau – Šeštoji PVM direktyva), 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies ir 27 straipsnio 1 ir 5 dalių išaiškinimu.
- ² Šis prašymas pateiktas nagrinėjant bylą tarp *Vandoorne NV* (toliau – *Vandoorne*) ir *Belgische Staat* (Belgijos valstybė) dėl Belgijos valstybės atsisakymo *Vandoorne* grąžinti pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), susijusį su apdoroto tabako, už kurį šios bendrovės kontrahentas nesumokėjo, tiekimu.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisės aktai

3 Šeštosios direktyvos 2 straipsnyje nustatyta:

„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 Šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje numatyta:

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

- 5 Minėtos direktyvos VII antraštinėje dalyje „Apmokestinimo momentas ir mokesčio apskaičiavimas“ esančiame 10 straipsnyje nurodyta:

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

b) Mokestis tampa „apskaičiuotinas“, 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 apskaičiuotinas, kai prekės pristatomos ar paslaugos atliekamos. <...>“

- 6 Šeštosios direktyvos VIII antraštinėje dalyje „Apmokestinamoji vertė“ esančio 11 straipsnio C skirsnio 1 dalyje nustatyta:

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

Tačiau visiško ar dalinio neapmokėjimo atveju valstybės narės šios taisyklės gali netaikyti.“

- 7 Tos pačios direktyvos XV antraštinėje dalyje „Supaprastintos procedūros“ 27 straipsnyje nurodyta:

„1. Taryba Komisijos siūlymu vieningai gali leisti bet kuriai valstybei narei imtis specialių priemonių, leidžiančių taikyti nuostatas, leidžiančias nukrypti [leidžiančių nukrypti] nuo šios direktyvos, kad būtų supaprastinta mokesčio taikymo tvarka arba užkirstas kelias tam tikriems mokesčio vengimo ar išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo [tam tikriems piktnaudžiavimo ar mokesčių vengimo] atvejams. Priemonės, skirtos apmokestinimo tvarkai supaprastinti, neturi daryti įtakos, nebent labai nežymiai, [valstybės narės] bendroms mokestinėms pajamoms, surenkamoms galutinio vartojimo etape.

<...>

5. Tos valstybės narės, kurios 1977 m. sausio 1 d. taiko specialias 1 dalyje nurodytos rūšies priemones, gali ir toliau jas išlaikyti su sąlyga, kad apie tokias priemones iki 1978 m. sausio 1 d. jos praneša Komisijai, ir su sąlyga, kad tais atvejais, kai tokie nukrypimai skirti apmokestinimo tvarkai supaprastinti, jos atitiktų 1 dalyje nustatytus reikalavimus.“

- 8 1992 m. vasario 25 d. Europos Tarybos direktyvos 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole (OL L 76, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 179), kuri taikoma apdorotam tabakui, 6 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad akcizas tampa mokėtinas, kai produktai išleidžiami vartoti, t. y. šie produktai pagaminami ar importuojami ir jiems nebuvo pritaikytas laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimas.
- 9 1995 m. lapkričio 27 d. Tarybos direktyvos 95/59/EB dėl kitų nei apyvartos mokesčių, kurie turi įtakos apdoroto tabako suvartojimui (OL L 291, p. 40; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 283) 10 straipsnyje nurodyta:

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

valstybės narės, surinkdamos akcizą, naudoja fiskalinį ženklavimą, 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 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.“

Nacionalinės teisės aktai

- ¹⁰ Pridėtinės vertės mokesčio kodekso (toliau – PVM kodeksas) 77 straipsnio 1 dalies 7 punkte nurodyta:

„Nepažeidžiant 2004 m. gruodžio 27 d. Programinio įstatymo 334 straipsnio, atitinkama mokesčio, kuriuo apmokestinamas prekių tiekimas, paslaugų teikimas arba prekių įgijimas Bendrijos viduje, suma grąžinama:

<...>

7) netekus viso pardavimo kainos reikalavimo ar jo dalies.“

11 PVM kodekso 58 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Už importuotą apdorotą tabaką, įsigytą pagal 25^{ter} straipsnį arba pagamintą Belgijoje, mokestis renkamas visais atvejais, kai pagal įstatymus ar kitus teisės aktus dėl tabako apmokestinimo tvarkos Belgijoje turi būti mokamas akcizo mokestis. Mokestis apskaičiuojamas remiantis fiskalinėje banderolėje nurodyta kaina arba, kai kaina nenurodyta, remiantis nustatyta akcizo mokesčio apmokestinamąja verte.

<...>

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

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

12 PVM kodekso 58 straipsnio 1 dalis galiojo priimant Šeštąją direktyvą. 1977 m. gruodžio 19 d. Belgijos Karalystė pagal šios direktyvos 27 straipsnio 5 dalį pranešė apie šią nuostatą 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 fiskalines banderoles moka PVM 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 faktūros su įskaičiuotu mokesčiu.“

- ¹³ 1992 m. gruodžio 29 d. Karaliaus dekretu Nr. 13 dėl apdoroto tabako apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu tvarkos (*Belgisch Staatsblad*, 1992 m. gruodžio 31 d., p. 28086, toliau – Karaliaus dekretas Nr. 13) nustatyta:

„1 straipsnis

[PVM] už apdorotą tabaką, įskaitant tabako gaminių pakaitalus, kuris importuojamas į Belgiją, Belgijoje įgyjamas pagal [PVM kodekso] 25ter straipsnį arba pagaminamas, mokėtinas kartu su akcizo mokesčiu.

Akcizo mokesčio mokėtojas moka pagal [PVM] kodekso 58 straipsnio 1 dalį apskaičiuoto mokesčio sumą tam asmeniui, kuris turi teisę rinkti akcizo mokestį.

<...>

2 straipsnis

Nukrypstant nuo Karaliaus dekreto Nr. 1 dėl nuostatų, susijusių su pridėtinės vertės mokesčio mokėjimu, 5 straipsnio 8 ir 9 punktų, sąskaitose faktūrose, išrašytose už apdoroto tabako tiekimą, turi būti nurodoma kaina įskaitant mokestį. Be to, sąskaitose faktūrose turi būti nurodoma: „Apdorotas tabakas: pridėtinės vertės mokestis surinktas prie šaltinio ir neatskaitytinas“.

- 14 1997 m. birželio 10 d. Įstatymo dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole (*Belgisch Staatsblad*, 1997 m. rugpjūčio 1 d., p. 19836) 6 straipsnyje numatyta, kad akcizas tampa mokėtinas, kai produktai išleidžiami vartojimui, t. y. šie produktai pagaminami ar importuojami ir jiems nebuvo pritaikytas laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimas.
- 15 1997 m. balandžio 3 d. Įstatymo dėl apdoroto tabako gaminių apmokestinimo tvarkos (*Belgisch Staatsblad*, 1997 m. gegužės 16 d., p. 12105) 10bis straipsnyje nustatyta, kad akcizo mokestis, specialus akcizo mokestis ir PVM turi būti sumokami išduodant fiskalinius ženklus.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 16 *Vandoorne* yra įregistruota kaip PVM mokėtoja vykdyti didmeninės prekybos apdorotu tabaku ekonominę veiklą. Šiuo pagrindu ji veikia kaip tarpininkė prekybos šiais gaminiais grandinėje tarp, viena vertus, gamintojų bei (arba) importuotojų ir, antra vertus, perpardavėjų ir (arba) mažmenininkų.
- 17 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad ant apdoroto tabako gaminių, tiekiamų *Vandoorne*, kad ši galėtų vykdyti savo veiklą, jau yra fiskalinės banderolės, pritvirtintos jų tiekėjų kaip šių gaminių gamintojų ar importuotojų pagal PVM kodekso 58 straipsnio 1 dalį ir Karaliaus dekreto Nr. 13 nuostatas.
- 18 Neginčijama, kad, vadovaujantis šio Karaliaus dekreto 2 straipsniu, sąskaitose faktūrose, susijusiose su *Vandoorne* patiektomis prekėmis, yra nuoroda „Apdorotas tabakas: pridėtinės vertės mokestis surinktas prie šaltinio ir neatskaitytinas“ ir todėl

atskirai nenurodyta PVM suma. *Vandoorne* kontrahentams patiektų tų pačių prekių sąskaitose faktūrose yra ta pati nuoroda ir todėl taip pat nėra atskirai nurodyta jokia PVM suma.

- ¹⁹ Už 2006 m. pirmąjį ketvirtį pateiktoje PVM deklaracijoje *Vandoorne* prašė mokesčių administratoriaus grąžinti PVM už bendrovei *Capitol BVBA* (toliau – *Capitol*) patiektą apdorotą tabaką dėl to, kad 2005 m. kovo 14 d. bankrutavus *Capitol* galutinai neteko reikalavimo teisės už šį tiekimą.
- ²⁰ Šį prašymą mokesčių administratorius atmetė motyvuodamas tuo, kad už šį tiekimą nebuvo sumokėtas joks PVM, nes PVM už aptariamą prekę sumokėjo gamintojas kartu su akcizu renkant mokesčių vieną kartą pagal PVM kodekso 58 straipsnio 1 dalį.
- ²¹ 2008 m. spalio 8 d. sprendimu *rechtbank van eerste aanleg te Brugge* taip pat atmetė *Vandoorne* prašymą kaip nepagrįstą.
- ²² Nagrinėdamas apeliacinį skundą *hof van beroep te Gent*, kaip ir *Belgische Staat*, konstatavo, kad šiuo atveju taikant PVM kodekso 58 straipsnio 1 dalį ir Karaliaus dekreto Nr. 13 nuostatas per nagrinėjamą tarp *Vandoorne* ir *Capitol* įvykusį pardavimo etapą nebuvo surinktas joks PVM, nes visas PVM buvo surinktas prie šaltinio iš gamintojo arba importuotojo tuo pačiu metu kaip ir akcizai ir kad už pirmąjį iš šių bendrovių patiektas prekes buvo išrašyta sąskaita faktūra, kurioje nebuvo nurodytas PVM kaip atskira kainos sudėtinė dalis, vadinasi, ji neatskaitė PVM. Be to, tai, jog sąskaitoje faktūroje, kurią *Vandoorne* išrašė *Capitol*, atskirai nenurodytas PVM, rodo, kad šis mokestis buvo sumokėtas prie šaltinio ir neatskaitytinas. PVM kodekso 77 straipsnio

1 dalyje numatyta tik galimybė „grąžinti“ PVM, „kuriuo apmokestinamas prekių tiekimas“.

- 23 Vis dėlto šiam teismui kyla klausimas, ar Šeštosios direktyvos 27 straipsnyje numatytos supaprastinimo priemonės taikymo pasekmė gali būti tai, kad toks tarpinis tiekėjas netenka teisės į PVM grąžinimą, kai šis PVM įtrauktas į jo mokamą kainą. Iš tiesų, net jeigu sistema lemia tai, jog PVM, kai gamintojas arba importuotojas pritvirtina fiskalines banderoles, praranda savo, kaip mokesčio, pobūdį, negalima paneigti to, kad visa šio mokesčio suma yra sumokama kiekviename tolesniame prekybos etape be galimybės apmokestinamajam asmeniui jį atskaityti. Tačiau kai tarpinis tiekėjas netenka reikalavimo teisės, kurią turi savo kontrahento atžvilgiu, jis negali surinkti atitinkamos PVM sumos, nors tą pačią PVM sumą sumokėjo savo tiekėjui.

- 24 Šiomis aplinkybėmis *hof van beroep te Gent* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar Belgijos teisės normos, visų pirma PVM kodekso 58 straipsnio 1 dalis, skaitoma kartu su 77 straipsnio 1 dalies 7 punktu, atitinka Šeštosios <...> direktyvos <...> 27 straipsnį, pagal kurį valstybės narės gali priimti supaprastinimo priemones, ir (arba) šios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalį, kuri, visiškai ar iš dalies nesumokėjus, suteikia teisę į PVM grąžinimą, jeigu pagal šias nacionalinės teisės normas <...> apdoroto tabako tiekimo atveju numatomas PVM surinkimo supaprastinimas apmokestinant šiuo mokesčiu vienintelį kartą prie šaltinio, ir <...> apmokestinamiesiems asmenims, kurie už šį apdorotą tabaką sumokėjo PVM tarpiniuose etapuose, nesuteikia teisės reikalauti grąžinti PVM netekus viso pardavimo kainos reikalavimo ar jo dalies?“

Dėl prejudicinio klausimo

- ²⁵ Pirmiausia reikia priminti, kad procese pagal SESV 267 straipsnį Teisingumo Teismui nepriklauso spręsti dėl nacionalinių nuostatų suderinamumo su Sąjungos teise. Tačiau Teisingumo Teismas gali pateikti nacionaliniam teismui visapusišką Sąjungos teisės išaiškinimą, kuris leistų įvertinti šį suderinamumą sprendžiant jo nagrinėjamą bylą (žr., be kita ko, 2007 m. liepos 5 d. Sprendimo *Fendt Italiana*, C-145/06 ir C-146/06, Rink. p. I-5869, 30 punktą bei 2010 m. kovo 9 d. Sprendimo *ERG ir kt.*, C-379/08 ir C-380/08, dar nepaskelbto Rinkinyje, 25 punktą).
- ²⁶ Tokiomis aplinkybėmis užduotą klausimą reikia suprasti taip, jog prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės Teisingumo Teismo klausia, ar Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalis ir 27 straipsnio 1 ir 5 dalys draudžia nacionalines nuostatas, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias, numačius, jog PVM renkamas vienintelį kartą prie šaltinio iš apdoroto tabako gamintojo ar importuotojo naudojant fiskalines banderoles, tolesnio tiekimo grandinėje vėliau veikiantiems tarpiniams tiekėjams nesuteikiama teisė susigrąžinti PVM, kai įgijėjas nesumoka šių prekių pardavimo kainos.
- ²⁷ Šiuo klausimu reikia priminti, kad Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 ir 5 dalyse nurodytos nukrypstančios nacionalinės priemonės, leidžiamos, „kad būtų supaprastinta mokesčio taikymo tvarka arba užkirstas kelias tam tikriems piktnaudžiavimo ar mokesčių vengimo atvejams“, aiškinamos griežtai ir jomis galima nukrypti nuo Šeštosios direktyvos 11 straipsnyje nurodytos apmokestinamosios vertės tik neviršijant šiam tikslui pasiekti griežtai būtinų ribų (žr. 1984 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Komisija prieš Belgiją*, 324/82, Rink. p. 1861, 29 punktą ir 1997 m. gegužės 29 d. Sprendimo *Skripalle*, C-63/96, Rink. p. I-2847, 24 punktą). Be to, jos turi būti būtinos ir tinkamos įgyvendinant specialų tikslą, kurio jomis siekiama, ir daryti kuo mažesnę įtaką 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 ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Sudholz*, C-17/01, Rink. p. I-4243, 46 punktas).

- 28 Šioje byloje matyti, kad, kaip ir Nyderlandų tvarka, nagrinėta byloje, kurioje priimtas 2006 m. birželio 15 d. Sprendimas *Heintz van Landewijck* (C-494/04, Rink. p. I-5381, 24, 44, 54 ir 62 punktai), pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės nuostatos įtvirtintos nukrypstančiosios tvarkos, pagal kurią leidžiama rinkti PVM naudojant fiskalines banderoles, tikslas ir poveikis yra užkirsti kelią sukčiavimui bei piktnaudžiavimui ir supaprastinti mokesčio rinkimą, kuris pagal šią nukrypstančią tvarką būna vieninteliame prekybos prekėmis grandinės etape, numatant, kad PVM renkas tuo pačiu metu kaip ir akcizo mokesčiai, anksčiau nei įvyksta apmokestinimo momentas pagal Šeštosios direktyvos 10 straipsnį. Taigi ši tvarka susijusi su prievolės sumokėti PVM atsiradimo momentu taip, kad šis sutampa su akcizo mokesčių surinkimo momentu (žr. 2005 m. liepos 14 d. Sprendimo *British American Tobacco ir Newman Shipping*, C-435/03, Rink. p. I-7077, 45 ir 46 punktus).
- 29 Be to, neginčijama, kad, kaip ir aptariama Nyderlandų tvarka, nagrinėta byloje, kurioje priimtas minėtas Sprendimas *Heintz van Landewijck* (55 punktas), pagal šią tvarką, kaip matyti tiek iš PVM kodekso 58 straipsnio 1 dalies, tiek iš pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 5 dalį Belgijos Karalystės pateikto ir šios sprendimo 12 punkte cituoto pranešimo turinio, mokėtino PVM suma siejama su prekių kaina jų galutinio vartojimo etape, nes ši suma nustatoma pagal vartotojo mokėtiną mažmeninės prekybos kainą.
- 30 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalį draudžiamos tik priemonės, galinčios daryti didelę įtaką galutinio vartojimo etape mokėtino mokesčio sumai (žr. 1988 m. liepos 12 d. Sprendimo *Direct Cosmetics ir Laughtons Photographs*, 138/86 ir 139/86, Rink. p. 3937, 52 punktą ir minėto Sprendimo *Heintz van Landewijck* 57 punktą).
- 31 Net jeigu esant tam tikroms aplinkybėms, pavyzdžiui, praradus prekes, nuostolingai jas pardavus ar neteisėtai pardavus už kitą kainą nei ant fiskalinių banderolių nurodyta mažmeninė kaina, gamintojas ar importuotojas galėtų turėti pareigą sumokėti didesnę PVM sumą nei ta, kuri būtų gauta taikant įprastą suderintą PVM surinkimo

sistemą, tik galimybės, kad susidarys tokios aplinkybės, nepakanka padaryti išvadą, jog ši tvarka gali daryti didelę įtaką galutinio vartojimo etape mokėtino mokesčio sumai (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Heintz van Landewijck* 56–58 punktus). Iš tikrųjų supaprastinimo priemonė pagal savo pobūdį apima platesnį požiūrį nei taisyklė, kurią ji pakeičia, ir nebūtinai atitinka tikslią apmokestinamojo asmens situaciją (minėto Sprendimo *Sudholz* 62 punktą).

- 32 Iš to darytina išvada, kad tokia tvarka, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, nepažeidžia Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalyje apibrėžtų kriterijų ir dėl tų pačių priežasčių neviršija to, kas yra būtina siekiant supaprastinti PVM surinkimą ir kovoti su sukčiavimu ar mokesčių vengimu (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *arrêt Heintz van Landewijck* 58 ir 59 punktus).

- 33 Vis dėlto šioje byloje pateiktose pastabose *Vandoorne* tvirtina, kad ši tvarka prieštarauja Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 daliai ir 27 straipsnio 1 ir 5 dalims, nes ja neleidžiama susigrąžinti PVM nesumokėjus pardavimo kainos. Šeštosios direktyvos 27 straipsniu leidžiant valstybėms narėms įtvirtinti PVM surinkimo vienintelį kartą prie šaltinio tvarką, nukrypstančią nuo bendrosios taisyklės, kurioje numatyta, kad PVM renkamas kiekviename ekonominės grandinės etape, šiuo straipsniu leidžiamos tik nacionalinės PVM surinkimo supaprastinimo priemonės, skirtos užkirti kelią sukčiavimui ar mokesčių vengimui. Tačiau kadangi bet kokia išimtis turi būti aiškinama griežtai, tokia išimtis negali daryti jokios įtakos kitoms su PVM susijusioms taisyklėms, kaip antai reglamentuojančiosioms šio mokesčio grąžinimą. Be to, tai, kad šiuo atveju *Vandoorne* neteko reikalavimo teisės, jai sukelia tokią pačią žalą kaip ir ta, kurią patiria įprastas apmokestinamasis asmuo, kuriam taikoma išskaidyto PVM tvarka, nes pagal aptariamą nukrypstančią tvarką kiekvienas tarpinis grandinės subjektas sumoka PVM, įtrauktą į kainą, mokamą apdoroto tabako tiekėjui.

- 34 Tokiems argumentais negalima pritarti.
- 35 Iš tikrųjų, kaip matyti iš šio sprendimo 28 punkto, neginčijama, kad pagal tokią tvarką, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, PVM už apdorotą tabaką renkamas, naudojant fiskalines banderoles, vienintelį kartą ir iš anksto prie šaltinio iš šių prekių gamintojo ar importuotojo tuo pačiu metu kaip ir akcizo mokesčiai, anksčiau nei įvyksta apmokestinimo momentas pagal Šeštosios direktyvos 10 straipsnį.
- 36 Remiantis tuo darytina išvada, kad tarpiniai tiekėjai, kaip antai *Vandoorne* pagrindinėje byloje, kurie tolesnio šių prekių tiekimo grandinėje veikia vėliau nei gamintojas ar importuotojas, viena vertus, neprivalo, kai jų interesais jų pačių tiekėjai tiekia prekes, mokėti jokios pirkimo PVM sumos, kuri suteiktų teisę nedelsiant atskaityti visą šį mokestį pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalį, ir, antra vertus, patys neprivalo mokėti jokios PVM pardavimo sumos pagal minėtos direktyvos 10 straipsnio 2 dalį, kai šios prekės tiekiamos jų įgijėjui.
- 37 Taigi tokiu atveju, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, neginčijama, kad, kaip jau pažymėta šio sprendimo 18 punkte, šių skirtingų tiekimų sąskaitose faktūrose, vadovaujantis šio sprendimo 13 punkte cituojamu Karaliaus dekreto Nr. 13 2 straipsniu, atskirai nenurodyta jokia PVM suma; šiose sąskaitose faktūrose nurodoma kaina, į kurią įtrauktas gamintojo ar importuotojo sumokėtas PVM, ir pateikiama nuoroda „Apdorotas tabakas: pridėtinės vertės mokestis sumokėtas prie šaltinio ir neatskaitytinas“.
- 38 Tokiomis aplinkybėmis, kadangi tarpiniai tiekėjai neprivalo mokėti PVM už apdoroto tabako tiekimą, jie negali prašyti jo grąžinti pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalį, įgijėjui nesumokėjus jų pardavimo kainos.

39 Šiuo atžvilgiu nesvarbu, kad gamintojo ar importuotojo, naudojant fiskalines banderoles, prie šaltinio sumokėta PVM suma ekonominiu požiūriu įtraukta į šioms tiekėjams tiekiamų prekių kainą. Iš tikrųjų tokia aplinkybė niekaip nepaneigia fakto, kad minėti tiekėjai pagal PVM taisyklės neturi jokios mokestinės skolos.

40 Be to, pagal supaprastino PVM rinkimo tvarką, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, gamintojo ar importuotojo naudojant fiskalines banderoles sumokėta PVM suma susijusi ne su atlygiu, kurį realiai gauna kiekvienas tiekėjas, o su, kaip jau konstatuota šio sprendimo 29 punkte, prekių kaina jų galutinio vartojimo etape, todėl tarpinio tiekėjo, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, savo reikalavimo netekimas jo kontrahento atžvilgiu nelemia jokio apmokestinamosios vertės sumažėjimo.

41 Tokiomis aplinkybėmis reikia konstatuoti, kad PVM sumos grąžinimas tokiam tarpiniam tiekėjui, kai tiekiamo apdoroto tabako įgijėjas nesumoka pardavimo kainos, darytų didelę įtaką galutinio vartojimo etape mokėtino mokesčio sumai, priešingai nei reikalaujama pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalį, ir todėl šiame etape valstybės narės gaunamoms mokestinėms pajamoms. Taip būtų juo labiau tuo atveju, jeigu prašymas grąžinti PVM apimtų visą apdoroto tabako gamintojo ar importuotojo sumokėtą sumą, nes jų iš anksto sumokėtas visas mokestis įtraukiamas į kainą, kurią sąskaitoje faktūroje nurodo kiekvienas tarpinis tiekėjas savo kontrahentui.

42 Tikėtina, jog, kaip tai nurodė Komisija savo pastabose, šias prekes, atsižvelgiant į jų pobūdį, galutiniams vartotojams dar galėtų parduoti, be kita ko, kaip antai pagrindinėje byloje, paskelbto bankrutuojančiu įgijėjo atstovas. Taigi negalima atmesti galimybių, jog, priešingai bendrojoje PVM sistemoje numatytam principui, minėtos prekės bus vartojamos į biudžetą nesumokėjus dalies ar netgi viso mokėtino mokesčio.

- 43 Be to, reikia pabrėžti, kad pagal tokią tvarką tarpiniam tiekėjui leidus susigrąžinti dalį PVM sumos ar netgi ją visą, kai įgijėjas, remdamasis, pavyzdžiui, savo nemokumu, nesumoka už tiekimus pardavimo kainos, kiltų rizika, kad bus reikšmingai apsunkinamas PVM surinkimas bei, kaip tvirtina Belgijos ir Čekijos vyriausybė savo pastabose, skatinamas piktnaudžiavimas ir sukčiavimas, o PVM surinkimo supaprastinimas ir tokio piktnaudžiavimo ar sukčiavimo prevencija būtent yra šia tvarka siekiami tikslai, kaip tai numatyta Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalyje (pagal analogiją žr. minėto Sprendimo *Heintz van Landewijck* 43, 62 ir 65 punktus bei 2007 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *BATIG*, C-374/06, Rink. p. I-11271, 39 punktą).
- 44 Cigarečių rinka, kaip jau pažymėjo Teisingumo Teismas, ypač tinkama vystytis neteisėtai prekybai (žr. 2002 m. gruodžio 10 d. Sprendimo *British American Tobacco (Investments) ir Imperial Tobacco*, C-491/01, Rink. p. I-11453, 87 punktą; 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *British American Tobacco*, C-222/01, Rink. p. I-4683, 72 punktą bei minėto Sprendimo *BATIG* 34 punktą).
- 45 Remiantis tuo darytina išvada, kad teisės susigrąžinti PVM nesuteikimas tarpiniam tiekėjui, kaip antai *Vandoorne*, įgijėjui nesumokėjus jam patiekto apdoroto tabako pardavimo kainos, yra pasekmė, neatsiejama nuo tvarkos, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, kurios tikslas ir poveikis, vadovaujantis Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalyje apibrėžtais kriterijais, yra supaprastinti PVM surinkimą ir kovoti su sukčiavimu ir mokesčių vengimu šių prekių sektoriuje.
- 46 Todėl atsakymas į užduotą klausimą yra toks: Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalis ir 27 straipsnio 1 ir 5 dalys nedraudžia nacionalinių nuostatų, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias, siekiant supaprastinti PVM surinkimą ir kovoti su sukčiavimu ir mokesčių vengimu apdoroto tabako sektoriuje, numačius, jog šis mokestis renkamas vienintelį kartą prie šaltinio iš apdoroto tabako gamintojo ar importuotojo naudojant fiskalines banderoles, tolesnio tiekimo grandinėje

vėliau veikiantiems tarpiniams tiekėjams nesuteikiama teisė susigrąžinti PVM, kai įgijėjas nesumoka šių prekių pardavimo kainos.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- ⁴⁷ 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 (antroji kolegija) nusprendžia:

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, iš dalies pakeistos 2004 m. sausio 20 d. Tarybos direktyva 2004/7/EB, 11 straipsnio C skirsnio 1 dalis ir 27 straipsnio 1 ir 5 dalys nedraudžia nacionalinių nuostatų, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias, siekiant supaprastinti pridėtinės vertės mokesčio surinkimą ir kovoti su sukčiavimu ir mokesčių vengimu apdoroto tabako sektoriuje, numčius, jog šis mokestis renkamas vienintelį kartą prie šaltinio iš apdoroto tabako gamintojo ar importuotojo naudojant fiskalines banderoles, tolesnio tiekimo grandinėje vėliau veikiantiems tarpiniams tiekėjams nesuteikiama teisė susigrąžinti pridėtinės vertės mokesčio, kai įgijėjas nesumoka šių prekių pardavimo kainos.

Parašai.