

Downloaded via the EU tax law app / web

Sujungtos bylos C-283/06 ir C-312/06

KÖGÁZ rt ir kt.

prieš

Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetője

ir

OTP Garancia Biztosító rt

prieš

Vas Megyei Közigazgatási Hivatal

(Zala Megyei Bíróság ir Legfelsőbb Bíróság prašymai priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 33 straipsnio 1 dalis – Švoka „apyvartos mokesčiai“ – Vietos verslo mokestis“

Sprendimo santrauka

1. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Draudimas rinkti kitus apyvartos mokesčius priskirtinus nacionalinius mokesčius*

(Tarybos direktyvos 77/388 33 straipsnio 1 dalis)

2. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Draudimas rinkti kitus apyvartos mokesčius priskirtinus nacionalinius mokesčius*

(Tarybos direktyvos 77/388 17 straipsnio 2 dalis ir 33 straipsnio 1 dalis)

1. Kad būtų nustatyta, ar mokestis, rinkliava ar mokėjimas yra apyvartos mokestis Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo, iš dalies pakeistos Direktyva 91/680, 33 straipsnio prasme, reikia įvertinti, ar jis galėtų neigiamai paveikti bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos funkcionavimą, nes juo prekė ir paslaugų judėjimas ir komerciniai sandoriai būtų apmokestinami panašiai, kaip yra apmokestinami šiuo mokesčiu.

Šiuo klausimu bet kuriuo atveju pripažintina, kad mokesčiai, rinkliavos ir mokėjimai, turintys esminį pridėtinės vertės mokesčio savybę, apsunkina prekė ir paslaugų judėjimą panašiai kaip ir šis mokestis, net jeigu šie mokesčiai nėra visiškai jam tapatūs.

Kita vertus, Šeštosios direktyvos 33 straipsnis nedraudžia toliau taikyti ar nustatyti mokesčio, kuris neturi vienos iš esminių pridėtinės vertės mokesčio savybių.

Šios savybės yra keturios: pridėtinės vertės mokestis yra bendrai taikomas sandoriams, kurių objektas yra prekės ar paslaugos; jo dydis nustatomas proporcingai apmokestinamajam asmeniui už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas sumokėti sumai; šis mokestis yra renkamasis kiekviename gamybos ir platinimo proceso etape, įskaitant mažmeninės prekybos etapą,

neatsižvelgiant į pirmiau atliktą sandorį skaičių; apmokestinamojo asmens mokėtino pridėtinės vertės mokesčio atskaita iš pirmesniuose gamybos ir platinimo proceso etapuose sumokėta suma, t. y. konkrečiame etape mokestis mokamas tik nuo šiam etape atsiradusios pridėtinės vertės, ir kad galiausiai jo mokėjimo našta tenka galutiniam vartotojui.

(žr. 34–37 punktus)

2. Šeštosios direktyvos 77/388 d.1 valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo, iš dalies pakeistos Direktyva 91/680, 33 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad ji nedraudžia toliau taikyti mokesčio, turinio Vengrijos vietos verslo mokesčio savybių. Iš tiesų toks mokestis skiriasi nuo pridėtinės vertės mokesčio tiek, kad jo negalima laikyti apyvartos mokesčiu šios nuostatos prasme.

Pirma, pridėtinės vertės mokestis yra mokamas sudarant kiekvieną sandorį prekybos etape ir jo suma yra proporcinga tiekto prekio ar suteikto paslaugos kainai, o toks mokestis, kaip antai aptariamas, yra skaičiuojamas nuo skirtumo, nustatyto pagal apskaitos reglamentuojančius teisės aktus, tarp parduoto prekio ar suteikto paslaugos per finansinius metus apyvartos ir parduoto prekio įsigijimo kainos, tarpininko suteikto paslaugos vertės ir žaliavų sąnaudų. Kadangi toks mokestis skaičiuojamas periodinės apyvartos pagrindu, neįmanoma tiksliai nustatyti mokesčio, kurį gali reikėti perkelti klientui kiekvieno prekės pardavimo ar paslaugos suteikimo atveju, sumos, taigi toks mokestis nelaikytinas proporcingu parduoto prekio ar suteikto paslaugos kainai.

Antra, pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalį apmokestinamasis asmuo gali atskaityti iš pridėtinės vertės mokesčio, kurį jis turi sumokėti, pridėtinės vertės mokestį, mokėtiną ar sumokėtą už visas prekes ar paslaugas, naudojamas jo apmokestinamoms ūkinėms operacijoms, o bendros aptariamo mokesčio sistemos atveju atskaita, nustatius mokesčio apmokestinamąją vertę, taikoma parduoto prekio kainos, tarpininko suteikto paslaugos vertės ir žaliavų sąnaudų atžvilgiu. Taigi aptariamo mokesčio apmokestinamoji vertė neapsiriboja vieno gamybos ar platinimo proceso etapo pridėtine verte, bet apima bendrą apmokestinamojo asmens apyvartą, atėjus tik minėtus elementus.

Galiausiai, remiantis Šeštosios direktyvos 17–20 straipsniuose numatyta mokesčio atskaitos tvarka, pridėtinės vertės mokesčio našta tenka tik galutiniam vartotojui, ir jis yra visiškai neutralus apmokestinamajam asmeniui, dalyvaujančiam gamybos ir platinimo procese iki galutinio apmokestinimo etapo, atžvilgiu, neatsižvelgiant į sandorį skaičių, tačiau to paties negalima pasakyti apie aptariamą mokestį. Iš tiesų, negalima užtikrinti, jog galiausiai šio mokesčio mokėjimas bus perkeltas galutiniam vartotojui taip, kaip vartojimo mokesčio, pavyzdžiui, pridėtinės vertės mokesčio, atveju.

(žr. 39, 40, 44, 45, 47, 51, 52, 60, 61 punktus ir rezoliucinės dalį)

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija)

SPRENDIMAS

2007 m. spalio 11 d. (*)

„Šeštoji PVM direktyva – 33 straipsnio 1 dalis – Sąvoka „apyvartos mokesčiai“ – Vietos verslo mokestis“

Sujungtose bylose C-283/06 ir C-312/06

dėl *Zala Megyei Bíróság* (Vengrija) (C-283/06) ir *Légfelsőbb Bíróság* (Vengrija) (C-312/06) 2006 m. sausio 16 d. ir 2006 m. liepos 10 d. sprendimais, kuriuos Teisingumo Teismas gavo 2006 m. birželio 29 d. ir 2006 m. liepos 18 d., pagal EB 234 straipsnį pateiktų prašymų priimti prejudicinį sprendimą bylose

KÖGÁZ rt,

E-ON IS Hungary kft,

E-ON DÉDÁSZ rt,

Schneider Electric Hungária rt,

TESCO Áruházak rt,

OTP Garancia Biztosító rt,

OTP Bank rt,

ERSTE Bank Hungary rt,

Vodafone Magyarország Mobil Távközlési rt (C-283/06)

prieš

Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetője,

ir

OTP Garancia Biztosító rt (C-312/06)

prieš

Vas Megyei Közigazgatási Hivatal

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts (pranešėjas), teisėjai R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, J. Malenovský ir T. von Danwitz,

generalinis advokatas J. Mazák,

posėdžio sekretorius B. Fülöp, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2007 m. birželio 28 d. posėdžiui,

išnagrinėjus pastabas, pateiktas:

– *KÖGÁZ rt, E-ON IS Hungary kft, E-ON DÉDÁSZ rt, Schneider Electric Hungária rt, TESCO Áruházak rt, OTP Garancia Biztosító rt, OTP Bank rt ir ERSTE Bank Hungary rt*, pateiktas ügyvéd P. Oszkó,

– *Vodafone Magyarország Mobil Távközlési rt*, pateiktas ügyvéd D. Deák,

– Vengrijos vyriausybės, atstovaujamos J. Fazekas ir R. Somssich,

– Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou ir V. Bottka,

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

priima šį

Sprendimas

1 Byloje C-283/06 prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su Akto dėl įtekijimo Respublikos, Estijos Respublikos, Kipro Respublikos, Latvijos Respublikos, Lietuvos Respublikos, Vengrijos Respublikos, Maltos Respublikos, Lenkijos Respublikos, Slovėnijos Respublikos ir Slovakijos Respublikos stojimo sąlygų ir sutarčių, kuriomis yra grindžiama Europos Sąjunga, pritaikomųjų pataisų (OL L 236, 2003, p. 33, toliau – Stojimo aktas) X priedo 4 skyriaus 3 punkto a papunkčio bei 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), iš dalies pakeistos 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB, papildančia bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančia Direktyvą 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva), 33 straipsnio išaiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas byloje tarp devynių pagal Vengrijos teisę steigtų bendrovių *KÖGÁZ rt, E-ON IS Hungary kft, E-ON DÉDÁSZ rt, Schneider Electric Hungária rt, TESCO Áruházak rt, OTP Garancia Biztosító rt, OTP Bank rt, ERSTE Bank Hungary rt* bei *Vodafone Magyarország Mobil Távközlési rt* (toliau visos – ieškovės pagrindinėje byloje C-283/06) ir *Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetője* (Zala apskrities administracijos direktorius, toliau – atsakovas pagrindinėje byloje C-283/06) dėl nurodymo minėtoms bendrovėms iš anksto sumokėti tam tikras vietos verslo mokesčio sumas už 2005 finansinius metus.

3 Byloje C-312/06 prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su Stojimo akto X priedo 4 skyriaus 3 punkto a papunkčio ir Šeštosios direktyvos 33 straipsnio 1 dalies išaiškinimu.

4 Šis prašymas buvo pateiktas byloje tarp pagal Vengrijos teisę steigtos bendrovės *OTP Garancia Biztosító rt* (toliau – ieškovė pagrindinėje byloje C-312/06) ir *Vas Megyei Közigazgatási Hivatal* (Vas apskrities administracija, toliau – atsakovė pagrindinėje byloje C-312/06) dėl nurodymo minėtai bendrovei iš anksto sumokėti tam tikras vietos verslo mokesčio sumas už finansinius laikotarpius, kurie atitinkamai baigėsi 2005 m. rugsėjo 15 d. ir 2006 m. kovo 15 dieną.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

Stojimo aktas

5 Stojimo akto X priedas „Stojimo akto 24 straipsnyje nurodytas sąrašas: Vengrija“ apima 4

skyri? „Konkurencijos politika“, kuris atitinka EB sutarties VI antraštin?s dalies 1 skyri?, susijus? su konkurencijos taisyklomis.

6 4 skyriaus 3 punkto „Vietos valdžios fiskalin? pagalba“ a papunktis numato:

„Nepaisant EB sutarties 87 ir 88 straipsni?, Vengrija iki 2007 m. gruodžio 31 d. gali taikyti iki 2 % vietos verslo mokes?io nuo ?moni? gryn?j? pajam? sumažinim?, kur? ribotam laikotarpiui suteik? vietos savivaldyb? pagal 1990 m. Vietos mokes?i? akto C, iš dalies pakeisto 2001 m. Finansini? ?statym? pakeitimo akto L, iš dalies pakeisto 2002 m. Akto XLII d?l mokes?ius, ?mokas ir kitus biudžetinius mok?jimus reglamentuojan?i? akt? dalinio pakeitimo 158 straipsniu, 79 straipsnio 1 ir 2 dalimis, 6 ir 7 straipsnius.“

Šeštoji direktyva

7 Šeštosios direktyvos 33 straipsnio 1 dalis nustato:

„Nepažeidžiant kit? Bendrijos nuostat?, vis? pirma, galiojan?i? Bendrijos nuostat? d?l bendr? proced?r?, susijusi? su akcizais apmokestinam? produkt? laikymu, gabenimu ir kontrole, šios direktyvos nuostatos neklaido valstyb?ms nar?ms toliau taikyti ar nustatyti mokes?ius draudimo sutartims, mokes?ius lažyboms ir azartiniam žaidimams, akcizo mokest?, žyminius mokes?ius ir apskritai bet kuriuos mokes?ius, rinkliavas ar apmokestinimus, kurie negali b?ti priskirti apyvartos mokes?iams, ta?iau su s?lyga, kad min?ti mokes?iai, rinkliavos ar mok?jimai nesukuria pasienio formalum? prekyboje tarp valstybi? nari?.“

Nacionalin?s teis?s aktai

8 Iš prašyme priimti prejudicin? sprendim? esan?i? nuorod? matyti, kad 1990 m. Vietos mokes?i? ?statymas C (a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvényt, toliau – 1990 m. ?statymas) Vengrijos provincijoms suteikia teis? savo teritorijose nustatyti vietos verslo mokest? (helyi ipar?zési adó, toliau – HIPA).

9 Taip pat pagal šias nuostatas:

- HIPA yra ne bendro pob?džio, bet vietos mokestis, kurio nustatymas, panaikinimas ir pakeitimas priklauso vietos valdžios institucij? diskrecijai,
- provincijose, kuriose yra nustatytas, jis taikomas bet kokiai ekonominei veiklai, nuolat ar laikinai vykdomai aptariamoms provincijos teritorijoje, o mokes?io mok?tojas yra verslininkas,
- kai kalbama apie nuolat vykdom? ekonomin? veikl?, šio mokes?io apmokestinam?j? vert? sudaro grynoji apyvarta, per nustatyt? laikotarp? gauta už parduotas prekes ir suteiktas paslaugas, atskaitant parduot? prek? pirkimo kain? bei tarpinink? suteikt? paslaug? vert? ir žaliav? s?naudas,
- individuali? verslinink? ir smulki? žem?s ?kio gamintoj? atveju šio mokes?io apmokestinamoji vert? yra pastovi apmokestinamoji vert?, nustatyta pagal Asmen? pajam? mokes?io ?statym?, padidinta 20 %,
- ?mon?ms, apmokestintoms supaprastintu verslo mokes?iu („egysze?rűsített vállalkozói adó“), HIPA apmokestinamoji vert? yra 50 % supaprastinto verslo mokes?io,
- provincijos institucija, nusta?iusi HIPA, gali sumažinti mokest? ar suteikti kit? mokes?io lengvat?, bet tik toms ?mon?ms, kuri? šio mokes?io apmokestinamoji vert? neviršija 2,5 milijono HUF ar net mažesn?s šios institucijos nustatytos sumos,

- speciali mokesčio lengvata yra numatyta darbuotojų skaičiaus per mokestinius metus padidinimo atveju (apmokestinamosios vertės sumažinimas 1 milijonu HUF už vieną darbinį asmenį),
- kai kalbama apie nuolat vykdomą ekonominę veiklą, maksimalus nustatytas metinis HIPA tarifas yra 2 %,
- nereikalaujama, kad apmokestinamieji asmenys aiškiai suskaitose faktrose ir apskaitos dokumentuose nurodytų HIPA sumą, 1990 m. įstatymas nenumato galimybės atskaityti HIPA, kuris gali būti trauktas iš apmokestinamojo asmens įsigytų prekių ar paslaugų kainų,
- 1990 m. įstatymas aiškiai nenumato, kad HIPA galėtų būti perkeltas vartotojui, bet šis mokestis gali būti trauktas iš vartojimo kainų,
- kartu su HIPA Vengrijoje egzistuoja pridėtinės vertės mokestis („általános forgalmi adó“), kurį reglamentuoja 1992 m. įstatymas LXXIV.

Pagrindinės bylos ir prejudiciniai klausimai

Byla C-283/06

- 10 Keliais 2005 m. priimtais sprendimais atsakovas pagrindinėje byloje C-283/06 patvirtino tvairių provincijų institucijų ieškovių minėtoje pagrindinėje byloje atžvilgiu priimtus sprendimus, kuriais nurodoma sumokėti tam tikras avansinio HIPA sumas už 2005 metus.
- 11 Minėtas atsakovas pagrindinėje byloje pagrindė savo sprendimus 1990 m. įstatymo 41 straipsnio 1 ir 2 dalimis ir tvairiais vietiniais nutarimais, nustatančiais HIPA. Jis mano, kad ieškovų pagrindinėje byloje C-283/06 pripažino savo pareigas šio mokesčio atžvilgiu pateikdamos jo deklaraciją ir todėl turi sumokėti avansinį mokestį. Kai kuriais savo sprendimais jis paneigė teiginį, kad remiantis Šeštosios direktyvos 33 straipsniu HIPA neturi teisinio pagrindo, nes jis yra apyvartos mokestis.
- 12 Ieškovų pagrindinėje byloje C-283/06 *Zala Megyei Bíróság* (Zala provincijos teismas) pareiškė ieškinius dėl šių sprendimų. Iš esmės jos tvirtina, kad šie sprendimai yra neteisėti, nes nuo 2004 m. gegužės mėn. dėl tiesioginio Šeštosios direktyvos 33 straipsnio taikymo jos nėra HIPA mokėtojos.
- 13 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad Stojimo akto X priedo 4 skyriaus 3 punkto a papunktis gali būti aiškinamas taip, jog jis nustato laikinai nukrypti leidžiančią nuostatą, pagal kurią galima ir toliau taikyti HIPA, arba bent jau kad iki 2007 m. gruodžio 31 d. leisdamos sumažinti šį mokestį Susitariančiosios Šalys laikinai sutiko, jog minėtas mokestis yra suderinamas su Bendrijos teise.
- 14 Jei Teisingumo Teismas sutiktų su šia nuomone, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad ir kitus klausimus atsakyti nereikėtų. Jei nesutiktų, jis tvirtina, kad reikalingas mokesčio, kuris negali būti priskirtas apyvartos mokesčiui Šeštosios direktyvos 33 straipsnio prasme, srovos išaiškinimas.
- 15 Esant šioms aplinkybėms *Zala Megyei Bíróság* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos du prejudicinius klausimus:

„1. Ar (Stojimo akto) <...> X priedo 4 skyriaus 3 punkto a papunktis <...> reikia aiškinti taip, kad:

- Vengrijos Respublikai suteikta laikinai nukrypti leidžianti nuostata, kuri leidžia ir toliau taikyti (HIPA), arba
- Stojimo aktas, numatydamas galimybę ir toliau taikyti (HIPA) teikiamas lengvatas, pripažino Vengrijos Respublikos (laikiną) teisę ir toliau apmokestinti rinkines operacijas?

2) Jei Teisingumo Teismo atsakymas pirmąjį klausimą būtų neigiamas, <...> teisingai aiškinant Šeštąją direktyvą <...>, kokie yra kriterijai, kuriais remiantis pripažįstama, kad mokestis nėra apyvartos mokestis šios direktyvos 33 straipsnio prasme?“

Byla C-312/06

16 2005 m. priimtu sprendimu atsakovas pagrindinėje byloje C-312/06 patvirtino provincijos institucijos priimtą sprendimą ieškovo pagrindinėje byloje C-312/06 atžvilgiu, kuriuo nurodoma sumokėti tam tikras avansinio HIPA sumas už finansinius laikotarpius, kurie atitinkamai baigiasi 2005 m. rugsėjo 15 d. ir 2006 m. kovo 15 dienų.

17 Šis sprendimas, pagrįstas 1990 m. įstatymo 39 straipsnio 1 dalimi ir 41 straipsnio 2 dalimi, taip pat Vietos institucijos nutarimo Nr. 13/2003 (III.27) 8 straipsnio 1 dalimi, buvo paremtas tuo, kad per derybas dėl stojimo vertinus HIPA Vengrijos Respublikai Stojimo aktu buvo suteikta nukrypti leidžianti nuostata dėl šio mokesčio sumažinimo iki 2007 m. gruodžio 31 dienos. Atsakovo pagrindinėje byloje C-312/06 teigimu, Stojimo akte esanti informacija, susijusi su minėto mokesčio koncepcija, leidžia daryti išvadą, kad Europos Sąjunga tai patvirtino.

18 Ieškovo pagrindinėje byloje C-312/06 *Vas Megyei Bíróság* (Vas provincijos teismas) pareiškė ieškinį dėl šio sprendimo. Ji tvirtino, kad jis yra neteisėtas, nes HIPA yra apyvartos mokestis, kurio taikymas po Vengrijos Respublikos stojimo Sąjungą prieštarauja Šeštosios direktyvos 33 straipsnio 1 daliai, ir negalima manyti, kad Stojimo aktu leidžiama ją laikinai taikyti.

19 *Vas Megyei Bíróság* šį ieškinį atmetė, nes iš esmės Vengrijos Respublikai Stojimo aktu suteikiama laikinai nukrypti leidžianti nuostata dėl HIPA sumažinimo neišvengiamai reiškia, jog Sąjunga sutinka, kad šis mokestis būtų laikinai taikomas.

20 Ieškovo pagrindinėje byloje C-312/06 pateiktą apeliacinį skundą *Legfelsőbb Bíróság* (Aukščiausiasis teismas) dėl *Vas Megyei Bíróság* priimto sprendimo.

21 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad jei Stojimo akto X priedo 4 skyriaus 3 punkto a papunktis gali būti aiškinamas taip, jog sutarties šalys, suteikdamos laikinai nukrypti leidžiančią nuostatą dėl HIPA sumažinimo, taip pat suteikė laikinai nukrypti leidžiančią nuostatą dėl paties mokesčio, šis mokestis yra suderinamas su Bendrijos teise iki 2007 m. gruodžio 31 dienos. Tačiau esant priešingam aiškinimui reikia pagal Šeštosios direktyvos 33 straipsnio 1 dalį nustatyti, ar remiantis svarbiausiais esminiais šioje nuostatoje numatytais kriterijais toks mokestis kaip HIPA yra apyvartos mokestis.

22 Šiomis aplinkybėmis *Legfelsőbb Bíróság* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos du prejudicinius klausimus:

„1. Ar (Stojimo akto) <...> X priedo 4 skyriaus 3 punkto a papunktis <...> galima aiškinti taip, kad Vengrijos Respublikai suteikta laikinai nukrypti leidžianti nuostata, kuri leidžia ir toliau taikyti (HIPA), t. y. kad Stojimo aktas, numatydamas galimybę ir toliau taikyti sumažintą (HIPA), pripažino Vengrijos Respublikos laikiną teisę ir toliau taikyti šios rinkinės mokestis?“

2. Ar Šeštosios direktyvos <...> 33 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad ji draudžia taikyti

(HIPA) mokėst? ?moni? pelno siekian?iai veiklai, kurio vienas iš pagrindini? bruož? yra apmokestininti ?moni? neto apyvart?, iš jos at?mus parduot? preki? ?sigijimo kain?, tre?i?j? asmen? suteikt? paslaug? kain? ir žaliav? s?naudas, t. y. ar toks mokėstis turi b?ti laikomas apyvartos mokes?iu, kur? draudžia ši nuostata?“

D?I prejudicini? klausim?

23 Kaip si?lo *KÖGÁZ rt, E-ON IS Hungary kft, E-ON DÉDÁSZ rt, Schneider Electric Hungária rt, TESCO Áruházak rt, OTP Garancia Biztosító rt, OTP Bank rt* ir *ERSTE Bank Hungary rt* (toliau visos – *KÖGÁZ ir kt.*), Vengrijos vyriausyb? ir Europos Bendrij? Komisija, pirmiausia reikia išnagrin?ti abiej? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusi? teism? antruosius klausimus, susijusius su Šeštosios direktyvos 33 straipsnio išaiškinimu.

24 Byloje C?283/06 antrasis klausimas yra susij?s su kriterijais, leidžian?iais nustatyti mokes?ius, kurie n?ra apyvartos mokes?iai Šeštosios direktyvos 33 straipsnio prasme.

25 Atsižvelgiant ? šio klausimo kontekst?, juo, kaip ir antruoju klausimu, pateiktu byloje C?312/06, siekiama išsiaiškinti, ar min?t? 33 straipsn? reikia aiškinti taip, kad jis draudžia ir toliau taikyti HIPA savybi? turint? mokėst?.

26 Kad b?t? galima išaiškinti Šeštosios direktyvos 33 straipsn?, b?tina ši? nuostat? nagrin?ti atsižvelgiant ? reglamentavimo kontekst?. Tod?l naudinga pirmiausia priminti bendros prid?tin?s vert?s mokes?io (toliau – PVM) sistemos ?diegimo tikslus (2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *Banca Popolare di Cremona*, C?475/03, Rink. p. I?9373, 18 punktas).

27 Iš 1967 m. balandžio 11 d. Pirmosios Tarybos direktyvos 67/227/EEB d?I valstybi? nari? teis?s akt?, reglamentuojan?i? apyvartos mokes?ius, suderinimo (OL L 71, 1967, p. 1301) konstatuojam?j? dali? matyti, kad teis?s akt?, reglamentuojan?i? apyvartos mokes?ius, derinimas prisideda prie bendros rinkos, kurioje vykt? neiškreipta konkurencija ir kurios savyb?s b?t? panašios ? vidaus rinkos savybes, suk?rimo, panaikinant apmokestinimo skirtumus, galin?ius iškreipti konkurencij? ir sudaryti kli??i? prekybai (1999 m. birželio 8 d. Sprendimo *Pelzl ir kt.*, C?338/97, C?344/97 ir C?390/97, Rink. p. I?3319, 14 punktas, taip pat min?to sprendimo *Banca Popolare di Cremona* 19 punktas).

28 Bendr? PVM sistem? ?tvirtino 1967 m. balandžio 11 d. Antroji Tarybos direktyva 67/228/EEB d?I valstybi? nari? teis?s akt?, reglamentuojan?i? apyvartos mokes?ius, suderinimo – Bendros prid?tin?s vert?s mokes?io sistemos strukt?ra ir ?gyvendinimo tvarka (OL L 71, 1967, p. 1303) ir Šeštoji direktyva (min?t? sprendim? *Pelzl ir kt.* 15 punktas bei *Banca Popolare di Cremona* 20 punktas).

29 Remiantis Pirmosios direktyvos 67/227 2 straipsniu pagal bendros PVM sistemos princip? iki mažmenin?s prekybos etapo prek?s ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokes?iu, kuris yra tiksliai proporcingas prekii? bei paslaug? kainai, nepriklausomai nuo sandori? skai?iaus gamybos ir platinimo procese iki apmokestinimo (ypa? žr. 1985 m. lapkri?io 27 d. Sprendimo *Rousseau Wilmot*, 295/84, Rink. p. 3759, 15 punkt?; 1988 m. kovo 3 d. Sprendimo *Bergandi*, 252/86, Rink. p. 1343, 15 punkt?; 1989 m. liepos 13 d. Sprendimo *Wisselink ir kt.*, 93/88 ir 94/88, Rink. p. 2671, 18 punkt?; min?to sprendimo *Pelzl ir kt.* 16 punkt?; taip pat min?to sprendimo *Banca Popolare di Cremona* 21 punkt?).

30 Vis d?lto vykdan? kiekvien? sandor? PVM turi b?ti mokamas tik atskai?ius PVM sum?, kuri tiesiogiai buvo sumok?ta nuo ?vairi? prekii? ir paslaug? kainos sudedam?j? dali?. Atskaitos tvark? reglamentuoja Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalis, pagal kuri? apmokestinamieji asmenys turi teis? iš PVM, kur? jie turi sumok?ti, atskaityti PVM sumas, sumok?tas už prekes ir paslaugas,

ir kiekviename etape mokestis mokamas tik nuo pridėtinės vertės ir galiausiai jo mokėjimo našta tenka galutiniam vartotojui (minėtų sprendimų *Pelzl ir kt.* 17 punktą bei *Banca Popolare di Cremona* 22 punktą).

31 Kad tos pačios ūkinės operacijos apmokestinimo sąlygos būtų vienodos, nesvarbu, kurioje valstybėje narėje ši ūkinė operacija buvo atlikta, bendra PVM sistema, remiantis Antrosios direktyvos 67/228 konstatuojamosiomis dalimis, turi pakeisti skirtingose valstybėse narėse galiojančius apyvartos mokesčius (ypač žr. minėtų sprendimų *Pelzl ir kt.* 18 punktą, taip pat *Banca Popolare di Cremona* 23 punktą).

32 Pagal tomis pačiomis prielaidomis pagrįstą Šeštosios direktyvos 33 straipsnį valstybei narei leidžiama toliau taikyti ar nustatyti tik tuos mokesčius, rinkliavas ir mokėjimus už prekių tiekimą, paslaugų tekimą ar importą, kurie nėra apyvartos mokesčiai (ypač žr. minėtų sprendimų *Pelzl ir kt.* 19 punktą, taip pat *Banca Popolare di Cremona* 2 punktą).

33 Tačiau Bendrijos teisė šiuo metu nenumato jokios specialios nuostatos, draudžiančios valstybėms narėms arba ribojančioms jų teisę nustatyti mokesčius, rinkliavas ar mokėjimus, kurie nėra apyvartos mokesčiai (minuto sprendimo *Wisselink ir kt.* 13 punktą, taip pat 1998 m. vasario 19 d. Sprendimo *SPAR*, C-318/96, Rink. p. I-785, 21 punktą). Iš Šeštosios direktyvos 33 straipsnio išplaukia, kad Bendrijos teisė leidžia egzistuoti apmokestinimo sistemoms, konkuruojančioms su PVM (minuto sprendimo *Wisselink ir kt.* 14 punktą; 1991 m. kovo 19 d. Sprendimo *Giant*, C-109/90, Rink. p. I-1385, 9 punktą, taip pat minuto sprendimo *SPAR* 21 punktą; taip pat šiuo klausimu žr. 1986 m. liepos 8 d. Sprendimo *Kerrutt*, 73/85, Rink. p. 2219, 22 punktą).

34 Kad būtų nustatyta, ar mokestis, rinkliava ar mokėjimas yra apyvartos mokestis Šeštosios direktyvos 33 straipsnio prasme, reikia įvertinti, ar jis galėtų neigiamai paveikti bendros PVM sistemos funkcionavimą, nes juo prekės ir paslaugų judėjimas ir komerciniai sandoriai būtų apmokestinami panašiai, kaip yra apmokestinami PVM (minuto sprendimo *Pelzl ir kt.* 20 punktą, taip pat minuto sprendimo *Banca Popolare di Cremona* 25 punktą; šiuo klausimu taip pat žr. 2000 m. kovo 9 d. Sprendimo *EKW ir Wein & Co*, C-437/97, Rink. p. I-1157, 20 punktą, taip pat cituotą teismo praktiką).

35 Teisingumo Teismas šiuo klausimu pažymėjo, kad bet kuriuo atveju mokesčiai, rinkliavos ir mokėjimai, turintys esminį PVM savybę, apsunkina prekės ir paslaugų judėjimą panašiai kaip ir PVM, net jeigu šie mokesčiai nėra visiškai jam tapatūs (1992 m. kovo 31 d. Sprendimo *Dansk Denkvit ir Poulsen Trading*, C-200/90, Rink. p. I-2217, 11 ir 14 punktai ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *GIL Insurance ir kt.*, C-308/01, Rink. p. I-4777, 32 punktą, taip pat minuto sprendimo *Banca Popolare di Cremona* 26 punktą).

36 Kita vertus, Šeštosios direktyvos 33 straipsnis nedraudžia toliau taikyti ar nustatyti mokesčio, kuris neturi vienos iš esminių PVM savybių (1997 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Solisnor-Estaleiros Navais*, C-130/96, Rink. p. I-5053, 19 ir 20 punktai ir minuto sprendimo *GIL Insurance ir kt.* 34 punktą, taip pat minuto sprendimo *Banca Popolare di Cremona* 27 punktą).

37 Teisingumo Teismas nurodė esmines PVM savybes. Nepaisant kai kurių redakcinio pobūdžio skirtumų, iš jo praktikos matyti, kad yra keturios esminės savybės: PVM yra bendrai taikomas sandoriams, kurių objektas yra prekės ar paslaugos; jo dydis nustatomas proporcingai apmokestinamajam asmeniui už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas sumokėti sumai; šis mokestis yra renkamas kiekviename gamybos ir platinimo proceso etape, įskaitant mažmeninės prekybos etapą, neatsižvelgiant, pirmiau atliktų sandorių skaičių; apmokestinamojo asmens mokėtino PVM atskaita iš pirmesniuose gamybos ir platinimo proceso etapuose sumokėto sumos, t. y. konkrečiame etape mokestis mokamas tik nuo šio etape atsiradusios pridėtinės vertės, ir kad

galiausiai jo mokėjimo našta tenka galutiniam vartotojui (minuto sprendimo *Banca Popolare di Cremona* 28 punktas).

38 Siekiant išvengti bendros PVM sistemos tikslams, nurodytiems šio sprendimo 27–34 punktuose, prieštaraujančių rezultatų, visas tokio mokesčio kaip HIPA savybes reikia lyginti su PVM savybėmis atsižvelgiant į šį tikslą. Todėl ypač dėmesį reikia atkreipti į pareigą bet kuriuo momentu užtikrinti bendros PVM sistemos neutralumą (minuto sprendimo *Banca Popolare di Cremona* 29 punktas).

39 Šiuo atveju kalbant apie antrąjį esminį PVM savybų pirmiausia reikia konstatuoti, kad PVM yra mokamas sudarant kiekvieną sandorą prekybos etape ir jo suma yra proporcinga tiek prekių ar suteiktų paslaugų kainai (minuto sprendimo *Banca Popolare di Cremona* 30 punktas), o toks mokestis kaip HIPA yra skaičiuojamas nuo skirtumo, nustatyto pagal apskaitų reglamentuojančius teisės aktus, tarp parduotų prekių ar suteiktų paslaugų per finansinius metus apyvartos ir parduotų prekių įsigijimo kainos, tarpininkų suteiktų paslaugų vertės ir žaliavų sąnaudų.

40 Kadangi toks mokestis kaip HIPA skaičiuojamas periodinės apyvartos pagrindu, neįmanoma tiksliai nustatyti mokesčio, kurį gali reikėti perkelti klientui kiekvieno prekės pardavimo ar paslaugos suteikimo atveju, sumos, taip pat jis neatitinka šios sumos proporcingumo apmokestinamojo asmens gaunamai kainai savybės (šiuo klausimu žr. minuto sprendimo *Pelzl ir kt.* 25 punktą).

41 Be to, kaip pabrėžia Komisija, HIPA reglamentuojantys teisės aktai kelioms situacijoms nustato supaprastintą mokesčio apmokestinamosios vertės, daugiausia nustatyto dydžio, nustatymo tvarką, remiantis kito mokesčio apmokestinamąja verte, padidinta nustatyta procentine dalimi (taip yra smulkaus verslo ir smulkių žemės ūkio gamintojų atveju), arba nustatyta kito mokesčio procentine dalimi (monėjų, apmokestinamų supaprastintu verslo mokesčiu, atveju).

42 Tokiais atvejais akivaizdu, kad HIPA apmokestinamoji vertė nustatoma remiantis kitais parametrais, o ne kliento sumokėta kaina už prekes ar paslaugas (pagal analogiją žr. 1992 m. gegužės 7 d. Sprendimo *Bozzi*, C-347/90, Rink. p. I-2947, 15 punktą).

43 Ši speciali tvarka patvirtina, kad nėra bendro proporcingumo ryšio tarp apmokestinamojo asmens sumokėtos tokio mokesčio kaip HIPA sumos ir jo tiekiamų prekių ar suteiktų paslaugų kainos.

44 Šiomis aplinkybėmis toks mokestis nelaikytinas proporcingu parduotų prekių ar suteiktų paslaugų kainai.

45 Todėl, kalbant apie ketvirtą esminį tokio mokesčio savybę, reikia priminti, kad, pirma, kadangi pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalį apmokestinamasis asmuo gali atskaityti iš PVM, kurį jis turi sumokėti, PVM, mokėtiną ar sumokėtą už visas prekes ar paslaugas, naudojamas jo apmokestinamoms ūkinėms operacijoms, bendros HIPA mokesčio sistemos atveju atskaita, nustatytas mokesčio apmokestinamąjį vertę, taikoma parduotų prekių kainos, tarpininkų suteiktų paslaugų vertės ir žaliavų sąnaudų atžvilgiu.

46 Iš ginčų per posėdį aišku, kad, kalbant apie apmokestinamajam asmeniui suteiktas paslaugas, tik sąnaudas, atitinkančias taikytiną teisės aktą nustatytus kriterijus, pavyzdžiui, už subrangovų ar tarpininkų suteiktas paslaugas, taip pat apmokestinamojo asmens naudotas paslaugas, kurias jis teikia savo klientams nepakitusias („nepakitusios“ paslaugos), šis apmokestinamasis asmuo gali atskaityti iš HIPA apmokestinamosios vertės. Tačiau minėta apmokestinamoji vertė negali būti sumažinta sąnaudų, susijusių su specialistų paslaugomis, su apmokestinamajam asmeniui suteiktomis paslaugomis, reikalingomis jo veiklai, kurią jis ta pačia

forma ne?trauk? ? verslo grandin? („pirkto“ paslaugos), suma.

47 Taigi HIPA apmokestinamoji vert? neapsiriboja vieno gamybos ar platinimo proceso etapo prid?tine verte, bet apima bendr? apmokestinamojo asmens apyvart?, at?mus tik šio sprendimo 45 punkte nustatytus elementus (pagal analogij? žr. min?to sprendimo *Pelzl ir kt.* 23 punkt?).

48 Antra, aišku, jog jau sumok?to mokes?io atskaitos skai?iavimo metodo skirtumai nereiškia, kad mokestis nepatenka ? Šeštosios direktyvos 33 straipsnyje ?tvirtinto draudimo taikymo srit?, jeigu šie skirtumai yra daugiau techninio pob?džio ir nesudaro kli??i? tam, kad šis mokestis iš esm?s b?t? taikomas taip pat kaip PVM (min?to sprendimo *Banca Popolare di Cremona* 31 punktas).

49 Taip pat teisinga, kaip pasteb?jo KÖGÁZ ir kt. ir Vodafone, kad mokestis gali b?ti apyvartos mokes?iu, net jei jam taikomuose nacionalin?s teis?s aktuose n?ra aiškiai numatyta, kad šis mokestis gali b?ti perkeltas vartotojams (1997 m. birželio 26 d. Sprendimo *Careda ir kt.*, C?370/95–C?372/95, Rink. p. I?3721, 18 punktas), ar jei šis mokestis n?ra išskirtas klientui pateikiamoje s?skaitoje fakt?roje (šiuo klausimu žr. min?to sprendimo *Dansk Denkavit ir Poulsen Trading* 13 ir 14 punktus, taip pat min?to sprendimo *Careda ir kt.* 23 ir 26 punktus).

50 Ta?iau mokestis, kuriuo gamybin? veikla apmokestinama taip, kad neaišku, jog jo mok?jimo našta galiausiai teks galutiniam vartotojui, kaip vartojimo mokes?io, pavyzdžiui, PVM, atveju, gali nepatekti ? Šeštosios direktyvos 33 straipsnio taikymo srit? (min?to sprendimo *Banca Popolare di Cremona* 31 punktas).

51 Šiuo atveju remiantis Šeštosios direktyvos 17–20 straipsniuose numatyta mokes?io atskaitos tvarka, PVM našta tenka tik galutiniam vartotojui, ir jis yra visiškai neutralus apmokestinam?j? asmen?, dalyvaujan?i? gamybos ir platinimo procese iki galutinio apmokestinimo etapo, atžvilgiu, neatsižvelgiant ? sandori? skai?i? (šiuo klausimu žr. 1996 m. spalio 24 d. Sprendimo *Elida Gibbs*, C?317/94, Rink. p. I?5339, 19, 22 ir 23 punktus ir 2002 m. spalio 15 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietij?*, C?427/98, Rink. p. I?8315, 29 punkt?, taip pat min?to sprendimo *Banca Popolare di Cremona* 32 punkt?), ta?iau to paties negalima pasakyti apie tok? mokest? kaip HIPA.

52 Iš ties?, kaip pasteb?jo Komisija, iš prašymuose priimti prejudicin? sprendim? pateikt? duomen? matyti, kad negalima užtikrinti, jog galiausiai HIPA mok?jimas bus perkeltas galutiniam vartotojui taip, kaip vartojimo mokes?io, pavyzdžiui, PVM, atveju.

53 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt? teismai pabr?žia, kad d?l savo pob?džio HIPA n?ra b?tinai perkeliamas. Jie priduria, kad net jei jis b?t? perkeltas, pirk?jas gali nežinoti, koku atveju mokestis, ?trauktas ? prekį ar paslaug?, kurias jis ?sigijo kaip apmokestinamasis asmuo, kain? nebus perkeltas ? prekį ar paslaug?, kurias jis pats teikia savo klientams, kain?.

54 Be to, kaip pažym?jo Vengrijos vyriausyb?, kadangi HIPA skai?iuojamas nuo periodin?s apyvartos, apmokestinamasis asmuo negali tiksliai nustatyti nei HIPA sumos, kuri turi b?ti ?skai?iuota ? prekį ar paslaug? ?sigijimo kain? (pagal analogij? žr. min?to sprendimo *Banca Popolare di Cremona* 33 punkt?), nei HIPA procentin?s dalies, kuri perkeliama vartotojui kiekvieno prekį pardavimo ar paslaug? teikimo atveju (šiuo klausimu žr. min?to sprendimo *Giant* 14 punkt?, taip pat min?to sprendimo *Pelzl ir kt.* 25 punkt?).

55 Be to, kaip tai pasteb?jo ta pati vyriausyb?, jei apmokestinamasis asmuo, nor?damas perkelti mokes?io, kur? jis turi sumok?ti d?l savo veiklos, mok?jim? ? kit? platinimo ar vartojimo proceso etap?, gal?t? ?traukti j? ? savo pardavimo kain?, HIPA apmokestinam?j? vert? sudaryt? ne tik prid?tin? vert?, bet ir pats mokestis, nes HIPA b?t? skai?iuojamas nuo sumos, nustatytos,

atsižvelgiant į pirkimo kainą, į kurią iš anksto būtų įtrauktas mokėtinas mokestis (pagal analogiją žr. minėto sprendimo *Banca Popolare di Cremona* 33 punktą).

56 Bet kuriuo atveju, net jeigu būtų daroma prielaida, kad HIPA apmokestinamas asmuo, parduodantis prekes galutiniam vartotojui, nustatydamas savo kainą, atsižvelgs į mokesčio, įtraukto į bendrą sąnaudas, dydį, visi apmokestinamieji asmenys neturės galimybės tokiu pat būdu ar visiškai perkelti mokesčio mokėjimo naštos (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Pelzl* ir kt. 24 punktą, taip pat minėto sprendimo *Banca Popolare di Cremona* 34 punktą).

57 Iš visų pirmiau pateiktų argumentų matyti, kad atsižvelgiant į šias savybes toks mokestis kaip HIPA nėra perkeliamas galutiniam vartotojui, kaip yra būdinga PVM.

58 Šiuo atžvilgiu toks mokestis skiriasi nuo mokesčio, dėl kurio priimtas minėtas sprendimas *Dansk Denkvit ir Poulsen Trading* ir kuris šio sprendimo 14 punkte pripažintas nesuderinamu su bendra PVM sistema tiek, kiek šis mokestis buvo perkeliamas galutiniam vartotojui, kaip matyti iš minėto sprendimo 3 punkto. Šio mokesčio apmokestinamoji vertė buvo tapati PVM apmokestinamajai vertei ir jis buvo renkamas paraleliai PVM, kaip matyti iš to paties sprendimo 8 punkto.

59 Todėl, net jei, kaip teigia *KÖGÁZ* ir kt. ir *Vodafone*, HIPA yra visuotinai taikomas į nustačiusiose provincijose, šios aplinkybės nepakaktų pripažinti šį mokestį apyvartos mokesčiu Šeštosios direktyvos 33 straipsnio prasme, nes jis netaikomas sandoriams taip, kaip PVM (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Pelzl* ir kt. 27 punktą).

60 Iš pirmiau išdėstytų argumentų matyti, kad mokestis, turintis HIPA savybių, skiriasi nuo PVM tiek, kad jo negalima laikyti apyvartos mokesčiu Šeštosios direktyvos 33 straipsnio 1 dalies prasme.

61 Todėl į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusi teismų antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 33 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad ji nedraudžia toliau taikyti mokesčio, turinio pagrindinąje byloje nagrinėjamo mokesčio savybių.

62 Šiomis aplinkybėmis į pirmąjį šio teismo pateiktą klausimą, susijusį su Stojimo akto X priedo 4 skyriaus 3 punkto a papunkčiu, nereikia atsakyti.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

63 Kadangi šis procesas pagrindinį bylį šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusi teismų nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šie teismai. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurių patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (ketvirtoji 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 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB, papildančia bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančia Direktyvą 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas, 33 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad ji nedraudžia toliau taikyti mokesčio, turinio pagrindinąje byloje nagrinėjamo mokesčio savybių.

Parašai.

* Proceso kalba: vengr?.