

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2013 m. rugsėjo 5 d.(1)

Byla C-385/12

Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága

(Székesfehérvári Törvényszék (Vengrija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Mokesčių teisė – teisėtumo laisvė – Direktyvos 2006/112/EB 401 straipsnis – Tam tikruose ekonomikos sektoriuose mažmeninei prekybai parduotuvėse taikomas nacionalinis mokestis – Progresinis mokestis, kurio bazė priklauso nuo apyvartos – Bendrovių, priklausančių žmonių grupei, ir bendrovių, veikiančių pagal franšizę, palyginimas“

I – Žanga

1. Dėl pastarųjų metų finansinės ir ekonominės krizės valstybės narės vis dažniau grąžta prie tradicinio biudžeto pajamų šaltinių, t. y. mokesčių rinkimo. Tai daroma ne tik didinant jau esančių mokesčių dydį, bet ir nustatant naujus mokesčius.
2. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su tokiu nauju mokesčiu. Siekdama užtikrinti padidėjusį valstybės finansų poreikį, Vengrija pradėjo taikyti laikiną mokestį, kuris priklauso nuo tam tikrų žmonių metinės apyvartos ir yra tokiems mokesčiams nebūdingo progresinio dydžio.
3. Nenuostabu, kad naujas mokestis kritikuojamas. Tačiau Teisingumo Teismas iš esmės nagrinės klausimą, ar pagrįsta kritika, susijusi su šio mokesčio atitiktimi Sąjungos teisei. Apmokestinamieji asmenys visų pirma nurodo, kad dėl progresinio tarifo šis mokestis iškraipo konkurenciją užsienio žmonių nenaudai. Todėl reikia išsiaiškinti, ar toks konkurencijos iškraipymas tik kelia susirūpinimą dėl ekonominio poveikio, ar ir prieštarauja Sąjungos teisei.

II – Teisinis pagrindas

4. Mokestis, taikomas žmogui subjektams, užsiimantiems mažmenine prekyba tam tikruose ekonomikos sektoriuose (toliau – specialus mokestis), Vengrijoje buvo įvestas įstatymu Nr. XCIV 2010 dėl specialaus mokesčio tam tikruose sektoriuose (toliau – įstatymas Nr. XCIV 2010). Įstatymas įsigaliojo 2010 m. gruodžio 4 d. ir apmokestinamajam asmeniui taikytas atgaline data už visus 2010 kalendorinius metus ir ribotą tolesnį laikotarpį.

5. Šio mokesčio bazė sudaro apmokestinamojo asmens grynoji apyvarta per mokestinius metus. Mokesčio dydis priklauso nuo mokesčio bazės dydžio. Jei apyvarta neviršija 500 mln. forintų (HUF) (apie 1,7 milijono eurų), mokesčio dydis sudaro 0 %, po to mokesčio dydis didėja tris kartus, pirmiausia iki 0,1 %, po to iki 0,4 % ir galiausiai, kai apyvarta viršija 100 mlrd. HUF (apie 333 mln. eurų), mokesčio dydis siekia 2,5 %. Kai metinė apyvarta neviršija nustatyto dydžio, šis mokestis, atsižvelgiant į pakopinį jo tarifų sistemą, netaikomas. Jeigu mokestis taikomas, vidutinis mokesčio dydis ir procentinis apmokestinimas yra tuo didesni, kuo didesnė apyvarta.

6. Pagal Įstatymo Nr. XCIV 2010 7 straipsnį susijusių įmonių, kaip jos apibrėžtos Vengrijos pelno mokesčio įstatymuose, mokėtina mokesčio suma apskaičiuojama, mokesčio procentinis tarifas pritaikius visų susijusių bendrovių apyvartos sumai. Kiekvieno apmokestinamojo asmens mokėtinas mokestis apskaičiuojamas remiantis jam tenkančia visų susijusių apmokestinamųjų asmenų apyvartos dalimi. Pagal taikomus Vengrijos pelno mokesčio įstatymus susijusiomis bendrovėmis laikomi, be kita ko, apmokestinamieji asmenys, kurie vieni kitiems daro lemiamą įtaką.

III – Pagrindinė byla ir procesas Teisingumo Teisme

7. Vengrijos bendrovė *Hervis Sport és Divatkereskedelmi Kft.* (toliau – *Hervis*) prekiauja sporto prekėmis, todėl jai taikomas specialus mokestis.

8. Pagal Įstatymo Nr. XCIV 2010 7 straipsnį *Hervis* yra bendrovė, susijusi su įmonių grupei vadovaujančia patronuojančia bendrove, kuri turi buvę Austrijos Respublikoje ir tiesiogiai arba per susijusias patronuojančias įmones, kurioms taip pat taikomas šis specialus mokestis, daro apyvartą Vengrijoje, ypač mažmeninės prekybos maisto produktais sektoriuje. *Hervis* taikomam mokesčio tarifui apskaičiuoti remtasi visų įmonių grupei priklausančių bendrovių apyvarta, todėl *Hervis* taikomas vidutinis mokesčio dydis yra gerokai didesnis, nei būtų buvęs, jei apskaičiuojant mokesčio dydį būtų remtasi tik jos vienos apyvarta.

9. *Hervis* prieštarauja tokiam apmokestinimui už 2010 metus ir teigia, kad tokio specialaus mokesčio taikymas prieštarauja įvairioms Sąjungos teisės nuostatomis. Toks mokestis diskriminuoja užsienio savininkams priklausančias įmones, palyginti su savininkams iš Vengrijos priklausančiomis įmonėmis ir pavienės įmonės, palyginti su franšizės tinklui priklausančiomis įmonėmis. Mažmeninės prekybos bendrovės, prekiaujančios maisto produktais ir priklausančios Vengrijos savininkams, savo komercinį veiklą vykdo, dalyvaudamos franšizės sistemoje, ir specialaus mokesčio požiūriu taip išvengia apyvartos sumavimo, nes skaičiuojant mokestį franšizės pagrindų veikiančios bendrovės aktuali tik jų pačių apyvarta.

10. Todėl *Hervis* ieškini nagrinėjantis *Székesfehérvári Törvényszék* (Sąrašėnų rvaro teismas), vadovaudamasis SESV 267 straipsniu, Teisingumo Teismui pateikė tokį klausimą:

„Ar EB sutarties nuostatas, kuriomis reglamentuojamas bendrasis diskriminacijos draudimo principas (SESV 18 ir 26 straipsniai), sisteminio laisvės principas (SESV 49 straipsnis), vienodo vertinimo principas (SESV 54 straipsnis), vienodo sąlygų dalyvauti valdant 54 straipsnyje apibrėžtą bendrovių kapitalo principas (SESV 55 straipsnis), paslaugų teikimo laisvės principas (SESV 56 straipsnis), laisvo kapitalo judėjimo principas (SESV 63 ir 65 straipsniai) ir lygybės apmokestinant įmones principas (SESV 110 straipsnis), atitinka tai, kad apmokestinamieji asmenys, vykdanys mažmeninę prekybą parduotuvėse, turi mokėti specialų mokestį, jeigu jų metinė grynoji apyvarta viršija 500 mln. HUF?“

11. Proceso Teisingumo Teisme metu rašytines pastabas pateik? ir 2013 m. birželio 18 d. teismo pos?dyje dalyvavo *Hervis*, Vengrija, Austrijos Respublika ir Komisija.

IV – Teisinis vertinimas

A – *Prašymo priimti prejudicin? sprendim? priimtinum*

12. Pirmiausia reikia išnagrin?ti, ar prašymas priimti prejudicin? sprendim? yra priimtinas. Vengrija teigia, kad jis nepriimtinas.

13. Anot Vengrijos, nepaisant suformuotos teismo praktikos, sprendime d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? nenurodyta, kod?l prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad reik?t? išaiškinti prejudiciniame klausime nurodytas S?jungos teis?s nuostatas. Vis? pirma nenurodyta, kuo remiantis Vengrijoje taikomas specialus mokestis laikytinas diskriminuojan?iu.

14. Pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik? nacionalinis teismas savo sprendime d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? turi nurodyti faktines ir teisines aplinkybes, kurioms esant jis užduoda šiuos prejudicinius klausimus, arba bent paaiškinti faktines prielaidas, kuriomis šie klausimai paremti. Be to, sprendime d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? b?tina nurodyti priežastis, d?l kuri? nacionaliniam teismui kyla S?jungos teis?s aiškinimo klausimas, ir ryš? tarp S?jungos teis?s nuostat? ir pagrindin?je byloje taikom? nacionalin?s teis?s akt?(2).

15. Šiais reikalavimais siekiama dviej? tiksl?. Viena vertus, jie tur?t? užtikrinti, kad Teisingumo Teismas gal?t? pateikti nacionaliniam teismui nauding? S?jungos teis?s išaiškinim?. Kita vertus, bent minimal?s paaiškinimai leist? valstyb?ms nar?ms ir kitoms bylos šalims, remiantis SESV 267 straipsniu, pateikti tinkamas nuomones. Kadangi bylos šalims pateikiamas tik sprendimas d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim?, jame tur?t? b?ti nurodyta visa ši informacija, kad pagal Europos S?jungos Teisingumo Teismo statuto 23 straipsn? jos gal?t? pateikti pastabas(3).

16. Iš ties? abejotina, ar nagrin?jamas prašymas priimti prejudicin? sprendim? atitinka reikalavimus d?l minimali? paaiškinim?. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas aiškiai nenurodo, kokios faktin?s ir teisin?s aplinkyb?s lemia diskriminacij?, kuri, *Hervis* teigimu, egzistuoja pagrindin?je byloje nagrin?jamu atveju. Prašyme nepamin?tas ?statymo Nr. XCIV 2010 7 straipsnis, be to, jame tr?ksta informacijos apie *Hervis* priklausym? ?moni? grupei ir apie ?moni?, priklausan?i? vietos ir užsienio savininkams, taip pat ?moni?, veikian?i? pagal franšiz?, ir kit? ?moni? apmokestinim?.

17. Ta?iau, esant tam tikroms aplinkyb?ms, sprendimas d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? gali b?ti papildytas kitais informacijos šaltiniais, iš esm?s nepažeidžiant formali? sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? reikalavim?.

18. Vis? pirma bylos šal? rašytin?s pastabos gali pad?ti Teisingumo Teismui pateikti nauding? S?jungos teis?s išaiškinim?(4). Nagrin?jamoje byloje *Hervis* ir Vengrijos pateiktos rašytin?s pastabos teisiniu ir faktiniu poži?riu reikšmingai papild? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nurodyt? informacij?.

19. Kitos bylos šalys taip pat tur?jo galimyb? pateikti nuomon? d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim?. Š? fakt? patvirtina tai, kad Austrijos Respublika ir Komisija tinkamai išd?st? savo nuomon? rašytin?se pastabose(5). Be to, ?ia svarstomais teisiniais klausimais buvo diskutuojama viešai, ypa?, kai Parlamentas pateik? klausimus, o Komisija ? juos atsak?(6). Kadangi nagrin?jant byl? taip pat buvo surengtas pos?dis, kitos bylos šalys, susipažinusios su Teisingumo Teismui

pateiktomis rašytinomis pastabomis, gal jo tinkamai išdystyti savo nuomonę per posėdį(7).

20. Taigi, prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra priimtinas.

B – *Atsakymas į prejudicinį klausimą*

21. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar Vairioms SESV nuostatomis neprieštarauja tai, kad Vengrijoje apmokestinamieji asmenys, kurių metinis grynoji apyvarta viršija 500 mln. EUR, turi mokėti specialų mokestį.

22. *Hervis* ir Austrijos Respublika nurodė, kad prejudicinis klausimas nėra pakankamai aiškiai suformuluotas, ir siūlo jį reformuluoti. Visų pirma iš pateikto klausimo neaišku, kaip taikomas toks mokestis, kuris dėl labai progresyvaus mokesčio tarifo ir dėl skirtingo taikymo Vairioms, veikiančios pagal franšizę, ir Vairioms, priklausančioms patronuojamųjų Vairių sistemai, diskriminuoja užsienio savininkams priklausančias mažmeninės prekybos Vairius.

23. Pagrindo reformuluoti prejudicinį klausimą nėra. Šis specialus mokesčio faktinis poveikis, kurį nurodė *Hervis* ir Austrijos Respublika, galima tinkamai atsižvelgti, aiškinant Sąjungos teisę.

24. Siekdamas pateikti naudingą atsakymą teismui, pateikusiame prašymą priimti prejudicinį sprendimą, Teisingumo Teismas, be prejudiciniame klausime nurodytų nuostatų, taip pat turėtų išanalizuoti 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos(8) (toliau – PVM direktyva) 401 straipsnio reikšmę nagrinėjamoje byloje(9). Šioje teisės nuostatoje kaip tik nagrinėjamas apyvartos mokesčio suderinamumas su Sąjungos teise(10).

25. Tačiau pirmiausia nagrinėsiu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytas pirminės teisės nuostatas.

1. Draudimas diskriminuoti gaminius nustatant mokestį

26. Visų pirma reikia išnagrinėti, ar SESV 110 straipsnyje nustatytas diskriminacijos draudimas taikomas apmokestinant specialiu mokesčiu. Pagal šią nuostatą valstybės narės negali tiesiogiai ar netiesiogiai apmokestinti kitų valstybių narių gaminių jokiais savo vidaus mokesčiais, didesniais už tuos, kuriais ji apmokestina panašius vietos gaminius.

27. Kadangi kalbama ir apie netiesioginį gaminių apmokestinimą, ši nuostata taikytina ne vien apmokestinant patį gaminį. SESV 110 straipsnis taip pat aktualus apmokestinant veiklą, susijusią su gaminiams pagaminti būtina veikla, jei ji tiesiogiai lemia prekių kainą(11).

28. Specialus mokestis, kai jis nėra taikomas atgaline data už 2010 kalendorinius metus, taip pat gali tiesiogiai lemti gaminių kainas, nes yra apskaičiuojamas remiantis apyvarta. Tačiau SESV 110 straipsnio 1 dalis pažeidžiama tik tada, kai importuojamam gaminiui ir panašiam vietos gaminiui taikomas mokestis, nors ir netiesiogiai(12), apskaičiuojamas skirtingai ir tai nors ir tik tam tikrais atvejais lemia didesnį importuojamo gaminio apmokestinimą(13). Tačiau neatrodo, kad nagrinėjamu atveju gaminiai iš kitų valstybių narių specialiu mokesčiu būtų apmokestinami labiau nei vietos gaminiai. Net ir jei užsienio savininkams priklausančios Vairios būtų labiau apmokestinamos nei bendrovės, priklausančios vietos savininkams, neatrodo, kad užsienio savininkams priklausančios bendrovės pirmenybę teiktų užsienio gaminių prekybai.

29. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytas specialus mokestis nepažeidžia SESV 110 straipsnio.

2. ?sisteigimo teis?

30. Toliau reik?ti, ar specialaus mokes?io taikymas Vengrijoje neprieštarauja SESV 49 straipsniui, siejamam su SESV 54 straipsniu. Pagal šias nuostatas valstyb?ms nar?ms draudžiama vienoje valstyb?je nar?je buvein? turin?iai bendrovei riboti ?sisteigimo laisv? kitoje valstyb?je nar?je. Pagal SESV 49 straipsnio 2 dal? ?sisteigimo laisv? apima ir teis? savarankiškai verstis dirban?i? asmen? veikla.

31. Nagrin?jame atveju specialaus mokes?io taikymas gal?jo neteis?tai apriboti *Hervis* patronuojan?iosios bendrov?s ?sisteigimo laisv? Vengrijoje. Tokiu atveju *Hervis*, siekdama, kad S?jungos teisei prieštaraujantis specialaus mokestis neb?t? jai taikomas, gal?t? remtis savo patronuojan?iosios bendrov?s ?sisteigimo teise(14).

a) Diskriminavimas

32. ?sisteigimo laisv? iš principo draudžia bet koki? diskriminacij? d?l bendrov?s buvein?s vietos(15). Diskriminacija yra skirting? taisykli? taikymas panašioms situacijoms arba tos pa?ios taisykl?s taikymas skirtingoms situacijoms(16). Tod?l pagal SESV 49 straipsn?, siejam? su SESV 54 straipsniu, draudžiamas skirtingas apmokestinimas vietini? ir užsienio bendrovi?, jei nacionalin?s priemon?s poži?riu jos yra objektyviai panašioje situacijoje(17).

33. Iš pirmo žvilgsnio neatrodo, kad pagal specialias mokes?i? taisykles apmokestinamos Vengrijos bendrov?s, kaip antai *Hermis*, b?t? skirtingai vertinamos d?l j? patronuojan?i? bendrovi? buvein?s vietos. Apmokestinimo tvarka nepriklauso nuo patronuojan?iosios bendrov?s buvein?s vietos. Formaliai, Vengrijos ?statyme Nr. XCIV 2010 vienodai vertinamos patronuojamosios bendrov?s, priklausan?ios vietos bendrov?ms, ir patronuojamosios bendrov?s, priklausan?ios kitose valstyb?se nar?se ?steigtoms bendrov?ms.

34. Tačiau pagal SESV 49 straipsn? taip pat draudžiama bet kokia netiesiogin? ar pasl?pta diskriminacija d?l bendrov?s buvein?s buvimo vietos. Pasl?pta diskriminacija yra kit? nei bendrov?s buvein?s buvimo vietos kriterij? taikymas, kuomet faktiškai pasiekiamas toks pats diskriminacinis rezultatas(18).

35. *Hervis*, Austrijos Respublika ir Komisija pateikia skirtingas nuomones, kod?l tur?t? b?ti pripažinta, kad užsienio bendrovi? veikla Vengrijoje yra pasl?ptai diskriminuojama. Tai susij? su nurodomu skirtingu apmokestinam?j? asmen?, priklausan?i? užsienio ir vietos savininkams, apmokestinimu, atsižvelgiant ? tai, ar jie priklauso patronuojam?j? bendrovi?, ar franšiz?s sistelai, ir ? tai, ar jie priklauso ?moni? grupei, ar veikia franšiz?s pagrindu. Bylos šalys tik iš dalies nagrin?jo ?statymo Nr. XCIV 2010 taisykles, daugiausia jos vertino specialaus mokes?io praktines ir ekonomines pasekmes skirtingoms prekybos sistemoms.

36. Iš esm?s, pasl?ptos diskriminacijos buvimas priklauso tik nuo kriterij?, kuriais vadovaujantis skirtingai taikomos specialaus mokes?io taisykl?s. Pagal šias taisykles patronuojam?j? bendrovi? ir franšiz?s sistelos vertinamos vienodai, ta?iau skirtingus apmokestinimo rezultatus nulemia skirtingas taisykl?s taikymas, kuris priklauso nuo apmokestinamojo asmens apyvartos dydžio ir pagal kur? vis? jo bendrovi? apyvarta yra sumuojama. Remdamasi ?statyme Nr. XCIV 2010 nustatytais atskyrimo kriterijais, kuriais savo pozicijas grindžia bylos šalys, toliau nagrin?siu galim? pasl?pt? diskriminacij?, analizuodama šiuos kriterijus: apmokestinamojo asmens apyvartos dydžio (šiuo klausimu žr. ii poskyr?), susijusi? apmokestinam? asmen? (šiuo klausimu žr. iii poskyr?) ir prekybos grandin?s etapo apyvartos (šiuo klausimu žr. iv poskyr?).

i) Pasl?ptos diskriminacijos s?lygos

37. Vis? pirma reikia tiksliai nustatyti išankstines pasl?ptos diskriminacijos s?lygas. Iš ankstesn?s Teisingumo Teismo praktikos, susijusios su ?sisteigimo laisve, n?ra pakankamai aišku, kada kitoks nei bendrov?s buvein?s vietos atskyrimo kriterijus gali faktiškai reikšti tok? pat? diskriminacin? rezultat?.

38. Viena vertus, kyla klausimas, kokio stiprumo turi b?ti ryšys tarp pasirinkt? atskyrimo kriterij? ir bendrov?s buvein?s, kad b?t? galima teigti, jog egzistuoja skirtingas vertinimas d?l buvein?s buvimo vietos. Iki šiol Teisingumo Teismas laik?si pozicijos, kad daugeliu atvej? šie kriterijai sutampa(19), taip pat teik? pirmenyb? asmen?, kurie n?ra šalies rezidentai, interesams(20) arba tiesiog nurod?, kad esama diskriminacijos pavojus(21). Kol kas aišku tik tai, kad netur?t? b?ti reikalaujama visiškos kriterij? atitikties bendrov?s buvein?s kriterijui(22).

39. Kita vertus, pagal teismo praktik? n?ra aišku ne tik tai, kokio stiprumo turi b?ti ryšys, bet ir tai, ar tok? ryš? turi lemti patys atskyrimo kriterijai(23), ar atsitiktin? faktin? situacija(24). Tam, kad b?t? ryšys tarp paties atskyrimo kriterijaus ir bendrov?s buvein?s, paprastai reikia, jog toks kriterijus b?t? susij?s su bendrov?s buvein?s kriterijumi. Norint užtikrinti atsitiktin? faktin? ryš? pakakt?, kad toks ryšys faktiškai egzistuot? konkre?ioje situacijoje. Toks poži?ris reiškia, kad bet kuriuo metu kei?iantis situacijai pasl?ptos diskriminacijos gali v?l neb?ti.

40. Sprendžiant, ar egzistuoja pasl?pta diskriminacija, si?ly?iau Teisingumo Teismui taikyti griežtus kriterijus. Pasl?pta diskriminacija netur?t? reikšti nauj? diskriminacijos faktini? situacij? atsiradimo, o tur?t? apimti tik tas situacijas, kada formaliai diskriminacijos n?ra, ta?iau iš ties? toks poveikis egzistuoja.

41. Tod?l ryšys tarp atskyrimo kriterij? ir bendrov?s buvein?s turi egzistuoti daugeliu atvej?. Nepakanka vien teikti pirmenyb? asmen?, kurie n?ra šalies rezidentai, interesams.

42. Ta?iau, kita vertus, pasl?ptos diskriminacijos apribojimas atvejais, kai ryšys atsiranda iš pa?i? atskyrimo kriterij? ir n?ra susij?s su atsitiktine faktine situacija, nelaikytinas tinkamu sprendimu.

43. Faktiškai visada egzistuoja ryšys tarp atskyrimo kriterij? ir bendrov?s buvein?s. Tai taip pat galioja ir klasikiniam pasl?ptos diskriminacijos atskyrimo kriterijui d?l pilietyb?s, t. y. d?l fizinio asmens gyvenamosios vietos(25). Konkre?ioje situacijoje valstyb?je nar?je gerokai daugiau gyvena pilie?i?, turin?i? tam tikr? pilietyb?, tod?l ryšys tarp gyvenamosios vietos ir pilietyb?s atsiranda iš paties gyvenamosios vietos atskyrimo kriterijaus. Kiek ši? aplinkyb? lemia ryšio tarp gyvenamosios vietos ir pilietyb?s esm? arba pob?dis, negalima atsakyti ne?vertinus aktualios faktin?s situacijos, susijusios su S?jungos pilie?i? mobilumu ir su pilie?i? teisi? svarba. Ta?iau ši situacija nuolat kinta, tod?l ir ?ia skirting? vertinim? lemia atskyrimo kriterij? esm? ir galiausiai jis priklauso nuo aktualios faktin?s situacijos.

44. Tai, kad kintant situacijai nacionalin? taisykl?, pri?mimo metu nek?lusi abejoni? d?l savo suderinamumo su S?jungos teise, v?liau staiga tampa diskriminacin?, nedraudžia remtis aktualia faktine situacija. Vidaus rinkos reikalavimams aktualu tik tai, ar esama ?sisteigimo laisv?s suvaržym?, ir visai nesvarbu, ar d?l to reik?t? kaltinti nacionalin? teis?s akt? leid?j?.

45. Tod?l vien faktinis, veikiau atsitiktinis ryšys tarp atskyrimo kriterij? ir bendrov?s buvein?s taip pat gali lemti skirting? vietos ir užsienio bendrovi? vertinim?.

46. Taigi, pasl?ptas skirtingas vertinimas d?l bendrov?s buvein?s buvimo vietos galimas tada,

kai nacionalinės teisės nustatyti atskyrimo kriterijai pagal aktualią faktinę situaciją daugeliu atvejų susiję su užsienio bendrovėmis.

47. Tačiau tam, kad būtų pripažinta, jog egzistuoja paslėpta diskriminacija, turi būti ne tik paslėptas nevienodas vertinimas, bet ir objektyviai panaši padėtis, atsižvelgiant į skirtingų grupių kriterijus(26). Todėl reikia išnagrinėti, ar nustatytas skirtingas vertinimas nėra nulemtas skirtingų faktinių aplinkybių, o tai reikštų, kad diskriminacijos nėra(27). Ši papildoma sąlyga užtikrina, kad valstybės narės galėtų nustatyti faktiškai pateisinamas skirtingas taisykles, nepaisydamos to, kad atskyrimo kriterijus, nors ir atsitiktinai, yra susiję su bendrovės buveine.

ii) Kriterijus, susiję su apmokestinamojo asmens apyvartos dydžiu

48. Esant tokioms aplinkyboms, pirmiausia reikia išnagrinėti, ar su apmokestinamojo asmens apyvartos dydžiu susiję kriterijus, nuo kurio priklauso Vengrijoje taikomo specialaus mokesčio dydis, nereiškia paslėptos užsienio bendrovių diskriminacijos.

49. Pagal specialaus mokesčio taisyklės mokesčio tarifas palaipsniui didėja atsižvelgiant į apyvartos dydį. Dėl taip taikomo mokesčio dydžio bendrovės, gaunančios didelę apyvartą, yra nepalankesnėje padėtyje, palyginti su bendrovėmis, gaunančiomis mažą apyvartą. Taip pat dėl tokios taisyklės apmokestinamieji asmenys, turintys daug tai pačiai patronuojamųjų bendrovių sistemai priklausančių parduotuvių, paprastai turi mokėti didesnį vidutinį mokestį nuo apyvartos nei apmokestinamieji asmenys, veikiantys franšizės pagrindu ir turintys vieną parduotuvę.

– Nevienodas vertinimas

50. Norint daryti prielaidą, kad vykdoma paslėpta diskriminacija, visų pirma reikia nustatyti paslėptą nevienodą apmokestinamųjų asmenų vertinimą, atsižvelgiant į jų patronuojančiosios bendrovės buveinės vietą. Paslėptas nevienodas bendrovių rezidentų ir bendrovių nerezidentų vertinimas būtų tuomet, jeigu daugeliu atvejų apmokestinamieji asmenys, kurių apyvarta didelė, būtų valdomi nerezidentų, o apmokestinamieji asmenys, kurių apyvarta maža, – rezidentų.

51. Man neatrodo, kad taip yra. Didelę apyvartą turinčios įmonės yra labiau linkusios vykdyti veiklą kitose vidaus rinkos šalyse ir todėl egzistuoja galimybė, kad ir kitoje valstybėje narėje tokios įmonės siekia didelės apyvartos ir ją pasiekia. Tačiau didelę apyvartą turinčios įmonės taip pat gali būti valdomos rezidentų.

52. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turėtų patikrinti, ar konkrečiomis aplinkybėmis nagrinėjama mokestiniais metais Vengrijoje egzistavo paslėptas nevienodas vertinimas.

53. Minėti prielaidai padaryti *Hervis* pateiktos informacijos apie maisto produktų sektorių nepakanka. Būtų galima teigti, kad prekybos maisto produktais sektoriuje užsienio akcininkų valdomi apmokestinamieji asmenys yra organizuojami pagal patronuojamųjų bendrovių sistemą, o dideli maisto produktų tinklai, priskiriami vietos savininkams, valdomi pagal franšizės sistemą. Tačiau šie teiginiai taikomi tik tam tikrai specialaus mokesčio taikymo srities daliai ir visų pirma ne tam sektoriui, kuriame veikia pati *Hervis*. Paslėptas nevienodas rezidentų ir nerezidentų vertinimas iš principo turi būti nustatytas atsižvelgiant į visų reglamentavimų ir negali apsiriboti vien tam tikra reguliuojamos srities dalimi.

54. Be to, tai, ar *Hervis* ir jos patronuojančiosios bendrovės apyvartos maisto produktų sektoriuje sudėjimas reiškia paslaptę nevienodą vertinimą, nėra lemiama aplinkybė sprendžiant dėl apyvartos dydžio kriterijaus priimtino pagal Sąjungos teisę, tačiau tai turi būti išnagrinėta tikrinant atsižvelgimo į susijusias žmones kriterijus(28).

55. Kalbant apie kitas prašymų priimti prejudicinę sprendimą pateikusių teismo pastabas, remiantis Teisingumo Teismui pateikta informacija negalima teigti, kad specialaus mokesčio tarifo nustatymas, atsižvelgiant į apyvartos dydį, reiškia paslaptę nevienodą rezidentų ir nerezidentų vertinimą.

– Objektiviai panaši situacija

56. Nepaisant to, jeigu prašymų priimti prejudicinę sprendimą pateikęs teismas turėtų pripažinti, kad egzistuoja paslaptas nevienodas vertinimas, toliau reikėtų patikrinti, ar apmokestinamieji asmenys, kurių apyvarta didelė ir kurių apyvarta nedidelė, Vengrijos specialaus mokesčio požiūriu yra objektyviai panašioje situacijoje.

57. Šiuo klausimu Komisija teigia, kad objektyviai panašios situacijos, visų pirma atsižvelgiant į skirtingų patronuojamųjų žmonių ir franšizės sistemų vertinimą, nebūtų tik tuomet, jei skirtingo įvertinimo priežastis būtų skirtingas mokumas. Tačiau didesnis specialaus mokesčio tarifas, kuris gaunamas sudėjus patronuojamųjų mažmeninės prekybos žmonių apyvartas, nėra nulemtas didesnio tokių žmonių mokumo. Didesnė mokumė lemia tik didesnis pelnas, kuris apskaičiuojamas atsižvelgiant ne tik į apyvartą, bet ir į sąnaudas.

58. Toliau reikia konstatuoti, kad skirtingas didelė ir nedidelė apyvartą turinčių apmokestinamųjų asmenų vertinimas atitinka pačią mokesčio, kurio dydis koreguojamas atsižvelgiant į apyvartą, esmę. Nevienodas vertinimas kaip tik būtų esant vieninteliam tokio mokesčio tarifui. Todėl didelė apyvartą turintys apmokestinamieji asmenys visuomet mokės didesnį mokestį nei nedidelė apyvartą turintys apmokestinamieji asmenys.

59. Tačiau šiuo atveju kyla klausimas, ar didelė apyvartą ir nedidelė apyvartą turintys apmokestinamieji asmenys yra objektyviai panašioje situacijoje atsižvelgiant į mokesčio tarifą. Kitaip tariant, reikia išsiaiškinti, ar skirtingo dydžio apyvarta, atsižvelgiant į lygybės aspektą, suteikia teisę taikyti skirtingo dydžio mokesčio tarifus. Galiausiai tai reiškia patikrinimą, ar galima kaip nors pateisinti skirtingą vertinimą. Toks patikrinimas paprastai atliekamas nagrinėjant pateisinimo pagrindus(29).

60. Tačiau, nors ir nebuvo nenagrinėtas tokio patikrinimo teorinio klasifikavimo klausimo, esu tokios nuomonės kaip ir Komisija, kad skirtingas apmokestinamojo asmens mokumas iš principo gali pateisinti skirtingą mokesčio tarifą taikymą.

61. Pajamų mokesčių teisėje, taigi pagal mokesčius, kurie apskaičiuojami atsižvelgiant į pelną, mokesčio tarifo progresija yra laikoma priimtina diferenciacija. Taigi, kaip ir Komisija, iš pat pradžių neatmesčiau galimybės pateisinti progresiją taip pat ir pagal mokesčius, skaičiuojamus nuo apyvartos. Apyvartos dydis paprastai gali būti mokumo rodiklis todėl, kad didelis pelnas tikriausiai neįmanomas be didelės apyvartos arba grėža iš pridėtinės apyvartos (ribinė grėža) auga, jei mažėja fiksuotos sąnaudos gamybos vienetui.

62. Tačiau tai, ar skirtingų mokesčio tarifų taikymas šiomis aplinkybėmis pateisinamas skirtinga apyvarta, galima išsiaiškinti tik patikrinus mokesčio tarifų progresijos proporcingumą. Šiuo tikslu prašymų priimti prejudicinę sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti ir įvertinti tam tikras faktines aplinkybes. Visų pirma reikėtų išsiaiškinti, kaip taikant skirtingus mokesčio tarifus paskirstoma

vidutin? našta visiems apmokestinamiesiems asmenims ir kokie atitinkamai susidaro ribiniai apmokestinam?j? asmen? apyvartos dydžiai.

63. Ta?iau, neatsižvelgiant ? klausim?, ar didel? ir maž? apyvart? turintys apmokestinamieji asmenys atsižvelgiant ? mokes?io tarif? dyd? yra objektyviai panašioje situacijoje, nenusta?ius nevienodo bendrov? nereziden?i? vertinimo(30) apmokestinam?j? asmen? apyvartos dydžio kriterijus n?ra lemiamas kriterijus, kuris gal?t? reikšti pasl?pt? bendrov? nereziden?i? diskriminacij?.

iii) Susijusi? apmokestinam?j? asmen? kriterijus

64. Toliau reikia patikrinti, ar skirtingas apmokestinam?j? asmen?, kurie tam tikru b?du yra susij? su kitais apmokestinamaisiais asmenimis, vertinimas yra pasl?pta diskriminacija d?l bendrov?s buvein?s.

65. Taikom? Vengrijos specialaus mokes?io tarif? dydis priklauso ne vien nuo apmokestinam?j? asmen? apyvartos dydžio. Tam tikromis aplinkyb?mis nustatant mokes?io tarif? sudedama ir skirting? apmokestinam?j? asmen? apyvarta. Tai b?tent taikoma apmokestinamiesiems asmenims, kurie kartu su kitais apmokestinamaisiais asmenimis priklauso ?moni? grupei, ta?iau netaikoma apmokestinamiesiems asmenims, kurie kartu su kitais apmokestinamaisiais asmenimis dalyvauja franšiz?s sistemoje. Kadangi *Hervis* priklauso ?moni? grupei, kuri daro apyvart? Vengrijoje, be kita ko, maisto produkt? sektoriuje, *Hervis* taikomas mokes?io tarifas yra didesnis nei apmokestinamiesiems asmenims, kurie dalyvauja tik franšiz?s sistemoje, taikomas tarifas.

66. Taigi šiuo atveju atskyrimo kriterijus yra apmokestinamojo asmens ? patronuojamosios bendrov?s arba franšiz?s gav?jo ? santykio su ?mone, daran?ia ?tak? jo veiklai, pob?dis. Tokia ?mon? gali b?ti lemiam? ?tak? darantis apmokestinamojo asmens akcininkas arba gali tur?ti daug teisi? pagal franšiz?s susitarim?.

67. Pirmiausia, remdamasis faktin?mis aplinkyb?mis, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas tur?t? konstatuoti, kad egzistuoja pasl?ptas nevienodas ?moni? reziden?i? ir ?moni? nereziden?i? vertinimas. Taip b?t?, jeigu nagrin?jama mokestiniais metais daugeliu atvej?, kai apmokestinamasis asmuo priklauso ?moni? grupei, patronuojan?iosios bendrov?s buvein? b?t? užsienyje.

68. Toliau kyla klausimas, ar ?moni? grupei priklausančys apmokestinamieji asmenys ir franšiz?s sistema priklausančys apmokestinamieji asmenys yra objektyviai panašioje situacijoje. Taigi svarbu tai, ar pagal apyvart? apskai?iuojant specialaus mokes?io dyd? patronuojamosios ir patronuojan?iosios bendrov? santykiai yra objektyviai panaš?s ? franšiz?s gav?jo ir franšiz?s dav?jo santykius.

69. Ta?iau šiuo atveju, atsižvelgiant ? patronuojan?iosios bendrov?s ?tak? patronuojamajai bendrovei, ?moni? grup?s strukt?ra ir franšiz?s sistema n?ra panašios. B?tent d?l tokios lemiamos ?takos patronuojam?j? bendrov? apyvarta priskirtina patronuojan?iajai bendrovei. Lemiam? ?tak? turinti patronuojan?ioji bendrov? iš esm?s gali rinktis daryti apyvart? pati arba per kontroliuojamas patronuojam?sias bendroves. To paties negali daryti franšiz?s dav?jas, nes teisiškai ir ekonomiškai franšiz?s gav?jas yra nepriklausomas.

70. Taigi, kalbant apie Vengrijos specialaus mokes?io apskai?iavim? atsižvelgiant ? apyvart?, prie franšiz?s sistemos prisijung? apmokestinamieji asmenys ir ?moni? grupei priklausančys apmokestinamieji asmenys n?ra objektyviai panašioje situacijoje.

71. Taigi pasl?pta diskriminacija negali b?ti pripažinta remiantis susijusi? apmokestinam?j? asmen? atskyrimo kriterijumi.

iv) Prekybos grandin?s etapo apyvartos kriterijus

72. Galiausiai lieka išsiaiškinti, ar vien galutinio prekybos grandin?s etapo apmokestinimas reiškia pasl?pt? bendrovi?, turin?i? buvein? kitoje valstyb?je nar?je, diskriminacij?.

73. Pagal apmokestinimo specialiu mokes?iu taisyklės apmokestinama tik mažmenin? prekyba parduotuv?se, bet ne didmenin? prekyba ankstesniuose prekybos grandin?s etapuose. D?l tokios diferenciacijos patronuojam?sias bendrovės valdantys apmokestinamieji asmenys, atsižvelgiant ? mokes?ius, vertinami kitaip nei franšiz?s dav?jo ir franšiz?s gav?jo sudaroma sistema, nes franšiz?s dav?jo apyvarta neapmokestinama.

74. Šis skirtumas ir yra *Hervis* skundo esm? ? bendrov?s teigimu, maisto produkt? sektoriuje, kuris specialaus mokes?io poži?riu sieja *Hervis* su ?moni? grup?s, kuriai ji priklauso, patronuojan?i?ja bendrove, užsienio ir vietos akcinink? ?mon?s vertinamos nevienodai.

75. Taip pat ir šiuo atveju, nor?damas pripažinti, kad egzistuoja pasl?ptas nevienodas vertinimas, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas tur?t? nustatyti, kad daugeliu atvej? nerezidentai Vengrijoje naudojami patronuojam?j? bendrovi? sistema, o rezidentai veikia pagal franšiz?s sistem? ? tiesiogiai ar netiesiogiai ? kaip franšiz?s dav?jai.

76. Prireikus tai konstatuoti, reik?t? patikrinti, ar d?l Vengrijos specialaus mokes?io ?mon?, kuri naudojami patronuojam?j? ?moni? sistema, ir franšiz?s dav?jas yra objektyviai panašioje situacijoje.

77. *Hervis* ir Austrijos Respublika teigia, kad šiuo atžvilgiu franšiz?s sistema Vengrijoje beveik nesiskiria nuo mažmenin?s prekybos ?moni? ir j? patronuojam?j? bendrovi? sistemos. Taip vis? pirma yra d?l vienodos tvarkos, susijusios su prek? ženklo demonstravimu, prek? tiekimu, kainodara, pardavimo skatinimu ir elektroniniu duomen? apdorojimu.

78. Ta?iau siekiant ?vertinti, ar situacija objektyviai panaši, lemiam? reikšm? turi ne tai, ar lyginamos grup?s yra panašios vienu ar keliais aspektais. Lemiam? reikšm? turi tai, ar pagal nacionalines nuostatas jos yra panašioje situacijoje.

79. Franšiz?s dav?jo ir ?moni?, veikian?i? pagal patronuojam?j? ?moni? sistem?, atveju taip n?ra. Franšiz?s dav?jams netaikomas specialus mokestis, j? apyvarta daroma iš prekybos su franšiz?s gav?jais, o ne su galutiniais vartotojais. Taigi jie panašesni ? didmenininkus arba gamintojus, kuri? paslaugomis taip pat naudojami pagal patronuojam?j? ?moni? sistem? veikian?ios ?mon?s ir kurioms netaikomas specialus mokestis. Jeigu specialiu mokes?iu b?t? apmokestinama ir franšiz?s dav?jo apyvarta, produktai b?t? apmokestinami du kartus ? franšiz?s dav?jo ir franšiz?s gav?jo etapuose. Ta?iau tokio dvigubo apmokestinimo nepatirt? pagal patronuojam?j? ?moni? sistem? veikian?ios ?mon?s.

80. Taigi pasl?pta diskriminacija taip pat negali b?ti pripažinta remiantis atskyrimo kriterijumi, susijusiu su prekybos grandin?s etapo apyvarta.

v) Tarpin? išvada

81. Teisingumo Teismo turimais duomenimis, Vengrijos specialus mokestis reglamentuojant uose teisus aktuose nera nuostatas, kuriomis monas bta atvirai ar paslptai diskriminuojamos dli sisteigimo laisvus, nes j buveint yra uzsienyje.

b) Nediskriminacinis apribojimas

82. Is nusistovjusios teismo praktikos taip pat matyti, kad sisteigimo laisvus apribojimais laikytinos visos priemonės, kuriomis šios laisvus gyvendinimas draudžiamas, ribojamas arba dli kuri tampa mažiau patrauklus(31).

83. Kaip jau minėjau, mokesi teisus srityje tikrinimas pagal šiuos kriterijus neįmanomas, nes tada reikt nuolat tikrinti, ar bet kokios nacionalinūs rinkliavos atitinka Sąjungos teisus(32).

84. Toks požiuris atsispindi ne tik Teisingumo Teismo, mokesi teisus srityje dar nenagrinjusio nediskriminacinio sisteigimo teisus apribojimo, praktikoje. Kiek tai susij su pagrindini laisvi taikymu mokesi teisus srityje, sutartyse taip pat yra numatyta ypatinga tvarka. Vairiose SESV nuostatose numatyti aukštesni formalūs reikalavimai Sąjungos teisus akt leidybai mokesi teisus srityje(33) ir pabržiamas valstybi nari suverenitetas mokesi srityje.

c) Tarpinis išvada

85. Taigi, remiantis Teisingumo Teismo turima informacija, konstatuotina, kad nustačius specialus mokestis *Hervis* patronuojaniosios bendrovės sisteigimo laisv Vengrijoje nebuvo neleistinai apribota.

3. Laisvas paslaugų teikimas ir laisvas kapitalo judėjimas

86. Kadangi nagrinjamas atvejis yra susijus su *Hervis* patronuojaniosios bendrovės sisteigimo teise, laisvas kapitalo judėjimas(34), kaip teisingai pastebjo ir bylos šalys, tampa antraeiliu dalyku. Neatsižvelgdamas tai, kad paslaugų laisv konkuruoja su sisteigimo laisve, manau, kad nagrinjamas atvejis nera susijus su paslaugų laisve, nes *Hervis* veikla susijusi su gamini prekyba.

4. Bendras diskriminacijos draudimas

87. Kadangi sisteigimo srityje bendras diskriminacijos dli pilietybūs draudimas numatytas SESV 49 straipsnyje(35), nagrinjamu atveju bendroji SESV 18 straipsnio nuostata netaikytina.

5. Specialaus mokesio atitiktis PVM direktyvai

88. Galiausiai išnagrinšiu PVM direktyvos 401 straipsnio reikšm nagrinjamo specialaus mokesio atitikiai Sąjungos teisei.

89. Pagal ši nuostatą valstybūs narūs nedraudžiama taikyti mokesi, kurie *neturi* apyvartos mokesio bruož. O tai reiškia, kad valstybūs narūs draudžiama taikyti mokesius, turinčius tokius bruožus(36).

90. Nagrinjamu atveju iš tiesų kyla klausimas, ar Vengrijoje taikomas specialus, nuo apyvartos priklausantis, mokestis turi apyvartos mokesio bruož, kaip suprantama pagal PVM direktyvos 401 straipsn, ir todėl draudžiamas pagal Sąjungos teis. Dli savo progresinio dydžio specialus mokestis labai iškraipo konkurencij tarp bendrovi, kuri apyvarta didel, ir bendrovi, kuri apyvarta maža. Tačiau toks konkurencijos iškraipymas, kaip matyti, nelaikytinas tarpvalstybinio pobdžio diskriminacija(37), todėl specialus mokestis neprieštarauja pagrindinūs laisvūs. Su

valstybės pagalba susijusia Sąjungos teise ir specialiai bendros PVM sistemos nuostatomis PVM srityje iš esmės siekiama užkirsti kelią tokiam konkurencijos iškreipimui.

91. Žinau, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas neprašė išaiškinti PVM direktyvos 401 straipsnio ir kad bylos šalys šiuo klausimu nekalbėjo Teisingumo Teisme. Tai nestebina, kai pagalvoji apie tai, kad remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika PVM direktyvos 401 straipsnis nėra pažeidžiamas, kai nacionalinis mokestis neturi bent vieno iš keturių esminių PVM bruožų(38). Šie keturi esminiai bruožai yra tokie: mokestis taikomas bendrai, jo dydis proporcingas kainai, jis renkamas kiekviename gamybos ir platinimo proceso etape ir yra užtikrinamas mokesčio atskaitymas tam, kad konkrečiu etapu jis būtų mokamas tik nuo pridėtinės vertės ir jo mokėjimo našta tektų galutiniam vartotojui(39). Kadangi Vengrijoje specialus mokestis taikomas mažmeninės prekybos platinimo etape, todėl, akivaizdu, kad jis neturi trečio ir ketvirto bruožo.

92. Taip pat aptarsiu PVM direktyvos 401 straipsnio reikšmę nagrinėjamam atvejui, nes, viena vertus, esu įsitikinusi, kad abstraktias šios nuostatos taikymo sąlygas reikėtų pataisyti, siekiant užtikrinti šios nuostatos praktinį veiksmingumą (šiuo klausimu žr. a poskyrį), o, kita vertus, jei Teisingumo Teismas pataisytų šios nuostatos taikymo sąlygas, gali kilti abejonių, ar Vengrijoje taikomas specialus mokestis neprieštarauja PVM direktyvos 401 straipsniui (šiuo klausimu žr. b ir c poskyrius).

a) PVM direktyvos 401 straipsnio prasmę ir tikslas

93. Draudimu taikyti apyvartos mokesčio bruožus turintius mokesčius siekiama pakeisti skirtingose valstybėse narėse galiojančius apyvartos mokesčius Sąjungos bendra PVM sistema(40). Direktyvos 67/227/EEB 4 ir 8 konstatuojamosiose dalyse nurodoma(41), kad daugelyje valstybių narių anksčiau galiojo kaupiamieji daugiapakopiai apyvartos mokesčiai, o ne PVM. Remiantis bendra PVM sistema visi apyvartos mokesčiai Sąjungoje turėtų būti pakeisti tam tikru apyvartos mokesčiu, t. y. galiojančiu PVM.

94. Todėl bendra PVM sistema, pagal kurią nustatomas tam tikros formos privalomas apyvartos mokestis, t. y. galiojantis PVM, suvienodina ne PVM sritį, o apyvartos mokesčio sritį. Todėl akivaizdu, kad valstybių narių šalia galiojančios PVM sistemos nustatyti bet kokios formos papildomi apyvartos mokesčiai prieštarauja tokiam suvienodinimui.

95. Jau vien todėl ankstesnė teismo praktika, pagal kurią *apyvartos mokestis* draudžiantis PVM direktyvos 401 straipsnis neleidžia taikyti mokesčio tik tada, kai toks mokestis turi esminius PVM bruožus, suprantama per siaurai(42). Kaip yra nurodęs generalinis advokatas P. Léger, toks Teisingumo Teismo požiūris, kaip bebūtų paradoksalu, leidžia valstybėms narėms vėl įdiegti kaupiamąjį daugiapakopį sistemą, kurią kaip tik ir turėjo panaikinti bendra PVM sistema(43), nes kaupiamoji daugiapakopė sistema neturi visų esminių PVM bruožų, kadangi nenumato atskaitymo galimybių.

96. Be to, pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką nacionalinis mokestis laikytinas turintiu apyvartos mokesčio bruožą, kaip nurodoma PVM direktyvos 401 straipsnyje, ir todėl draudžiamas pagal Sąjungos teisę, jeigu jis neigiamai veikia bendros PVM sistemos funkcionavimą(44). Šis funkcionavimas kaip tik paremtas tuo, kad tam tikros formos apyvartos mokestis, t. y. galiojantis PVM, visose valstybėse narėse turėtų užtikrinti vienodas konkurencijos sąlygas. Pagal PVM direktyvos 4 konstatuojamąjį dalį bendros PVM sistemos įdiegimu siekiama valstybėse narėse taikyti apyvartos mokesčio teisės aktus, neiškraipant konkurencijos sąlygų ir neribojant laisvo prekių ir paslaugų judėjimo. Dėl to turi būti kuo labiau vengiama veiksmų, galinčių iškreipti konkurencijos sąlygas tiek nacionaliniu, tiek Sąjungos lygiu.

97. Todėl savo paskutiniuose aktualiuose sprendimuose Teisingumo Teismas reikalauja, kad vertinant nacionalinį mokestį, atsižvelgiant į PVM bruožus, ypač reikia atkreipti dėmesį į reikalavimą visada užtikrinti bendros PVM sistemos neutralumą(45). Tačiau lieka neaišku, kodėl tik PVM bruožus turintis mokestis gali iškraipyti konkurencijos sąlygas ir taip neigiamai paveikti bendros PVM sistemos funkcionavimą. Kaip teisingai pastebėjo generalinis advokatas C. Stix-Hackl, bendrą PVM sistemą labiausiai neigiamai veikia mokestis, turintis ne tik esminius PVM bruožus, bet ir tokius bruožus, kurie nedera prie PVM(46).

98. Todėl teismo praktikoje nustatytam siauram požymiui prieštarauja ne tik PVM direktyvos 401 straipsnio formuluotė, kurioje akcentuojamas ne PVM pobūdis, o nuo jo besiskiriančio apyvartos mokesčio pobūdis. Visų pirma, siauras aiškinimas padarytas šių nuostatų praktiškai neveiksmingai, nes leistą nustatyti nacionalinius apyvartos mokesčius, kurie iškreiptų konkurencijos sąlygas ir taip neigiamai paveiktų bendros PVM sistemos funkcionavimą, kaip yra apyvartos mokesčio pagal kaupiamąjį daugiapakopę sistemą atveju.

99. Platesnis PVM direktyvos 401 straipsnio suvokimas visų pirma gali būti grindžiamas tuo, kad teismo praktikoje nuolat likdavo neatsakyta į klausimą, ar nėra dar ir kitų mokesčių, kurie turėtų esminius PVM bruožus ir galėtų būti draudžiami pagal Sąjungos teisę. Teisingumo Teismo poziciją galima suprasti taip, kad mokestis, turintis esminius PVM bruožus, jau vien dėl to prieštarauja PVM direktyvos 401 straipsniui(47). Tačiau tai nereiškia, kad ir kitokie mokesčiai negalėtų prieštarauti šiai nuostatai(48).

100. Apskritai, man atrodo, kad mokesčio draudimo taikymo pagal PVM direktyvos 401 straipsnį sąlyga yra ta, kad nacionalinis mokestis turi turėti apyvartos mokesčio, o ne PVM bruožus. Be to, pagal šios nuostatos prasmę ir tikslą ir pagal ankstesnę teismo praktiką draudžiami tik tokie mokesčiai, kurie nacionaliniu arba Sąjungos lygiu iškraipo konkurencines sąlygas ir taip daro neigiamą įtaką bendros PVM sistemos funkcionavimui.

101. Todėl toliau trumpai panagrinėsiu, kokią įtaką taip pakitusio požymio teismo praktikoje galėtų turėti nagrinėjamo atveju.

b) Esminiai apyvartos mokesčio bruožai

102. Pirmiausia nagrinėsiu, ar Vengrijoje taikomas specialus mokestis turi esminius apyvartos mokesčio bruožus, kaip nurodyta PVM direktyvos 401 straipsnyje.

103. Siekiant nustatyti esminius apyvartos mokesčio bruožus, visų pirma reikia atsižvelgti į Teisingumo Teismo praktikoje nustatytus esminius PVM bruožus, nes jie turėtų apimti draudžiamo apyvartos mokesčio bruožus ir papildomai specialius PVM bruožus.

i) Atskaitos ir perkėlimo užtikrinimas

104. Visų pirma, reikėtų pritarti generaliniams advokatams J. Mischo ir C. Stix-Hackl, kad atskaitos negalima priskirti prie esminio apyvartos mokesčio bruožo(49). Kaip tik šis bruožas neleistų uždrausti valstybės narėms visų diegti kaupiamąjį daugiapakopę sistemą, kuriai panaikinti skirta bendra PVM sistema.

105. Taip pat ir Teisingumo Teismo reikalaujamas mokesčio mokėjimo naštos perkėlimas galutiniams vartotojams(50), kuris paprastai yra atskaitos rezultatas(51), nėra išankstinis apyvartos mokesčio pobūdžio pripažinimo sąlyga, kaip nurodoma PVM direktyvos 401 straipsnyje. Mokesčio naštos perkėlimas kaip tik aktualus kaupiamojoje daugiapakopėje sistemoje, nes ten nėra vienodų konkurencinių sąlygų. Reikalavimas taikyti mokesčio naštos perkėlimą galiausiai reikštų, kad kaip

tik tie mokesčiai, kurie labiausiai iškraipo konkurenciją ir dėl labai skirtingų konkurencijos sąlygų nėra perkeliami apmokestinamiems asmenims, nepateiktų PVM direktyvos 401 straipsnyje nustatyto draudimo sritį.

ii) Apmokestinimas kiekviename gamybos ir paskirstymo proceso etape

106. Taip pat ir apmokestinimo kiekviename gamybos ir paskirstymo proceso etape bruožas nelaikytinas esminiu apyvartos mokesčio bruožu(52).

107. Taip konstatuota ne tik Teisingumo Teismo ankstesnėje savo praktikoje(53). Be to, vienpakopė sistema taip pat laikytina galiojančios daugiapakopės sistemos alternatyva, nes ji pritaikius iš galutinio vartotojo gaunamai apyvartai, atsižvelgiant į mokesčius, gaunamas iš esmės tas pats rezultatas.

iii) Mokesčio dydis, proporcingas kainai

108. Apskaičiavimo proporcingai kainai bruožas laikytinas esminiu apyvartos mokesčio bruožu. Apskritai, kalbėti apie apyvartos mokestį galima tik tada, jei, apskaičiuojant mokestį, atsižvelgiama į apyvartą.

109. Tačiau nėra svarbu, ar apskaičiuojant remiamasi konkrečiu laikotarpiu turėta viena apyvarta ar apyvartos suma, kaip yra nagrinėjama Vengrijoje taikomo specialaus mokesčio atveju. Net jeigu mokestis būtų apskaičiuojamas remiantis visa metų apyvarta, toks mokestis būtų taikomas kiekvienai apyvartai(54).

110. Tačiau ankstesnės bylose Teisingumo Teismas apskritai neuždraudė mokesčio, kuriuo panašiai kaip nagrinėjamo specialaus mokesčio atveju buvo apmokestinamos tam tikrų grupių bendrovės, atsižvelgiant tik į bendrą metų apyvartą(55). Iš dalies tokia išvada galėtų kilti ir dėl teismo praktikoje pasitaikančio dviprasmiškumo, kad PVM taikomas kiekvienai pasiektai pridėtinei apyvartos vertei(56). Tačiau mokesčio technikos požiūriu taip nėra, nes pagal PVM direktyvos 73 straipsnį mokesčio bazė sudaro visas atlygis.

111. Todėl pripažintina, kad Vengrijoje taikomas specialus mokestis turi apskaičiavimo proporcingai kainai bruožą.

iv) Bendras taikymas

112. Galiausiai, esminiams apyvartos mokesčio bruožams pagal PVM direktyvos 401 straipsnį priskirtinas bendro taikymo bruožas.

113. Tai tiesiogiai kyla iš PVM direktyvos 401 straipsnio aiškinimo. Šioje nuostatoje nurodomi PVM pobūdžio neturinčių mokesčių pavyzdžiai, kuriais apmokestinama tam tikra veikla ir kurie iš esmės susiję su tam tikromis mokesčių rūšimis, kaip antai draudimo, žemės sklypų arba lažybų ir azartinių žaidimų mokesčiai. Šie specialūs apyvartos mokesčiai leidžiami ir todėl bendrą PVM sistemą. Draudžiami tik bendri apyvartos mokesčiai, nes tik jie gali neigiamai paveikti bendros PVM sistemos veikimą.

114. Iki šiol Teisingumo Teismas bendrais apyvartos mokesčiais laikė tik tokius, kurie taikomi visiems ekonominiams sandoriams valstybėje narėje(57).

115. Tačiau reikia atkreipti dėmesį į tai, kad galiojančiu PVM jau senokai nėra apmokestinama kiekviena apyvarta. Ypač PVM direktyvos 132 ir 135 straipsniuose numatyta daug atvejų, kai nuo mokesčių atleidžiama konkreti veikla ar netgi sektorius. Todėl bendras mokesčio taikymas nereiškia, kad iš tikrųjų bus apmokestinta visa veikla. Taip aiškinant, PVM direktyvos 401

straipsnyje nustatytas draudimas netekt? bet kokios praktiškai aktualios taikymo srities(58).

116. Vis? pirma negalima reikalauti, kad paskutiniame platinimo grandin?s etape taikomu mokes?iu, panašiu ? nagrin?jam? mokest?, b?t? apmokestintos visos apyvartos r?šys. Kadangi apyvartos mokestis taikytinas bendrai, nagrin?jamo mokes?io atveju iškykla klausimas, ar, atsižvelgiant ? galutini? vartotoj? gaunam? apyvart?, šis mokestis yra bendro pob?džio.

117. Nepaisant klausimo, kada apmokestinimas laikytinas bendro pob?džio, o kada ne(59), nagrin?jamoje byloje tr?ksta reikalingos informacijos apie mokes?io taikymo srit?. Nacionalinis teismas tik nurodo, kad specialus mokestis taikomas mažmenin?s prekybos veiklai tam tikruose sektoriuose, kurie žymimi Vengrijoje galiojan?ios ekonomin?s veiklos r?ši? nomenklat?ros numeriais. Ta?iau iš to n?ra aišku, kiek apmokestinama galutini? vartotoj? apyvarta.

118. Tod?l, remiantis turima informacija negalima nustatyti, ar toks mokestis, kaip antai Vengrijoje taikomas specialus mokestis, yra bendras apyvartos mokestis pagal PVM direktyvos 401 straipsn?.

c) Konkurencijos s?lyg? iškraipymas

119. Jei b?t? nustatyta, kad Vengrijoje taikomas mokestis laikytinas bendru apyvartos mokes?iu, kaip nurodoma PVM direktyvos 401 straipsnyje, tada remiantis S?jungoje nustatytu draudimu toks mokestis tur?t? nacionaliniu arba S?jungos lygiu iškraipyti konkurencijos s?lygas ir tod?l neigiamai veikti bendros PVM sistemos funkcionavim?.

120. Taip tur?t? b?ti taikant special? mokest?. Toki? pa?i? produkt? pardavimas, priklausomai nuo apmokestinamojo asmens, remiantis progresiniu mokes?io tarifu galiausiai b?t? apmokestinamas skirtingo dydžio mokes?iu. Ta?iau taip nenutinka taikant special? mokest? atgaline data, nes toks apmokestinimas d?l darant apyvart? nežinomo specialaus mokes?io dydžio negal?t? iškraipyti konkurencijos.

121. Be to, d?l specialaus mokes?io taikymo b?do, priešingai, nei numato esminis PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalies 1 punkto principas, apmokestinimui v?l tapt? aktualus gamybos ir platinimo grandin?s ilgis. Jeigu didmenininkas tiekia produktus mažiems mažmenininkams, tuomet, atsižvelgiant ? progresin? specialaus mokes?io tarifo sistem?, jis n?ra apmokestinamas. Ta?iau jei platinimo kelias sutrumpinamas vienu etapu, kai min?tas didmenininkas pats veikia kaip didelis mažmenininkas, tuomet, atsižvelgiant ? progresin? mokes?io tarifo pob?d?, jis yra apmokestinamas. Taip pat ir skirtingas patronuojam?j? bendrovi? ir franšiz?s sistem? vertinimas yra tokio, su bendros PVM sistemos principais nederan?io, apmokestinimo specialiu mokes?iu rezultatas(60).

122. Tod?l Vengrijoje taikomas specialus mokestis d?l savo progresinio tarifo iš esm?s neigiamai veikt? bendros PVM sistemos funkcionavim?, jeigu nacionaliniu lygiu jis iškraipyt? konkurencijos s?lygas. Kitaip nei pagrindini? teisi? atveju šioje byloje neb?tinai didelis konkurencijos taisykli? iškraipymas.

d) Tarpin? išvada

123. Kadangi prašyme priimti prejudicin? sprendim? nepateikta reikiamos informacijos apie specialaus mokes?io bendr? pob?d?, atsižvelgdama ? t? aplinkyb?, kad PVM direktyvos 401 straipsnio aiškinimas pagrindini?je byloje, atrodo, nebuvo aktualus, si?lau Teisingumo Teismui neatnaujinti žodinio bylos nagrin?jimo, kurio metu bylos šalys gal?t? pateikti savo argumentus.

124. Manau, kad nagrin?jamoje byloje b?t? prasminga nagrin?ti tik tuos prašym? priimti

prejudicin? sprendim? pateikuso teismo klausimus, kurie susij? su pirmine teise, ir prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui tik pasi?lyti tinkamai atsižvelgti ? PVM direktyvos 401 straipsn?. Jei prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, remdamasis ankstesne Teisingumo Teismo praktika ir tuo, kas ?ia išd?styta, manyt?, kad Vengrijoje taikomas specialus mokestis gal?t? pažeisti PVM direktyvos 401 straipsn?, jis tur?t? iš naujo teikti prašym? priimti prejudicin? sprendim?.

6. Išvada

125. Tod?l ? prejudicin? klausim? reik?t? atsakyti taip, kad Vengrijoje taikomas specialus mokestis, kaip j? apraš? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, neprieštarauja nagrin?jamu atveju taikytinam SESV 49 straipsniui, siejamam su SESV 54 straipsniu. Ta?iau prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi išnagrin?ti, ar specialus mokestis neprieštarauja PVM direktyvos 401 straipsniui.

V – Išvada

126. Tod?l si?lau ? Székesfehérvári Törvényszék prejudicin? klausim? atsakyti taip:

Apmokestinimas mokes?iu, kaip j? apraš? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, neprieštarauja pagrindin?je byloje taikytinam SESV 49 straipsniui, siejamam su SESV 54 straipsniu. Ta?iau prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi išnagrin?ti, ar toks mokestis neprieštarauja 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 401 straipsniui.

1 – Originalo kalba: vokie?i?.

2 – Žr. 2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *ENELProduzione* (C?242/10, Rink. p. I?13665, 32 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?). Šie reikalavimai taip pat numatyti 2012 m. rugs?jo 25 d. Teisingumo Teismo proced?ros reglamento 94 straipsnyje (OL L 265, p. 1), kuriuo, deja, nesiremiam nagrin?jamoje byloje.

3 – Žr. 2012 m. lapkri?io 27 d. Sprendimo *Pringle* (C?370/12, 84 ir paskesnius punktus ir juose nurodyt? teismo praktik?).

4 – Žr. šiuo klausimu 1994 m. kovo 3 d. Sprendim? *Vaneetveld* (C?316/93, Rink. p. I?763, 14 punktas).

5 – Žr. šiuo klausimu 1999 m. rugs?jo 21 d. Sprendim? *Brentjens'* (C?115/97 ir C?117/97, Rink. p. I?6025, 40 punktas) ir 2009 m. kovo 10 d. Sprendim? *Heinrich* (C?345/06, Rink. p. I?1659, 35 punktas).

6 – Žr. 2010 m. gruodžio 20 d. Parlamento klausimus (E?010535/2010), 2011 m. vasario 2 d. Parlamento klausimus (E?000576/2011) ir 2012 m. sausio 19 d. Parlamento klausimus (O?000009/2012) ir 2011 m. kovo 15 d. Komisijos atsakymus ? E?000576/11 ir E?000955/11 klausimus.

7 – Žr. šiuo klausimu Sprendim? *Brentjens'* (min?tas 5 išnašoje, 42 punktas) ir 2000 m. balandžio 11 d. Sprendim? *Deliège* (C?51/96 ir C?191/97, Rink. p. I?2549, 38 punktas).

8 – OL L 347, p. 1.

- 9 – Žr. šiuo klausimu Teisingumo Teismo 1986 m. kovo 20 d. Sprendim? *Tissier* (35/85, Rink. p. 1207, 9 punktas) ir 2013 m. gegužės 30 d. Sprendim? *Worten* (C?342/12, 30 punktas).
- 10 – Žr. 2011 m. kovo 15 d. Komisijos atsakym? ? klausimus E?000576/11 ir E?000955/11, kuriame nurodoma, kad panašaus skundo atveju Komisija jau nagrin?jo, ar specialus mokestis nepažeidžia PVM direktyvos 401 straipsnio.
- 11 – Žr. 2007 m. lapkričio 8 d. Sprendim? *Stadtgemeinde Frohnleiten ir Gemeindebetriebe Frohnleiten* (C?221/06, Rink. p. I?9643, 43 punktas) ir 2008 m. liepos 17 d. Sprendim? *Essent Netwerk Noord ir kt.* (C?206/06, Rink. p. I?5497, 44 punktas), kiek jie susij? su EB 90 straipsniu.
- 12 – Žr. 1985 m. gegužės 9 d. Sprendim? *Humblot* (112/84, Rink. p. 1367, 14 punktas), kiek jis susij?s su EEB 95 straipsniu; taip pat žr. šiuo klausimu 1987 m. rugsėjo 17 d. Sprendim? *Feldain* (433/85, Rink. p. 3521, 16 punktas) ir 1988 m. kovo 3 d. Sprendim? *Bergandi* (252/86, Rink. p. 1343, 28 punktas), kiek jie susij? su EEB 95 straipsniu.
- 13 – Sprendimas *Stadtgemeinde Frohnleiten ir Gemeindebetriebe Frohnleiten* (min?tas 11 išnašoje, 49 punktas ir jame nurodyta teismo praktika), kiek jis susij?s su EB 90 straipsniu.
- 14 – Žr. šiuo klausimu 1994 m. balandžio 12 d. Sprendim? *Halliburton Services* (C?1/93, Rink. p. I?1137).
- 15 – Žr. 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendim? *Truck Center* (C?282/07, Rink. p. I?10767, 32 punktas) ir 2009 m. birželio 18 d. Sprendim? *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (C?303/07, Rink. p. I?5145, 38 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).
- 16 – Žr., be kita ko, 1995 m. vasario 14 d. Sprendim? *Schumacker* (C?279/93, Rink. p. I?225, 30 punktas), 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendim? *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C?374/04, Rink. p. I?11673, 46 punktas) ir 2009 m. balandžio 2 d. Sprendim? *Elshani* (C?459/07, Rink. p. I?2759, 36 punktas).
- 17 – Žr. Sprendim? *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (min?tas 16 išnašoje, 46 punktas) ir Sprendim? *Truck Center* (min?tas 15 išnašoje, 36 punktas).
- 18 – Žr., be kita ko, 1989 m. gruodžio 5 d. Sprendim? *Komisija prieš Italiją* (C?3/88, Rink. p. 4035, 8 punktas), 1993 m. liepos 13 d. Sprendim? *Commerzbank* (C?330/91, Rink. p. I?4017, 14 punktas), 1999 m. liepos 8 d. Sprendim? *Baxter ir kt.* (C?254/97, Rink. p. I?4809, 10 punktas), 2007 m. sausio 25 d. Sprendim? *Meindl* (C?329/05, Rink. p. I?1107, 21 punktas) ir 2010 m. birželio 1 d. Sprendim? *Blanco Pérez ir Chao Gómez* (C?570/07 ir C?571/07, Rink. p. I?4629, 117 ir paskesni punktai).
- 19 – Žr. 1988 m. liepos 7 d. Sprendim? *Stanton ir L'Étoile* (143/87, Rink. p. 3877, 9 punktas), Sprendim? *Commerzbank* (min?tas 18 išnašoje, 15 punktas), Sprendim? *Baxter ir kt.* (min?tas 18 išnašoje, 13 punktas) ir 2007 m. kovo 22 d. Sprendim? *Talotta* (C?383/05, Rink. p. I?2555, 32 punktas); taip pat žr. Sprendim? *Bergandi* (min?tas 12 išnašoje, 28 punktas), kiek jie susij? su EEB 95 straipsniu, ir 2010 m. spalio 26 d. Sprendim? *Schmelz* (C?97/09, Rink. p. I?10465, 48 punktas), kiek jis susij?s su paslaug? teikimo laisve.
- 20 – Žr. Sprendim? *Blanco Pérez ir Chao Gómez* (min?tas 18 išnašoje, 119 punktas).

- 21 – Žr. Sprendim? *Talotta* (min?tas 19 išnašoje, 32 punktas) ir Sprendim? *Blanco Pérez ir Chao Gómez* (min?tas 18 išnašoje, 119 punktas); taip pat žr. 1990 m. geguž?s 8 d. Sprendim? *Biehl* (C?175/88, Rink. p. I?1779, 14 punktas), kiek jis susij?s su laisvu darbuotoj? jud?jimu.
- 22 – Žr. šiuo klausimu 2012 m. birželio 28 d. Sprendim? *Erny* (C?172/11, 41 punktas), kiek jis susij?s su laisvu darbuotoj? jud?jimu.
- 23 – Žr. Sprendim? *Baxter ir kt.* (min?tas 18 išnašoje, 13 punktas) ir Sprendim? *Blanco Pérez ir Chao Gómez* (min?tas 18 išnašoje, 119 punktas).
- 24 – Žr. Sprendim? *Komisija prieš Italij?* (min?tas 18 išnašoje, 9 punktas); taip pat žr. Sprendim? *Humblot* (min?tas 12 išnašoje, 14 punktas), kiek jis susij?s su EEB 95 straipsniu.
- 25 – Žr. Sprendim? *Schumacker* (min?tas 16 išnašoje, 28 punktas).
- 26 – Žr. šios išvados 32 punkt?.
- 27 – Žr. šiuo klausimu Sprendim? *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (min?tas 16 išnašoje, 46 punktas).
- 28 – Žr. šios išvados 64 ir paskesnius punktus.
- 29 – Šiuo klausimu žr. mano 2012 m. liepos 19 d. išvad? byloje A (C?123/11, 40 ir paskesni punktai).
- 30 – Žr. šios išvados 48 ir paskesnius punktus.
- 31 – Žr. Sprendim? *Truck Center* (min?tas 15 išnašoje, 33 punktas), Sprendim? *Blanco Pérez und Chao Gómez* (min?tas 18 išnašoje, 53 punktas) ir 2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendim? *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.* (C?380/11, 33 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).
- 32 – Žr. 2011 m. gruodžio 21 d. mano išvad? byloje X (C?498/10, 28 punktas).
- 33 – D?l su vidaus rinka susijusi? teis?s akt? leidybos žr. SESV 114 straipsnio 2 dal? ir 115 straipsn?, d?l pramon?s politikos žr. SESV 173 straipsnio 3 dalies 2 punkt?, d?l aplinkosaugos politikos žr. SESV 192 straipsnio 2 dalies 1 punkto a papunkt? ir d?l energetikos žr. SESV 194 straipsnio 3 dal?.
- 34 – Šiuo klausimu žr. 2012 m. lapkri?io 13 d. Sprendim? *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C?35/11, 91 ir 94 punktai).
- 35 – Žr. 2001 m. kovo 8 d. Sprendim? *Metallgesellschaft ir kt.* (C?397/98 ir C?410/98, Rink. p. I?1727, 39 punktas).
- 36 – Žr. 1992 m. kovo 31 d. Sprendim? *Dansk Denkavit ir Poulsen Trading* (C?200/90, Rink. p. I?2217, 10 punktas ir jame nurodyta teismo praktika) ir 1997 m. rugs?jo 17 d. Sprendim? *UCAL* (C?347/95, Rink. p. I?4911, 32 punktas).
- 37 – Žr. 48 ir paskesnius punktus.
- 38 – Be kita ko, žr. 2000 m. kovo 9 d. Sprendim? *EKW ir Wein & Co* (C?437/97, Rink. p. I?1157, 23 punktas), 2002 m. rugs?jo 19 d. Sprendim? *Tulliasiamies ir Siilin* (C?101/00, Rink. p. I?7487, 105 punktas), 2006 m. spalio 3 d. Sprendim? *Banca popolare di Cremona* (C?475/03, Rink. p. I?9373, 27 ir paskesnis punktas) ir 2007 d. spalio 11 d. Sprendim? *KÖGÁZ ir kt.* (C?283/06 ir

C?312/06, Rink. p. I?8463, 36 punktas); taip pat žr. 1992 m. geguž?s 7 d. Sprendim? *Bozzi* (C?347/90, Rink. p. I?2947, 10 punktas).

39 – Be kita ko, žr. 1999 m. birželio 8 d. Sprendim? *Pelzl ir kt.* (C?338/97, C?344/97 ir C?390/97, Rink. p. I?3319, 21 punktas), Sprendim? *Banca popolare di Cremona* (min?tas 38 išnašoje, 28 punktas) ir Sprendim? *KÖGÁZ ir kt.* (min?tas 38 išnašoje, 37 punktas).

40 – Žr. Sprendim? *Banca popolare di Cremona* (min?tas 38 išnašoje, 23 punktas) ir Sprendim? *KÖGÁZ ir kt.* (min?tas 38 išnašoje, 31 punktas).

41 – 1967 m. balandžio 11 d. Pirmoji Tarybos direktyva dėl valstybi? nari? teis?s akt?, reglamentuojan?i? apyvartos mokes?ius, suderinimo (OL L, p. 1301; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 3).

42 – Žr. Sprendim? *KÖGÁZ ir kt.* (min?tas 38 išnašoje, 36 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

43 – Žr. 1997 m. kovo 13 d. generalinio advokato P. Léger išvad? byloje *Solisnor?Estaleiros Navais* (C?130/96, Rink. p. I?5053, 42 punktas).

44 – Žr. Sprendim? *Banca popolare di Cremona* (min?tas 38 išnašoje, 23?25 punktai) ir Sprendim? *KÖGÁZ ir kt.* (min?tas 38 išnašoje, 31 ir 34 punktai); taip pat žr. 1985 m. lapkri?io 27 d. Sprendim? *Rousseau Wilmot* (295/84, Rink. p. 3764, 16 punktas).

45 – Sprendimas *Banca popolare di Cremona* (min?tas 38 išnašoje, 29 punktas) ir Sprendimas *KÖGÁZ ir kt.* (min?tas 38 išnašoje, 38 punktas).

46 – 2006 m. kovo 14 d. generalin?s advokat?s C. Stix?Hackl išvada byloje *Banca popolare di Cremona* (C?475/03, Rink. p. I?9373, 36 punktas).

47 – Šiuo klausimu žr. Sprendim? *Dansk Denkvit ir Poulsen Trading* (min?tas 36 išnašoje, 11 punktas), 1997 m. birželio 26 d. Sprendim? *Careda ir kt.* (nuo C?370/95 iki C?372/95, Rink. p. I?3721, 14 punktas), 1998 m. vasario 19 d. Sprendim? *SPAR* (C?318/96, Rink. p. I?785, 22 punktas), Sprendim? *Pelzl ir kt.* (min?tas 40 išnašoje, 20 punktas) ir Sprendim? *KÖGÁZ ir kt.* (min?tas 38 išnašoje, 34 ir punktas).

48 – Šiuo klausimu žr. 1989 m. liepos 13 d. Sprendim? *Wisselink ir kt.* (93/88 ir 94/88, Rink. p. 2671, 11 punktas), kiek jis susij?s su kaupiam?ja daugiapakope sistema, ir 1999 m. kovo 18 d. generalinio advokato S. Alber išvad? byloje *Pelzl ir kt.* (C?338/97, C?344/97 ir C?390/97, Rink. p. I?3319, 85 punktas).

49 – 1989 m. balandžio 27 d. generalinio advokato J. Mischo išvada byloje *Wisselink ir kt.* (93/88 ir 94/88, Rink. p. 2671, 50 punktas) ir generalin?s advokat?s C. Stix?Hackl išvada byloje *Banca popolare di Cremona* (min?ta 46 išnašoje, 110 punktas).

50 – Be kita ko, žr. Sprendim? *Careda ir kt.* (min?tas 47 išnašoje, 14 ir paskesni punktai) ir Sprendim? *KÖGÁZ ir kt.* (min?tas 38 išnašoje, 50 ir 57 punktai).

51 – Be kita ko, žr. Sprendim? *Pelzl ir kt.* (min?tas 39 išnašoje, 21 punktas), Sprendim? *Banca popolare di Cremona* (min?tas 38 išnašoje, 28 punktas) ir Sprendim? *KÖGÁZ ir kt.* (min?tas 38 išnašoje, 37 punktas).

52 – Išvada byloje *Wisselink ir kt.* (min?ta 49 išnašoje, 50 punktas).

53 – Žr. Sprendim? *Wisselink ir kt.* (min?tas 48 išnašoje, 11 ir paskesnis punktas).

54 – Išvada byloje *Pelzl ir kt.* (min?ta 48 išnašoje, 44 ir 57 punktai); taip pat žr. 2005 m. kovo 17 d. generalinio advokato F. G. Jacobs išvad? byloje *Banca popolare di Cremona* (C?475/03, Rink. p. I?9373, 46 ir paskesni punktai) ir generalin?s advokat?s C. Stix?Hackl išvad? byloje *Banca popolare di Cremona* (min?ta 46 išnašoje, 79 punktas).

55 – Žr. Sprendim? *Rousseau Wilmot* (min?tas 44 išnašoje, 16 punktas) ir Sprendim? *Pelzl ir kt.* (min?tas 39 išnašoje, 25 punktas); kitoks rezultatas buvo Sprendime *Dansk Denkvit ir Poulsen Trading* (min?tas 36 išnašoje).

56 – Žr. 1991 m. kovo 19 d. Sprendim? *Giant* (C?109/90, Rink. p. I?1385, 14 punktas) ir 1992 m. gruodžio 16 d. Sprendim? *Beaulande* (C?208/91, Rink. p. I?6709, 18 punktas).

57 – Sprendimas *Beaulande* (min?tas 56 išnašoje, 16 punktas), 1997 m. rugs?jo 17 d. Sprendimas *Solisnor?Estaleiros Navais* (C?130/96, Rink. p. I?5053, 17 punktas) ir Sprendimas *Tulliasiamies ir Siilin* (min?tas 38 išnašoje, 101 punktas); taip pat žr. Sprendim? *EKW ir Wein & Co* (min?tas 37 išnašoje, 24 punktas).

58 – Šiuo klausimu žr. 1999 m. liepos 1 d. generalinio advokato A. Saggio išvad? byloje *EKW ir Wein & Co* (C?437/97, Rink. p. I?1157, 21 punktas).

59 – Šiuo klausimu žr. skirtingus sprendimo pasi?lymus 1992 m. kovo 19 d. generalinio advokato M. Jacobs išvadoje byloje *Bozzi* (C?347/90, Rink. p. I?2947, 14 punktas) ir 1997 m. lapkri?io 20 d. generalinio advokato S. Alber išvadoje byloje *SPAR* (C?318/96, Rink. p. I?785, 33 punktas).

60 – Žr. šios išvados 72 ir paskesnius punktus.