

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija)

NUTARTIS

2009 m. vasario 5 d.(*)

„Procedūros reglamento 104 straipsnio 3 dalies pirmoji pastraipa – Pirmoji PVM direktyva – Šeštoji PVM direktyva – 33 straipsnio 1 dalis – „Apyvartos mokesčių“ sąvoka – Nuo žmonių apyvartos skaičiuojamas mokestis, skirtas finansuoti nacionalinę kelių priežiūros ir plėtros programą“

Byloje C-119/08

dėl Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (Lietuvos Respublika) 2008 m. kovo 7 d. Nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2008 m. kovo 18 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

UAB „Mechel Nemunas“

prieš

Valstybinis mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas (pranešėjas), teisėjai J. Klučka, U. Løhmus, P. Lindh ir A. Arabadžjev,

generalinį advokatą E. Sharpston,

kancleris R. Grass,

Teisingumo Teismas pagal savo Procedūros reglamento 104 straipsnio 3 dalies pirmąją pastraipą nutaręs spręsti klausimą motyvuota nutartimi,

susipažinęs su generalinio advokato nuomone,

priima šią

Nutartį

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1967 m. balandžio 11 d. Pirmosios Tarybos direktyvos 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo (OL 71, 1967, p. 1301; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 3; toliau – Pirmoji direktyva) ir 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23) su pakeitimais, padarytais 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB (OL L 376, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 160, toliau – Šeštoji direktyva), 33 straipsnio išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant ginčą tarp pagal Lietuvos Respublikos teisę steigtos bendrovės UAB „Mechel Nemunas“ ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos

finansų ministerijos dėl sumų, sumokėtų kaip atskaitymai nuo pajamų pagal Lietuvos Respublikos kelių priežiūros ir plėtros programos finansavimo įstatymą (toliau atitinkamai – atskaitymai nuo pajamų ir Finansavimo įstatymas), grąžinimo.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Pirmosios direktyvos pirmoje–ketvirtoje ir aštuntoje konstatuojamosiose dalyse numatyta:

„kadangi pagrindinis Sutarties tikslas yra ekonominės sąjungos sistemoje sukurti bendrąją rinką, kurioje vyktų sveika konkurencija ir kurios sąvaybės būtų panašios į vidaus rinkos sąvaybes;

kadangi šiam tikslui pasiekti valstybės narės prieš tai turi pradėti taikyti tokius apyvartos mokesčius reglamentuojančius teisės aktus, kurie neiškreiptų konkurencijos sąlygų ir nesudarytų kliūčių laisvam prekių bei paslaugų judėjimui bendrojoje rinkoje;

kadangi šiuo metu galiojantys teisės aktai neatitinka šių reikalavimų; kadangi dėl to bendrajai rinkai būtų naudingas toks apyvartos mokesčius reglamentuojantis teisės aktų suderinimas, kuris panaikintų, kiek tai įmanoma, veiksnius, galinčius iškreipti konkurencijos sąlygas nacionaliniu arba Bendrijos lygmeniu, ir ilgainiui prekyboje tarp valstybių narių leistų panaikinti apmokestinimą importo atveju ir mokesčio grąžinimą eksporto atveju;

kadangi, atsižvelgus į atliktus tyrimus, tapo aišku, kad siekiant tokio mokesčių suderinimo būtina panaikinti kaupiamuosius daugiapakopių mokesčius ir visose valstybėse narėse įdiegti bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą;

<...>

kadangi daugumoje valstybių narių galiojančios kaupiamosios daugiapakopūs mokesčių sistemos pakeitimas bendrąja pridėtinės vertės mokesčio sistema, net jeigu tuo pačiu metu nebus suderinti mokesčio tarifai ir atleidimo nuo mokesčio atvejai, sudarys sąlygas neutraliai konkurencijai, nes kiekvienoje šalyje panašioms prekėms teks vienoda mokesčių našta, nepriklausomai nuo gamybos ir paskirstymo grandinės ilgio <...>“.

4 Pirmosios direktyvos 1 straipsnio pirmojoje pastraipoje nurodyta:

„Valstybės narės pakeičia jose galiojančią apyvartos mokesčių sistemą 2 straipsnyje nurodyta bendrąja pridėtinės vertės mokesčio sistema.“

5 Pirmosios direktyvos 2 straipsnio pirmojoje–trečiojoje pastraipose nustatyta:

„Pagal bendrosios pridėtinės vertės mokesčio sistemos principą prekių ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra tiksliai proporcingas prekių bei paslaugų kainai, nepriklausomai nuo operacijų skaičiaus gamybos ir paskirstymo procese iki to etapo, kuriuo skaičiuojamas mokestis.“

Kiekvienos operacijos metu iš apskaičiuojamo atsižvelgiant į prekių ar paslaugų kainą tokioms prekėms ar paslaugoms nustatytu tarifu pridėtinės vertės mokesčio gali būti atimama pridėtinės vertės mokesčio dalis, kuri tiesiogiai priskirtina įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims.

Bendroji pridėtinės vertės mokesčio sistema taikoma iki mažmeninės prekybos etapo imtinai.“

6 Pirmosios direktyvos 4 straipsnio pirmojoje pastraipoje numatyta:

„Kad Taryba galėtų tai aptarti ir, jei galima, iki pereinamojo laikotarpio pabaigos priimti sprendimus, Komisija iki 1968 m. pabaigos pateikia Tarybai pasiūlymus dėl to, kaip ir per kokį laikotarpį, suderinus apyvartos mokesčius, prekyboje tarp valstybių narių būtų panaikintas apmokestinimas importo atveju ir mokesčio grąžinimas eksporto atveju, tuo pačiu užtikrinant šio mokesčio neutralumą prekių bei paslaugų kilmės atžvilgiu.“

7 1967 m. balandžio 11 d. Antrosios Tarybos direktyvos 67/228/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos struktūra ir gyvendinimo tvarka (OL 71, 1967, p. 1303, toliau – Antroji direktyva) 19 straipsnyje numatyta:

„Tinkamu metu Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymu ir vadovaudamasi bendrosios rinkos interesais, priima reikalingas direktyvas dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos papildymo, visų pirma siekdama laipsniškai riboti arba panaikinti valstybių narių taikomas tos sistemos išimtis, kad būtų visiškai suvienodintos pridėtinės vertės mokesčio nacionalinės sistemos ir taip pasiektas Pirmosios Tarybos direktyvos 4 straipsnyje nurodytas tikslas.“ (Neoficialus vertimas)

8 Šeštosios direktyvos 33 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Nepažeidžiant kitų Bendrijos nuostatų, visų pirma galiojančių Bendrijos nuostatų dėl bendrų procedūrų, susijusių su akcizais apmokestinamų produktų laikymu, gabenimu ir kontrole, šios direktyvos nuostatos neklaido valstyboms narėms toliau taikyti ar nustatyti mokesčius draudimo sutartims, mokesčius lažyboms ir azartiniam žaidimams, akcizo mokestį, žyminius mokesčius ir apskritai bet kuriuos mokesčius, rinkliavas ar apmokestinimus, kurie negali būti priskirti apyvartos mokesčiams, tačiau su sąlyga, kad minėti mokesčiai, rinkliavos ar mokesčiai nesukuria pasienio formalumų prekyboje tarp valstybių narių.“

Nacionalinės teisės aktai

Laikotarpis nuo 2004 m. gegužės 1 d. iki gruodžio 31 d.

9 Finansavimo įstatymo su pakeitimais, padarytais 2004 m. balandžio 15 d. įstatymu Nr. IX-2139 (Žin., 2004, Nr. 61-2188), 4 straipsnyje buvo numatyta:

„1. Atskaitymų nuo pajamų mokėtojai – juridiniai asmenys, išskyrus pelno nesiekiančius juridinius asmenis, šio įstatymo 1 priedelyje nurodytą dydžį atskaitymus ? Programos finansavimo s?skait? moka nuo pajamų už parduotas prekes ir suteiktas paslaugas, taip pat už parduotą ilgalaikį materialųjį ir nematerialųjį turtą, vertybinius popierius, išvestines finansines priemones ir nuo palikančių pajamų. Šios pajamos pripažįstamos vadovaujantis tais pačiais pajamų pripažinimo apskaitoje principais kaip ir apskaičiuojant pelno mokestį pagal Pelno mokesčio įstatymo nuostatas. Apskaičiuojant atskaitymus nuo pajamų ? Programos finansavimo s?skait?, atsižvelgiama ? šias ypatybes:

1) gaunant statybų veiklos pajamas, atskaitymai <...> mokami nuo pajamų, gautų už pačių juridinių asmenų atliktus statybos ir montavimo darbus;

2) gaunant tarpininkavimo veiklos pajamas, atskaitymai <...> mokami nuo pagal sutartį apskaičiuoto ir (arba) apskaitos dokumente nustatyto atlyginimo;

3) gaunant pajamas iš komisinių prekybos, atskaitymai <...> mokami nuo pagal sutartį apskaičiuoto ir (arba) dokumente nustatyto komisinio atlyginimo dydžio;

4) parduodant ilgalaikį materialųjį ir nematerialųjį turtą, vertybinius popierius, išvestines finansines priemones, atskaitymai <...> mokami nuo šio turto vertės padidėjimo pajamų, apskaičiuotų Pelno mokesčio įstatymo nustatyta tvarka;

5) gaunant lizingo (finansinių nuomos) veiklos pajamas, atskaitymai <...> mokami nuo palikanų pajamų;

6) gaunant azartinių lošimų, organizuotų pagal Azartinių lošimų įstatymą, veiklos pajamas, atskaitymai <...> mokami nuo plaukų, gautų iš azartinių lošimų.

2. Šio įstatymo 1 priedėlio 1 dalies 2 ir 3 punktuose nurodytą dydžį atskaitymus <...> moka juridiniai asmenys, kurių pajamos iš šiuose punktuose nurodytos veiklos (iš jos – ir viešojo maitinimo) sudaro daugiau kaip 50 (pajamų) procentų. Juridiniai asmenys, kurių pajamos iš šio įstatymo 1 priedėlio 1 dalies 2 ir 3 punktuose nurodytos veiklos (iš jos – ir viešojo maitinimo) sudaro mažiau kaip 50 procentų visų pajamų, ir visi kiti juridiniai asmenys moka šio įstatymo 1 priedėlio 1 dalies 1 punkte nurodyto dydžio atskaitymus.

3. Mokytojai atskaitymus nuo kiekvieno mėsio pajamų apskaičiuoja patys ir moka Programos finansavimo sąskaitą „Kelis programa – atskaitymai nuo pajamų“ iki kito mėsio 25 dienos.

<...>

6. Nuo pajamų atskaitymų mokėjimo <...> atleidžiami:

1) žemės ūkio veiklos subjektai ir kooperatinės bendrovės (kooperatyvai), kurių apmokestinamasis pelnas pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo nuostatas apmokestinamas taikant 0 procentų pelno mokesčio tarifą;

2) kūrinių sąjungos (architektų, mokslininkų, dailininkų, dizainerių, fotomenininkų, kompozitorių, kinematografininkų, rašytojų, tautodailininkų, teatro, žurnalistų), jų įmonių ir organizacijų, kurios ne mažiau kaip 50 procentų pelno sunaudoja kūrybinių sąjungų poreikiams, nustatytiems šių sąjungų statuose;

3) įmonės, kuriose dirba ne mažiau kaip 50 procentų riboto darbingumo darbuotojų ir kurių pajamos gaunamos tik už jų pačių pagamintą produkciją;

4) biudžetinės įstaigos, valstybės ir savivaldybių institucijos, įstaigos, tarnybos ar organizacijos;

5) daugiabučių namų savininkų bendrijos;

6) laisvosiose ekonominėse zonose registruotos ir veikiančios įmonės;

7) valstybės ir savivaldybių sveikatos priežiūros viešosios įstaigos;

8) socialinės globos viešosios įstaigos;

9) ikimokyklinio ugdymo įstaigos;

10) Lietuvos bankas.

7. Atskaitymų nuo pajamų apskaičiavimo, mokėjimo ir kontrolės tvarką bei dydžius, neviršydama šio įstatymo 1 priedelyje nurodytą maksimalią dydžią, nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė.“

10 Finansavimo įstatymo 1 priedelyje nustatyti tokie maksimalūs atskaitymų nuo pajamų dydžiai:

„1) juridiniai asmenys, išskyrus kredito įstaigas ir tuos, kurie veršiasi prekybos veikla, suskystintų dujų, skirtų automobiliams, realizavimu, – iki 0,5 procento pajamų;

2) juridiniai asmenys, kurie veršiasi prekybos veikla, – iki 0,3 procento pajamų;

3) juridiniai asmenys, kurie veršiasi suskystintų dujų, skirtų automobiliams, realizavimu, – iki 0,1 procento pajamų;

4) kredito įstaigos, išskyrus Lietuvos banką, – iki 1 procento pajamų, gautų iš maržos ir už kitas paslaugas.“

Laikotarpis nuo 2005 m. sausio 1 d. iki birželio 30 d.

11 Finansavimo įstatymas vėliau buvo iš dalies pakeistas 2004 m. lapkričio 9 d. įstatymu Nr. IX-2546 (Žin., 2004, Nr. 171-6302), taikytinu nuo 2005 m. sausio 1 dienos. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, šis naujasis reglamentavimas iš esmės buvo identiškas ankstesniajam.

12 Pagal minėto įstatymo Nr. IX-2546 2 straipsnio 2 dalį nuo 2005 m. liepos 1 d. atskaitymai nuo pajamų buvo panaikinti.

Pagrindinis byla ir prejudicinis klausimas

13 2006 m. sausio 20 d. UAB „Mechel Nemunas“ pateikė prašymą Kauno apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai grąžinti 559 495 LTL sumą, kurią nuo 2004 m. gegužės 1 d. iki 2005 m. birželio 30 d. ji sumokėjo kaip atskaitymus nuo pajamų pagal Finansavimo įstatymą.

14 Inspekcija 2006 m. vasario 13 d. Sprendimu šį prašymą atmetė. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, atsakovų pagrindiniame byloje, 2006 m. balandžio 27 d. Sprendimu taip pat atmetė antrąjį administracinį skundą.

15 UAB „Mechel Nemunas“ kreipėsi į Vilniaus apygardos administracinį teismą su prašymu panaikinti pastarąjį sprendimą. Šis prašymas 2006 m. spalio 5 d. Sprendimu taip pat buvo atmestas.

16 Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, kuriam UAB „Mechel Nemunas“ pateikė apeliacinį skundą dėl pastarojo sprendimo, nurodo tokias atskaitymų nuo pajamų charakteristikas:

– pagal bendrąjį taisyklį šie atskaitymai turėjo būti mokami nuo bendros apyvartos (iš prekių (turto) pardavimo ir paslaugų teikimo gautos pajamų sumos) per atitinkamą laikotarpį, t. y. neatėmus parduotų prekių (turto) įsigijimo kainos ar suteiktų paslaugų išlaidų bei kitų sąnaudų. Tačiau ši taisyklė turėjo išimčių, pavyzdžiui, ilgalaikio turto, vertybinių popierių ir išvestinių finansinių priemonių pardavimo atveju į apmokestinamąjį pajamų sumą buvo įtraukiamos ne visos gautos pajamos, bet tik vertės padidėjimo dėl šių pardavimų pajamos, t. y. turto pardavimo ir

sigijimo kainos skirtumas, apskaičiuotas laikantis Pelno mokesčio įstatyme nustatytą taisyklę. Kelių priežiūros ir plėtros programos finansavimo įstatymo 4 straipsnio 1 dalyje taip pat buvo nustatytos kai kurios kitos specifinės apmokestinamosios pajamų sumos apskaičiavimo taisyklės,

- iš principo atskaitymai turėjo būti mokami kiekvienu gamybos, paslaugų teikimo ar distribucijos etapu. Tačiau tam tikri asmenys, pavyzdžiui, pelno nesiekiantys juridiniai ir fiziniai asmenys, šie atskaitymų nemokėjo,
- nebuvo numatyta galimybė iš mokėtino mokesčio sumos atskaityti ankstesniu gamybos, paslaugų teikimo ar distribucijos etapu sumokėtos atskaitymų nuo pajamų sumos,
- kredito įstaigos atskaitymus nuo pajamų, kokie nustatyti Finansavimo įstatyme, mokėjo nuo pajamų, gautų, be kita ko, už kitas suteiktas paslaugas,
- atskaitymų tarifai skyrėsi atsižvelgiant į tai, kokią veiklą vykdė apmokestinamasis asmuo,
- mokėtojai atskaitymus nuo kiekvieno mėsio pajamų apskaičiuodavo patys ir iki kito mėnesio 25 dienos mokėdavo juos į valstybės biudžeto sąskaitą. Kelių priežiūros ir plėtros programai finansuoti.

17 Prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad tam tikrais aspektais šis mokestis atitinka pagrindinius kaupiamojo daugiapakopio apyvartos mokesčio požymius. Pirma, šis mokestis iš principo turėjo būti mokamas kiekvienu gamybos, paslaugų teikimo ir distribucijos etapu (daugiapakopis mokestis). Antra, pagal bendrąją taisyklę šis mokestis turėjo būti mokamas nuo bendros apyvartos (iš prekių (turto) pardavimo ir paslaugų teikimo gautos pajamų sumos) per atitinkamą laikotarpį, jis buvo bendro pobūdžio; be to, šis mokestis, trauktas į parduodamų prekių ar teikiamų paslaugų kainą, galėjo būti perkeltas galutiniam vartotojui. Trečia, apskaičiuojant apmokestinamąją pajamų sumą, prekių ar paslaugų sigijimo kaina bei kitos sąnaudos iš gautų pajamų paprastai nebūdavo atimamos. Įstatyme taip pat nebuvo numatyta galimybė iš mokėtino mokesčio sumos atskaityti ankstesniu gamybos, paslaugų teikimo ar distribucijos etapu sumokėto šio mokesčio sumos (kaupiamasis pobūdis).

18 Vis dėlto prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pastebi, kad tam tikrais atvejais atskaitymai nuo pajamų buvo apskaičiuojami nuo prekių (turto) pridėtinės vertės, o kitais atvejais, apskaičiuojant apmokestinamąją pajamų sumą, buvo galima atimti tam tikras sumas, kaip antai parduoto turto sigijimo kainą arba šioms pajamoms gauti patirtas išlaidas. Pavyzdžiui, parduodant ilgalaikį materialųjį ir nematerialųjį turtą, vertybinius popierius, išvestines finansines priemones, atskaitymai nuo pajamų buvo mokami nuo vertės padidėjimo dėl šio pardavimo pajamų, apskaičiuotų Pelno mokesčio įstatymo nustatyta tvarka (Finansavimo įstatymo 4 straipsnio 1 dalies 4 punktas). Be to, kredito įstaigų atveju atskaitymai nuo pajamų pagal įstatymą buvo skaičiuojami nuo pajamų, gautų iš maržos ir už kitų paslaugų teikimą. Pagal Pelno mokesčio įstatymo 16 straipsnio 1 ir 2 dalis turto vertės padidėjimo pajamas sudaro turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn ir sigijimo kainos skirtumas; jei perleidžiamas turtas, kuriam buvo skaičiuojamas nusidėvėjimas arba amortizacija pelno mokesčiui apskaičiuoti, nuo sigijimo kainos atskaitoma nusidėvėjimo ar amortizacijos suma, laikantis tam tikrų ribų. Marža – tai skirtumas tarp gautų palūkanų (neįskaitant fiksuotų pajamų, gautų už vertybinius popierius) ir išlaidų, patirtų toms palūkanoms gauti (bankų sumokėtos palūkanos, vienkartinis paskolų aptarnavimo išlaidos bei paskolų administravimo mokestis, neįskaitant palūkanų skolų už vertybinius popierius). Finansavimo įstatymo 4 straipsnio 1 dalyje taip pat buvo numatytos kitos apmokestinamosios pajamų sumos apskaičiavimo išimtys.

19 Atsižvelgdamas į tai, kas paminėta, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas pateik? Teisingumo Teismui tok? prejudicin? klausim?:

„Ar (Pirmosios direktyvos) ir (arba) (Šeštosios direktyvos) 33 straipsnio nuostatos turi b?ti aiškinamos kaip draudusios valstybei narei išlaikyti ir rinkti atskaitymus nuo pajam? <...> kaip mokest? <...>?“

D?I prejudicinio klausimo

20 Pagal Proced?ros reglamento 104 straipsnio 3 dalies pirm?j? pastraip?, jeigu atsakym? ? klausim?, d?I kurio Teisingumo Teismui yra pateiktas prašymas priimti prejudicin? sprendim?, galima aiškiai nustatyti iš Teismo praktikos, Teisingumo Teismas, susipažin?s su generalinio advokato nuomone, bet kada gali spr?sti klausim? motyvuota nutartimi, kurioje nurodoma atitinkama Teismo praktika.

21 Ši? nuostat? tikslinga pritaikyti nagrin?jamoje byloje.

22 Savo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, ar Pirmoji direktyva ir (arba) Šeštosios direktyvos 33 straipsnio 1 dalis turi b?ti aiškinamos kaip kliudan?ios rinkti tok? mokest?, kaip antai atskaitymai nuo pajam?.

23 Iš Pirmosios direktyvos konstatuojam?j? dali? išplaukia, jog teis?s akt?, reglamentuojan?i? apyvartos mokes?ius, derinimas turi pad?ti sukurti bendr? rink?, kurioje vykt? neiškreipta konkurencija ir kurios savyb?s b?t? panašios ? vidaus rinkos savybes, panaikinant fiskalini? rinkliav? skirtumus, galin?ius iškreipti konkurencij? ir sudaryti prekybos kli?i? (2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *Banca popolare di Cremona*, C?475/03, Rink. p. I?9373, 19 punktas).

24 Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io (toliau – PVM) sistema buvo ?diegta Antr?ja ir Šešt?ja direktyvomis (min?to sprendimo *Banca popolare di Cremona* 20 punktas).

25 Remiantis Pirmosios direktyvos 2 straipsniu, pagal bendros PVM sistemos princip? iki mažmenin?s prekybos etapo prek?s ir paslaugos apmokestinamos bendruoju vartojimo mokes?iu, kuris yra tiksliai proporcingas prek? bei paslaug? kainai, neatsižvelgiant ? operacij? skai?i? gamybos ir paskirstymo procese iki to etapo, kuriam esant skai?iuojamas mokestis (min?to sprendimo *Banca popolare di Cremona* 21 punktas).

26 Vis d?lto vykdant kiekvien? operacij? PVM turi b?ti mokamas tik atskai?ius PVM sum?, kuri tiesiogiai buvo sumok?ta nuo ?vairi? kainos sudedam?j? dali? sum?. Atskaitos tvarka reglamentuojama Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje, pagal kuri? apmokestinamasis asmuo turi teis? iš PVM, kur? privalo sumok?ti, atskaityti PVM sumas, sumok?tas už prekes ir paslaugas, ir kad kiekvienu etapu mokestis mokamas tik nuo prid?tin?s vert?s ir galiausiai jo mok?jimo našta tenka galutiniam vartotojui (min?to sprendimo *Banca popolare di Cremona* 22 punktas).

27 Tam, kad tos pa?ios operacijos apmokestinimo s?lygos b?t? vienodos, nesvarbu, kurioje valstyb?je nar?je ši operacija atlikta, bendra PVM sistema, remiantis Antrosios direktyvos konstatuojamosiomis dalimis, turi pakeisti skirtingose valstyb?se nar?se galiojan?ius apyvartos mokes?ius (min?to sprendimo *Banca popolare di Cremona* 23 punktas).

28 T?siant pirmosios ir antrosios direktyv? prad?t? derinim? ir vadovaujantis tuo, kas nurodyta Antrosios direktyvos 19 straipsnyje, pagal Šeštosios direktyvos 33 straipsn? valstybei narei leidžiama toliau taikyti ar nustatyti tik tuos mokes?ius, rinkliavas ir mok?jimus prek?ms tiekti, paslaugoms teikti ar importui, kurie negali b?ti priskirti apyvartos mokes?iams (šiuo klausimu žr.

min?to sprendimo *Banca popolare di Cremona* 24 punkt?).

29 Taigi mokes?io, kaip antai atskaitymai nuo pajam?, teis?tum? reikia nagrin?ti remiantis Šeštosios direktyvos 33 straipsniu, kurio taikymo sritis turi b?ti nustatyta atsižvelgiant ? jo vaidmen? suderintoje apyvartos mokes?io sistemoje – bendroje PVM sistemoje (1985 m. lapkri?io 27 d. Sprendimo *Rousseau Wilmot*, 295/84, Rink. p. 3759, 14 punktas).

30 Šiuo atžvilgiu pirmiausia primintina, kad pagal nusistov?jusi? teismo praktik? tam, kad b?t? nustatyta, ar mokestis, rinkliava ar mok?jimas gali b?ti priskirti apyvartos mokes?iui Šeštosios direktyvos 33 straipsnio 1 dalies prasme, reikia ?vertinti, ar jis gal?t? neigiamai paveikti bendros PVM sistemos funkcionavim?, nes juo prekiz ir paslaug? jud?jimas ir komerciniai sandoriai b?t? apmokestinami panašiai kaip PVM (2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *KÖGÁZ ir kt.*, C?283/06 ir C?312/06, Rink. p. I?8463, 34 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

31 Teisingumo Teismas šiuo klausimu pažym?jo, kad bet kuriuo atveju prekiz ir paslaug? jud?jimas turi b?ti laikomas apmokestinamu panašiai kaip PVM, kai jis apmokestinamas mokes?iais, rinkliavomis ir mok?jimais, turin?iais esmines PVM savybes, net jeigu jie n?ra visiškai jam tapat?s (min?to sprendimo *KÖGÁZ ir kt.* 35 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

32 Kita vertus, Šeštosios direktyvos 33 straipsnio 1 dalis nedraudžia toliau taikyti ar nustatyti mokes?io, kuris neturi vienos iš esmini? PVM savybi? (min?to sprendimo *KÖGÁZ ir kt.* 36 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

33 Iš Teisingumo Teismo praktikos išplaukia, kad yra keturios esmin?s PVM savyb?s: pirma, PVM yra bendrai taikomas sandoriams, kuri? objektas yra prek?s ar paslaugos; antra, jo dydis nustatomas proporcingai kainai, kuri? apmokestinamasis asmuo gavo už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas; tre?ia, šis mokestis yra renkamas kiekvienu gamybos ir distribucijos proceso etapu, ?skaitant mažmenin?s prekybos etap?, neatsižvelgiant ? iki tol atlikt? sandori? skai?i?; ir ketvirta, pirmesniais gamybos ir platinimo proceso etapais sumok?tas sumas galima atskaityti iš apmokestinamojo asmens mok?tino PVM, t. y. konkre?iu etapu mokestis mokamas tik nuo šiuo etapu atsiradusios prid?tin?s vert?s ir galiausiai jo mok?jimo našta tenka galutiniam vartotojui (min?to sprendimo *KÖGÁZ ir kt.* 37 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

34 Kalbant apie pagrindin?je byloje aptariam? mokest?, pirmiausia reikia pažym?ti, kad didžioji dalis su prek?mis ar paslaugomis susijusi? sandori? juo neapmokestinami, pavyzdžiui, prekiz importas iš tre?i?j? šaliz, prekiz ?sigijimas Bendrijos viduje arba ?mon?s turto panaudojimas privatiems tikslams. Be to, šis mokestis taikomas tik juridiniams asmenims, o kai kuriems iš j? galioja išimtys, taigi juo neapmokestinamos ?kine veikla besiver?ian?i? fizini? asmen? pajamos. Iš ši? pastab? išplaukia, kad su pirm?ja PVM savybe susijusi s?lyga d?l mokes?io bendrojo taikymo sandoriams, kuri? objektas yra prek?s arba paslaugos, n?ra ?vykdyta, kiek tai susij? su tokiu mokes?iu, koks nagrin?jamas pagrindin?je byloje.

35 Tokiam mokes?iui neb?dinga ir antroji PVM savyb?, nes jo suma n?ra proporcinga už patiektas prekes ir suteiktas paslaugas gautai kainai, bet yra skai?iuojama nuo bendros apyvartos per tam tikr? laikotarp?. Konkre?iau tariant, šio mokes?io apmokestinamoji vert? neleidžia tiksliai nustatyti jo sumos, kuri gali b?ti perkeliama klientui kiekvien? kart? parduodant prek? ar teikiant paslaugas. Vien šio elemento pakanka nuspr?sti, jog toks mokestis, kaip antai atskaitymai nuo pajam?, negali b?ti „apyvartos mokestis“ Šeštosios direktyvos 33 straipsnio prasme (šiuo klausimu žr. min?to sprendimo *Rousseau Wilmot* 16 punkt?).

36 Kalbant apie ketvirt?j? savyb?, reikia pasakyti, kad toks ?statymas, koks yra Finansavimo ?statymas, nenumato ankstesniais etapais sumok?to pirkimo mokes?io atskaitos sistemos. Taigi atskaitymai nuo pajam? taikomi ne prekiz ir paslaug? prid?tinei vertei, o visai gaut? pajam? sumai.

Nuo pajamų, gautų iš parduoto turto vertės padidėjimo ir apskaičiuotų Pelno mokesčio įstatymo nustatyta tvarka, šie atskaitymai mokami tik parduodant ilgalaikį materialųjį ir nematerialųjį turtą, vertybinius popierius arba išvestines finansines priemones. Net ir šiais atvejais minėtų atskaitymų apskaičiavimo tvarka neprilygsta atskaitos sistemai.

37 Kaip priminta šios nutarties 32 punkte, pakanka, jog mokesčiui nebūtų bėdina bent viena esminė PVM savybė, kad Šeštosios direktyvos 33 straipsnio 1 punktą nedraustų toliau taikyti tokio mokesčio. Kadangi tokiam mokesčiui, koks nagrinjamas pagrindinėje byloje, nebėdingos pirmoji, antroji ir ketvirtoji PVM savybės, nebūtina tikrinti, ar jai bėdina trečioji.

38 Atsižvelgiant į visas šias pastabas, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 33 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jis nesudaro kliūčių rinkti tokio mokesčio, kaip antai atskaitymai nuo pajamų.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

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 su pakeitimais, padarytais 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB, 33 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jis nesudaro kliūčių rinkti tokio mokesčio, kaip antai Lietuvos Respublikos kelių priežiūros ir plėtos programos finansavimo įstatyme numatyti atskaitymai nuo pajamų.

Parašai.

* Proceso kalba: lietuvių.