

Downloaded via the EU tax law app / web

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. rugpjūčio 7 d. (*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 401 straipsnis – Apyvartos mokesčio požymiai turintys nacionaliniai mokesčiai – Draudimas – Sąvoka „apyvartos mokestis“ – Vietos pardavimo mokestis – Esminiai PVM požymiai – Nebuvimas“

Byloje C-475/17

dėl 2016 m. kovo 23 d. *Riigikohus* (Aukščiausiasis Teismas, Estija) nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2017 m. rugpjūčio 8 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Viking Motors AS,

TKM Beauty Eesti OÜ,

TKM King AS,

Kaubamaja AS,

Selver AS

prieš

Tallinna linn,

Maksu- ja Tolliamet

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija)

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teisėjai C. Toader (pranešėja) ir E. Jarašinas,

generalinį advokatą E. Sharpston,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Viking Motors AS, TKM Beauty Eesti OÜ, TKM King AS, Kaubamaja AS ir Selver AS*, atstovaujama *vandeadvokaadid* E. Talur ir L. Naaber-Kivisoo,
- Tallinna linn, atstovaujamo *vandeadvokaat* T. Pikamäe,
- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna,

– Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir K. Toomus,

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

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 401 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Viking Motors AS*, *TKM Beauty Eesti OÜ*, *TKM King AS*, *Kaubamaja AS* ir *Selver AS* ginčą su *Tallinna linn* (Talino miestas, Estija) ir *Maksu- ja Tolliamet* (mokesčių ir muitų administratorius, Estija, toliau – mokesčių administratorius) dėl šio bendrovių sumokėto pardavimo mokesčio grąžinimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

Šeštoji direktyva

3 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, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių kalba 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB (OL L 376, 1991, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių kalba 9 sk., 1 t., p. 160; toliau – Šeštoji direktyva), 33 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Nepažeidžiant kitų Bendrijos nuostatų, visų pirma, galiojančių Bendrijos nuostatų dėl bendrų procedūrų, susijusių su akcizais apmokestinamų produktų laikymu, gabenimu ir kontrole, šios direktyvos nuostatos nekliudo valstyboms narėms toliau taikyti ar nustatyti mokesčius draudimo sutartims, mokesčius lažyboms ir azartiniams 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 mokestžiai nesukuria pasienio formalumų prekyboje tarp valstybių narių.“

PVM direktyva

4 PVM direktyvos 4 ir 7 konstatuojamosiose dalyse nurodyta:

„(4) Daroma prielaida, kad pasiekus tikslą sukurti vidaus rinką valstybėse narėse bus taikomi tokie apyvartos mokesčius reglamentuojantys teisės aktai, kurie neiškraipo konkurencijos sąlygų ir netrukdo laisvai judėti prekėms ir paslaugoms. Dėl to reikalingas toks apyvartos mokesčius reglamentuojantis teisės aktų suderinimas naudojant pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistemą, kuris panaikins, kiek tai įmanoma, veiksnius, kurie gali iškreipti konkurencijos sąlygas nacionaliniu arba Bendrijos lygiu.

<...>

(7) Net jeigu mokesčio tarifai ir neapmokestinimo atvejai nebus visiškai suderinti, taikant

bendr? PVM sistem? tur?t? b?ti sudarytos neutralios konkurencijos s?lygos, kuriomis kiekvienos valstyb?s nar?s teritorijoje panašioms prek?ms ir paslaugoms taikomi vienodi mokes?iai nepriklausomai nuo gamybos ir paskirstymo grandin?s ilgio.“

5 PVM direktyvos 401 straipsnyje numatyta:

„Nepažeidžiant kit? Bendrijos teis?s nuostat?, ši direktyva nedraudžia valstyb?ms nar?ms toliau taikyti ar ?vesti mokes?ius draudimo sutartims, lažyboms ir azartiniais žaidimams, akcizo mokes?ius, žyminius mokes?ius arba, platesne prasme, bet kokius mokes?ius ar rinkliavas, kurie negali b?ti laikomi apyvartos mokes?iais, ta?iau surenkant tuos mokes?ius ar rinkliavas prekyboje tarp valstybi? nari? neturi atsirasti su sien? kirtimu susijusi? formalum?.“

Estijos teis?

6 Pagrindinei bylai taikomos redakcijos *kohalike maksude seadus* (Vietos mokes?i? ?statymas) teritoriniams vienetams buvo suteikta teis? nustatyti prid?tin?s vert?s mokest? kaip vietos mokest?.

7 Šio ?statymo 8 straipsnyje buvo nustatyta:

„(1) Pardavimo mokest? moka individual?s verslininkai ir juridiniai asmenys, turintys leidim? prekiauti ar teikti paslaugas savivaldyb?s ar miesto teritorijoje. Pardavimo mokest? pagal verslo viet? moka prekybininkai, kaip jie suprantami pagal *kaubandustegevuse seadus* [Prekybos ?statymas], ?traukti ? ekonomin?s veiklos registr? ir besiver?iantys mažmenine prekyba, viešuoju maitinimu ar teikiantys paslaugas.

(2) Pardavimo mokestis renkamas nuo preki? ar paslaug?, kurias apmokestinamasis asmuo pardav? savivaldyb?s ar miesto teritorijoje, vert?s, nurodytos j? pardavimo kainoje. Preki? ir paslaug? pardavimo kaina pagal š? ?statym? <...> yra *käibemaksuseadus* [Apyvartos mokes?io ?statymas] nustatyto apmokestinamojo sandorio apmokestinamoji vert? be pardavimo mokes?io.

(3) Pardavimo mokes?io tarif? nustato savivaldyb?s ar miesto taryba, ta?iau šis tarifas negali viršyti 1 % ? kain? ?skai?iuotos 2 dalyje nurodyt? preki? ar paslaug? vert?s.

(4) Pardavimo mokes?io mokestinis laikotarpis yra ketvirtis.

(5) Apmokestinamasis asmuo privalo:

1) remdamasis savivaldyb?s ar miesto teritorijoje savo parduot? preki? ir paslaug? verte apskai?iuoti pardavimo mokest? pagal savivaldyb?s ar miesto tarybos nutarime šio mokes?io klausimu nustatyt? tarif?;

2) kiekvien? ketvirt? iki m?nesio, einan?io po to ketvir?io, 20 d. pateikti tarybos nutarime nurodytai mokes?i? ?staigai finans? ministro patvirtintos formos apyvartos mokes?io deklaracij? d?l pardavimo mokes?io;

3) iki deklaracijos pateikimo termino pabaigos sumok?ti pardavimo mokest? ? vietos savivaldos institucijos biudžet?.

(6) Savivaldyb?s ar miesto administracija gali savivaldyb?s ar miesto tarybos nustatytais s?lygomis ir tvarka taikyti pardavimo mokes?io lengvatas arba nuo jo atleisti.“

8 2009 m. gruodžio 17 d. reglamentu d?l pardavimo mokes?io Taline (toliau – Reglamentas Nr. 45) *Tallinna Linnavolikogu* (Talino savivaldyb?s taryba, Estija) nustat? pardavimo mokest?,

kaip jis suprantamas pagal Vietos mokesčių įstatymo 8 straipsnį. Šis mokestis įsigaliojo 2010 m. sausio 1 d. ir pradėtas taikyti nuo 2012 m. sausio 1 d.

9 Pagal Reglamento Nr. 45 1 straipsnio 2 dalį šis mokestis buvo renkamas už parduodamas prekes ir pateikiamas paslaugas visiems fiziniams asmenims Talino teritorijoje arba iš jo teritorijos mažmeninės prekybos, viešojo maitinimo ir paslaugų srityse.

10 Šio reglamento 2 straipsnyje „Apmokestinamasis asmuo“ buvo nustatyta:

„Šiuo mokesčiu apmokestinami prekybininkai, kaip jie suprantami pagal *kaubandustegevuse seadus* [Prekybos įstatymas], atitinkantys visus šiuos reikalavimus:

- 1) prekybininkas įtrauktas į ekonominės veiklos registrą;
- 2) remiantis ekonominės veiklos registro duomenimis, prekybininko verslo vieta yra Talino miesto teritorijoje;
- 3) prekybininkas verčiasi mažmenine prekyba, viešojo maitinimo ar paslaugų verslu.“

11 Minuto reglamento 4 straipsnyje „Mokesčio tarifas“ nustatytas 1 % 1 straipsnio 2 dalyje nurodytų prekių ar paslaugų vertės pardavimo mokesčio tarifas.

12 To paties reglamento 41 straipsnyje „Prievoles mokėti mokestis atsiradimo momentas“ buvo nustatyta:

„(1) Prievoles mokėti mokestis atsiranda tą dieną, kai pirmą kartą atliekamas vienas iš šių veiksmų:

- 1) prekės išsiuntimas ar pateikimas arba paslaugos suteikimas pirkėjui;
- 2) visos arba dalies sumos už prekę arba paslaugą nešimas į kasą.

(2) Paslaugų teikimo atveju remiantis pastoviu sutartiniu santykiu prievoles mokėti mokestis atsiranda mokestiniu laikotarpiu, kuris eina po laikotarpio, per kurį buvo išrašyta sąskaita faktūra arba buvo sutartas užmokestis už paslaugų teikimą, atsižvelgiant į pirmiausia vykusių operacijų.

(3) Siekdami nustatyti prievoles mokėti mokestis atsiradimą individualūs verslininkai, kurie naudojami kasos aparato apskaitos sistema, gali remtis mokėjimo už prekę arba paslaugą nešimu į kasą.“

13 Reglamento Nr. 45 42 straipsnio 1 dalyje buvo numatyta:

„Prekės arba paslaugos apmokestinamoji vertė pardavimo mokesčio tikslais yra prekės arba paslaugos kaina arba kitas atlygis (be PVM) pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 12 straipsnio 1 dalį, kuriuos prekės pardavėjas arba paslaugos teikėjas gauna arba gavo už prekę arba paslaugą iš prekės pirkėjo, paslaugos gavėjo arba trečiojo asmens.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

14 Manydamos, kad nepagrįstai sumokėjo Reglamente Nr. 45 nustatytą pardavimo mokestį, ieškovės pagrindinėje byloje pateikė *Tallinna Ettevõtlusamet* (Talino žmonių agentūra, Estija) patikslintas deklaracijas už 2010 m. paskutinius tris ketvirčius ir 2011 m. keturis ketvirčius ir prašymus grąžinti sumokėtas šio mokesčio sumas.

15 Atsakydama Talino žmonių agentūra manė, kad ieškovės pagrindinėje byloje turėjo būti

apmokestinamos min?tu pardavimo mokes?iu, ir pranešimais apie mokes?io dyd? nustat? kiekvienos iš j? mok?tin? šio mokes?io sum? ir tik iš dalies patenkino j? prašymus d?l gr?žinimo.

16 Taigi ieškov?s pagrindin?je byloje kreip?si ? mokes?i? administratori?, šis vis d?lto iš esm?s patvirtino, kad jos tur?jo mok?ti pardavimo mokest?.

17 Manydamos, kad šis mokestis prieštarauja PVM direktyvos 401 straipsniui, pirma, *Viking Motors*, *TKM Beauty Eesti* ir *TKM King* ir, antra, *Kaubamaja* ir *Selver* pareišk? ieškinius *Tallinna Halduskohus* (Talino administracinis teismas, Estija) iš esm?s d?l su jomis susijusi? mokes?i? administratoriaus pranešim? apie mokes?io dyd? panaikinimo ir kad b?t? nurodyta pastarajam gr?žinti joms pardavimo mokest? su pal?kanomis.

18 2015 m. kovo 31 d. sprendimu *Tallinna Halduskohus* (Talino administracinis teismas) atmet? *Viking Motors*, *TKM Beauty Eesti* ir *TKM King* ieškinius. Kalbant apie *Kaubamaja* ir *Selver* ieškinius, 2015 m. liepos 24 d. sprendimu šis teismas juos patenkino, bet tik tiek, kiek pardavimo mokestis buvo pritaikytas preki?, apmokestinam? akcizu, pardavimui.

19 Ieškov?s pagrindin?je byloje pateik? apeliacinius skundus d?l ši? sprendim? *Tallinna Ringkonnakohus* (Talino apeliacinis teismas, Estija).

20 2016 m. geguž?s 9 d. ir 2016 m. birželio 30 d. sprendimais šis teismas atmet? apeliacinius skundus, patvirtin?s pirmosios instancijos teismo motyvus, ir pažym?jo, kad Teisingumo Teismo jurisprudencija yra labai aiški d?l to, jog valstyb?je nar?je taikomas mokestis prieštarauja PVM direktyvos 401 straipsniui, tik jeigu jis atitinka visus keturis esminius PVM požymius, atskleistus Teisingumo Teismo.

21 Ieškov?s pagrindin?je byloje pateik? kasacinius skundus prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teisme, šis 2017 m. geguž?s 10 d. nutartimi sujung? dvi bylas.

22 *Riigikohus* (Aukš?iausiasis Teismas, Estija) mano, kad nors laikantis formalaus poži?rio pagrindin?je byloje nagrin?jamas mokestis neatitinka tre?io ir ketvirto PVM požymi?, kaip tai suprantama pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij?, nes jis nerenkamas kiekviename gamybos ir platinimo etape ir d?l jo neatsiranda teis? ? per ankstesn? etap? sumok?to mokes?io atskait?, taikant pardavimo mokest? iš esm?s pasiekiamas tas pats tikslas, koks b?t? pasiektas, jeigu mokestis atitikt? tre?i? ir ketvirt? požymius. Taigi min?to pardavimo mokes?io našta galutinai tenka vartotojams.

23 Anot prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo, taikant pardavimo mokest? gali b?ti pažeistas PVM bendros sistemos veikimas, nes j? taikant nacionaliniu lygiu panašios prek?s ir paslaugos apmokestinamos skirtingu mokes?iu. Nurodydamas 2015 m. kovo 5 d. Sprendim? *Statoil Fuel & Retail* (C-553/13, EU:C:2015:149), kuriame Teisingumo Teismas nusprend?, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamas pardavimo mokestis prieštaravo 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvai 2008/118/EB d?l bendros akciz? tvarkos, panaikinan?iai Direktyv? 92/12/EEB (OL L 9, 2009, p. 12), tiek, kiek jis buvo taikomas skystojo kuro, kuris apmokestinamas akcizu, pardavimui, šis teismas primena, kad po šio sprendimo Estijos teismai patenkino apmokestinam?j? asmen? ieškinius gin?uose d?l pardavimo mokes?io, kiek tai buvo susij? su produktais, kuriems taikomi akcizai.

24 Šiomis aplinkyb?mis *Riigikohus* (Aukš?iausiasis Teismas) nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar [PVM direktyvos] 401 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad su juo nesuderinamas nacionalinis mokestis, kuris taikomas bendrai ir nustatomas proporcingai kainai, ta?iau pagal

taikytinas teis? nuostatas mok?tinis tik prek?s ar paslaugos pardavimo vartotojui etape, taigi galutin? mokestin? na?ta tenka vartotojui, ir taip ?is mokestis neigiamai paveikia PVM bendros sistemos veikim? ir i?skraipo konkurencij??“

D?I prejudicinio klausimo

25 Savo klausimu pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas i? esm?s teiraujasi, ar PVM direktyvos 401 straipsn? reikia ai?kinti taip, kad jame draudziamas tokio pardavimo mokes?io, koks nagrin?jamas pagrindin?je byloje, tolesnis taikymas arba ?vedimas.

26 ?iuo klausimu primintina, kad pagal PVM direktyvos 401 straipsn? ?i direktyva nedraudzia valstyb?ms nar?ms toliau taikyti ar ?vesti mokes?ius draudimo sutartims, la?yboms ir azartiniams ?aidimams, akcizo mokes?ius, ?yminius mokes?ius arba, platesne prasme, bet kokius mokes?ius ar rinkliavas, kurie negali b?ti laikomi apyvartos mokes?iais, ta?iau surenkant tuos mokes?ius ar rinkliavas prekyboje tarp valstybi? nari? neturi atsirasti su sien? kirtimu susijusi? formalum?.

27 Pa?od?iui ai?skinant ?i? nuostat? galima daryti i?vad?, kad atsi?velgiant ? ?od?i? junginiu „negali b?ti laikomi apyvartos mokes?iais“ i?rei?kiam? neigiam? s?lygos turin? pa?ym?tina, jog valstyb? nar? gali toliau taikyti arba ?vesti mokes?ius ar rinkliavas su s?lyga, kad jie nebus panaš?s ? apyvartos mokest?.

28 Nors s?voka „apyvartos mokestis“ neapibr??ta nei PVM direktyvos 401 straipsnyje, nei jokioje jos nuostatoje, pa?ym?tina, kad ?is straipsnis, kur? i?ai?kinti pra?o pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, i? esm?s yra toks pats kaip ?e?tosios direktyvos 33 straipsnis.

29 Taigi vis? pirma 2006 m. spalio 3 d. Sprendime *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, EU:C:2006:629) Teisingumo Teismas ai?kino ?e?tosios direktyvos 33 straipsn?, ypa? jame nurodyt? s?vok? „apyvartos mokestis“, pirmiausia paai?kin?s jo teisin? kontekst? ir primin?s bendros PVM sistemos suk?rimo tikslus.

30 Taigi Teisingumo Teismas pa?ym?jo, kad i? 1967 m. baland?io 11 d. Pirmosios Tarybos direktyvos 67/227/EEB d?l valstybi? nari? teis?s akt?, reglamentuojan?i? apyvartos mokes?ius, suderinimo (OL 71, 1967, p. 1301; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 3) konstatuojam?j? dali? i?splaukia, kad teis?s akt?, reglamentuojan?i? apyvartos mokes?ius, derinimas prisideda prie bendros rinkos, kurioje vykt? nei?kreipta konkurencija ir kurios savyb?s b?t? pana?ios ? vidaus rinkos savybes, suk?rimo, panaikinant fiskalini? rinkliav? skirtumus, galin?ius i?kreipti konkurencij? ir sudaryti prekybos kli?i?.

31 Bendr? PVM sistem? ?tvirtino 1967 m. baland?io 11 d. Antroji Tarybos direktyva 67/228/EEB d?l 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 ?e?toji direktyva (2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, EU:C:2006:629, 20 punktas).

32 Remiantis Pirmosios direktyvos 67/227 2 straipsniu, pagal bendros PVM sistemos princip? iki ma?menin?s prekybos etapo prek?s ir paslaugos apmokestinamos bendruoju vartojimo mokes?iu, kuris yra tiksliai proporcingas preki? bei paslaug? kainai, neatsi?velgiant ? operacij? skai?i? gamybos ir paskirstymo procese iki to etapo, kuriam esant skai?iuojamas mokestis (2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, EU:C:2006:629, 21 punktas).

33 Vis d?lto vykdant kiekvien? operacij? PVM turi b?ti mokamas tik atskai?ius PVM sum?, kuri tiesiogiai buvo sumok?ta nuo ?vairi? preki? ir paslaug? kainos sudedam?j? dali?. Pagal ?e?tosios

direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje ?tvirtint? atskaitos tvark? 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 prid?tin?s vert?s ir galiausiai jo mok?jimo našta tenka galutiniam vartotojui (šiuo klausimu žr. 2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, EU:C:2006:629, 22 punkt?).

34 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 67/228 konstatuojamosiomis dalimis, turi pakeisti skirtingose valstyb?se nar?se galiojan?ius apyvartos mokes?ius (2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, EU:C:2006:629, 23 punktas).

35 Pagal pagr?st? tomis pa?iomis prielaidomis Šeštosios direktyvos 33 straipsn? valstybei narei buvo leidžiama toliau taikyti ar nustatyti tik tuos mokes?ius, rinkliavas ir mok?jimus prek? tiekimui, paslaug? teikimui ar importui, kurie n?ra apyvartos mokes?iai (2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, EU:C:2006:629, 24 punktas).

36 Tam, kad b?t? nustatyta, ar mokestis, rinkliava ar mok?jimas yra apyvartos mokestis, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 401 straipsn?, reikia ?vertinti, ar jis gal?t? neigiamai paveikti bendros PVM sistemos veikim?, nes juo prek? ir paslaug? jud?jimas ir komerciniai sandoriai b?t? apmokestinami panašiai, kaip yra apmokestinami PVM (pagal analogij? žr. 2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *KÖGÁZ ir kt.*, C-283/06 ir C-312/06, EU:C:2007:598, 34 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

37 Teisingumo Teismas šiuo klausimu pažym?jo, kad bet kuriuo atveju mokes?iai, rinkliavos ir mok?jimai, turintys esmini? PVM požymi?, apsunkena prek? ir paslaug? jud?jim? panašiai kaip ir PVM, net jeigu šie mokes?iai n?ra visiškai jam tapat?s (2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, EU:C:2006:629, 26 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

38 Vis d?lto buvo nuspr?sta, kad Šeštosios direktyvos 33 straipsnis nedraudžia toliau taikyti ar nustatyti mokes?io, kuris neturi vieno iš esmini? PVM požymi? (2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, EU:C:2006:629, 27 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Tas pats taikytina PVM direktyvos 401 straipsniui.

39 Iš jurisprudencijos matyti, kad yra keturi esminiai požymiai: PVM bendrai taikomas operacijoms, kuri? objektas yra prek?s ar paslaugos; jo dydis apskai?iuojamas proporcingai apmokestinamojo asmens už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas sumok?tai sumai; mokestis yra renkamas kiekviename gamybos ar paskirstymo proceso etape, ?skaitant mažmenin?s prekybos etap?, neatsižvelgiant ? pirma atlikt? sandori? skai?i?; iš mokes?io, kur? apmokestinamasis asmuo turi sumok?ti, yra atskaitomos pirmesniuose proceso etapuose sumok?tos sumos, t. y. konkre?iame etape mokestis mokamas tik nuo šiame etape atsiradusios prid?tin?s vert?s, ir kad galiausiai jo mok?jimo našta tenka galutiniam vartotojui (2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, EU:C:2006:629, 28 punktas).

40 Reikia išnagrin?ti, ar toks mokestis, koks nagrin?jamas pagrindin?je byloje, atitinka tokius požymius, turint omenyje, kad nors 2015 m. kovo 5 d. Sprendime *Statoil Fuel & Retail* (C-553/13, EU:C:2015:149) Teisingumo Teismas nusprend?, jog jis prieštarauja S?jungos teisei, pagrindin?je byloje nagrin?jama, ar jis atitinka ne bendr? akciz? sistem?, bet bendr? PVM sistem?.

41 Siekiant išvengti bendros PVM sistemos tikslams, primintiems šio sprendimo 31–37 punktuose, prieštaraujan?i? rezultat?, pagrindin?je byloje nagrin?jamo mokes?io ir PVM požymiai turi b?ti lyginami atsižvelgiant ? š? tiksl?. Tod?l ypating? d?mes? reikia atkreipti ? pareig? bet kuriuo momentu užtikrinti bendros PVM sistemos neutralum? (šiuo klausimu žr. 2006 m. spalio 3

d. Sprendimo *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, EU:C:2006:629, 29 punkt?).

42 Nagrinėjamu atveju, kalbant apie trejų ir ketvirtą esmines PVM sąlygas, t. y. rinkimų kiekviename gamybos ar paskirstymo proceso etape ir teisę atskaityti pirmesniame proceso etape sumokėtą mokesį, reikia konstatuoti, kad, kaip pripažino pats prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, pagrindinėje byloje nagrinėjamas mokesis neatitinka šių sąlygų.

43 Taigi šios aplinkybės pakanka, kad būtų galima padaryti išvadą, jog nuo to momento, kai pagrindinėje byloje nagrinėjamas pardavimo mokesis neatitinka visų esminių PVM požymių, jam netaikomas PVM direktyvos 401 straipsnyje tvirtintas draudimas (pagal analogiją žr. 2017 m. spalio 12 d. Sprendimo *Palais Kaiserkrone*, C-549/16, nepaskelbtas Rink., EU:C:2017:761, 21 punkt?).

44 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad šiuo mokesčiu pasiekiamas tas pats tikslas, kaip trejų ir ketvirtu esminiais PVM požymiais, nes galutinai minėto mokesio našta tenka vartotojui.

45 Šiuo klausimu pažymėtina, kad iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, jog tekstuose, kuriuose reguliuojamas pagrindinėje byloje nagrinėjamas pardavimo mokesis, apmokestinamiesiems asmenims nenumatyta pareigos pridėti šio mokesio sumą prie pardavimo kainos ir nurodyti mokėtino mokesio sumą pirkėjui išrašytoje sąskaitoje fakturoje. Taigi minėto mokesio naštos perkėlimas galutiniam vartotojui yra galimybė, bet ne pareiga mažmenininkams, kurie bet kuriuo momentu gali pasirinkti patys padengti tą patį mokesį ir nepadidinti tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų kainų.

46 Taigi nėra jokio užtikrintumo, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamo pardavimo mokesio našta buvo galutinai perkelta galutiniam vartotojui kaip vartojimo mokesio, kaip antai PVM, atveju.

47 Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad mokesis, kuriuo apmokestinama gamybinė veikla taip, kad nėra tikra, jog jis yra vartojimo mokesis, kaip antai PVM, kurio mokėjimo našta galiausiai tenka galutiniam vartotojui, gali nepatekti į PVM direktyvos 401 straipsnio taikymo sritį (2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *KÖGÁZ ir kt.*, C-283/06 ir C-312/06, EU:C:2007:598, 50 punktas).

48 Iš tiesų, nors, remiantis PVM atskaitos tvarka, jo našta tenka tik galutiniam vartotojui, ir jis yra visiškai neutralus apmokestinamųjų asmenų, dalyvaujančių gamybos ir paskirstymo procese iki galutinio apmokestinimo etapo, atžvilgiu, neatsižvelgiant į sandorių skaičių, taip nėra tokio mokesio, koks yra pardavimo mokesis, atveju (pagal analogiją žr. 2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *KÖGÁZ ir kt.*, C-283/06 ir C-312/06, EU:C:2007:598, 51 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

49 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat mano, kad taikant pagrindinėje byloje nagrinėjamo pardavimo mokesį gali būti pažeistas bendros PVM sistemos veikimas ir konkurencinis neutralumas, kurio laikytis reikalaujama PVM direktyvos 4 ir 7 konstatuojamosiose dalyse.

50 Taigi, atsižvelgiant į šio sprendimo 34–38 punktuose nurodytus svarstymus, nuo to momento, kai toks mokesis, koks yra pagrindinėje byloje nagrinėjamas pardavimo mokesis, netaikomas komerciniams sandoriams taip, kaip taikomas PVM, juo negali būti pažeistas bendros PVM sistemos veikimas.

51 Be to, atsižvelgiant į tai, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamo mokesio taikymas pardavimo kainai priklauso nuo pardavėjų, kurie gali nuspręsti perleisti šį mokesį pirkėjui arba ne, pažymėtina, jog vien pardavėjo elgesys gali lemti jo skirtingą mokesčio vertinimą, palyginti su

konkurentu, ir galimus kainų skirtumus, kuriuos patiria dalis vartotojų, palyginti su kitais. Taigi bendros PVM sistemos neutralumui, kaip priminta šio sprendimo 43 punkte, negali kilti pavojus.

52 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, konstatuotina, kad toks mokestis, koks yra pagrindinėje byloje nagrinėjamas pardavimo mokestis, negali būti laikomas apyvartos mokestiu, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 401 straipsnį.

53 Vadinas, jei pateiktas klausimas reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 401 straipsnis reikia aiškinti taip, kad jame nedraudžiamas tokio pardavimo mokestio, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, tolesnis taikymas arba įvedimas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 401 straipsnis reikia aiškinti taip, kad jame nedraudžiamas tokio pardavimo mokesčio, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, tolesnis taikymas arba įvedimas.

Parašai.

* Proceso kalba: estų.