



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
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 — Įsisteigimo 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 įmonių grupei, ir bendrovių, veikiančių pagal franšizę, palyginimas“

I – Įžanga

1. Dėl pastarųjų metų finansinės ir ekonominės krizės valstybės narės vis dažniau grįžta prie tradicinių biudžeto pajamų šaltinių, t. y. mokesčių rinkimo. Tai daroma ne tik didinant jau esamų mokesčių dydį, bet ir nustatant naujus mokesčius.
2. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su tokiu nauju mokesčiu. Siekdama užtikrinti padidėjusį valstybės finansinį poreikį, Vengrija pradėjo taikyti laikiną mokestį, kuris priklauso nuo tam tikrų įmonių 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 įmonių 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 ūkio 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.

¹ — Originalo kalba: vokiečių.

5. Šio mokesčio bazę sudaro apmokestinamojo asmens grynoji apyvarta per mokesčius 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 mokeskis, atsižvelgiant į pakopinę jo tarifų sistemą, netaikomas. Jeigu mokeskis 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 procentinį tarifą pritaikius visų susijusių bendrovių apyvartos sumai. Kiekvieno apmokestinamojo asmens mokėtinas mokeskis 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 mokeskis.

8. Pagal Įstatymo Nr. XCIV 2010 7 straipsnį *Hervis* yra bendrovė, susijusi su įmonių grupei vadovaujanti patronuojančiąja bendrove, kuri turi buveinę Austrijos Respublikoje ir tiesiogiai arba per susijusias patronuojamasias įmones, kurioms taip pat taikomas šis specialus mokeskis, 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 nuostatoms. Toks mokeskis diskriminuoja užsienio savininkams priklausančias įmones, palyginti su savininkams iš Vengrijos priklausančiomis įmonėmis ir pavienes įmones, palyginti su franšizės tinklui priklausančiomis įmonėmis. Mažmeninės prekybos bendrovės, prekiaujančios maisto produktais ir priklausančios Vengrijos savininkams, savo komercinę veiklą vykdo, dalyvaudamos franšizės sistemoje, ir specialaus mokesčio požiūriu taip išvengia apyvartos sumavimo, nes skaičiuojant mokesčių franšizės pagrindu veikiančioms bendrovėms aktuali tik jų pačių apyvarta.

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

„Ar EB sutarčių nuostatas, kuriomis reglamentuojamas bendrasis diskriminacijos draudimo principas (SESV 18 ir 26 straipsniai), įsisteigimo laisvės principas (SESV 49 straipsnis), vienodo vertinimo principas (SESV 54 straipsnis), vienodų sąlygų dalyvauti valdant 54 straipsnyje apibrėžtų bendrovių kapitalą 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, vykdytys mažmeninę prekybą parduotuvėse, turi mokėti specialų mokesčių, jeigu jų metinė grynoji apyvarta viršija 500 mln. HUF?“

11. Proceso Teisingumo Teisme metu rašytines pastabas pateikė ir 2013 m. birželio 18 d. teismo posėdyje dalyvavo *Hervis*, Vengrija, Austrijos Respublika ir Komisija.

IV – Teisinis vertinimas

A – Prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtumas

12. Pirmiausia reikia išnagrinėti, ar prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra priimtinas. Vengrija teigia, kad jis nepriimtinas.

13. Anot Vengrijos, nepaisant suformuotos teismo praktikos, sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nenurodyta, kodėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad reikėtų išaiškinti prejudiciniame klausime nurodytas Sąjungos teisės nuostatas. Visų pirma nenurodyta, kuo remiantis Vengrijoje taikomas specialus mokestis laikytinas diskriminuojančiu.

14. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką nacionalinis teismas savo sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą turi nurodyti faktines ir teisineis aplinkybes, kurioms esant jis užduoda šiuos prejudicinius klausimus, arba bent paaiškinti faktines prielaidas, kuriomis šie klausimai paremti. Be to, sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą būtina nurodyti priežastis, dėl kurių nacionaliniam teismui kyla Sąjungos teisės aiškinimo klausimas, ir ryšį tarp Sąjungos teisės nuostatų ir pagrindinėje byloje taikomų nacionalinės teisės aktų².

15. Šiais reikalavimais siekiama dviejų tikslų. Viena vertus, jie turėtų užtikrinti, kad Teisingumo Teismas galėtų pateikti nacionaliniam teismui naudingą Sąjungos teisės išaiškinimą. Kita vertus, bent minimalūs paaiškinimai leistų valstybėms narėms ir kitoms bylos šalims, remiantis SESV 267 straipsniu, pateikti tinkamas nuomones. Kadangi bylos šalims pateikiamas tik sprendimas dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, jame turėtų būti nurodyta visa ši informacija, kad pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnį jos galėtų pateikti pastabas³.

16. Iš tiesų abejotina, ar nagrinėjamas prašymas priimti prejudicinį sprendimą atitinka reikalavimus dėl minimalių paaiškinimų. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas aiškiai nenurodo, kokios faktinės ir teisinės aplinkybės lemia diskriminaciją, kuri, *Hervis* teigimu, egzistuoja pagrindinėje byloje nagrinėjamu atveju. Prašyme nepaminėtas Įstatymo Nr. XCIV 2010 7 straipsnis, be to, jame trūksta informacijos apie *Hervis* priklausymą įmonių grupei ir apie įmonių, priklausančių vietai ir užsienio savininkams, taip pat įmonių, veikiančių pagal franšizę, ir kitų įmonių apmokestinimą.

17. Tačiau, esant tam tikroms aplinkybėms, sprendimas dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą gali būti papildytas kitais informacijos šaltiniais, iš esmės nepažeidžiant formalių sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą reikalavimų.

18. Visų pirma bylos šalių rašytinės pastabos gali padėti Teisingumo Teismui pateikti naudingą Sąjungos teisės išaiškinimą⁴. Nagrinėjamoje byloje *Hervis* ir Vengrijos pateiktos rašytinės pastabos teisiniu ir faktiniu požiūriu reikšmingai papildė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nurodytą informaciją.

2 — Žr. 2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *ENEL Produzione* (C-242/10, Rink. p. I-13665, 32 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką). Šie reikalavimai taip pat numatyti 2012 m. rugsėjo 25 d. Teisingumo Teismo procedūros reglamento 94 straipsnyje (OL L 265, p. 1), kuriuo, deja, nesiremiama nagrinėjamoje byloje.

3 — Žr. 2012 m. lapkričio 27 d. Sprendimo *Pringle* (C-370/12, 84 ir paskesnius punktus ir juose nurodytą teismo praktiką).

4 — Žr. šiuo klausimu 1994 m. kovo 3 d. Sprendimą *Vaneetveld* (C-316/93, Rink. p. I-763, 14 punktą).

19. Kitos bylos šalys taip pat turėjo galimybę pateikti nuomonę dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą. Šį faktą patvirtina tai, kad Austrijos Respublika ir Komisija tinkamai išdėstė savo nuomonę rašytinėse pastabose⁵. Be to, čia svarstomais teisiniais klausimais buvo diskutuojama viešai, ypač, kai Parlamentas pateikė klausimus, o Komisija į juos atsakė⁶. Kadangi nagrinėjant bylą taip pat buvo surengtas posėdis, kitos bylos šalys, susipažinusios su Teisingumo Teismui pateiktomis rašytinėmis pastabomis, galėjo tinkamai išdėstyti savo nuomonę per posėdį⁷.

20. Taigi, prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra priimtinas.

B – Atsakymas į prejudicinį klausimą

21. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar įvairioms SESV nuostatoms neprieštarauja tai, kad Vengrijoje apmokestinamieji asmenys, kurių metinė grynoji apyvarta viršija 500 mln. HUR, 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 įmonėms, veikiančios pagal franšizę, ir įmonėms, priklausančioms patronuojamųjų įmonių sistemai, diskriminuoja užsienio savininkams priklausančias mažmeninės prekybos įmones.

23. Pagrindo reformuluoti prejudicinį klausimą nėra. Į specialaus mokesčio faktinį poveikį, kurį nurodė *Hervis* ir Austrijos Respublika, galima tinkamai atsižvelgti, aiškinant Sąjungos teisę.

24. Siekdamas pateikti naudingą atsakymą teismui, pateikusiam 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 sistemos⁸ (toliau – PVM direktyva) 401 straipsnio reikšmę nagrinėjamoje byloje⁹. Šioje teisės nuostatoje kaip tik nagrinėjamas apyvartos mokesčių suderinamumas su Sąjungos teise¹⁰.

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

1. Draudimas diskriminuoti gaminius nustatant mokesčius

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

5 — Žr. šiuo klausimu 1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimą *Brentjens* (C-115/97 ir C-117/97, Rink. p. I-6025, 40 punktas) ir 2009 m. kovo 10 d. Sprendimą *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 į E-000576/11 ir E-000955/11 klausimus.

7 — Žr. šiuo klausimu Sprendimą *Brentjens* (minėtas 5 išnašoje, 42 punktas) ir 2000 m. balandžio 11 d. Sprendimą *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. Sprendimą *Tissier* (35/85, Rink. p. 1207, 9 punktas) ir 2013 m. gegužės 30 d. Sprendimą *Worten* (C-342/12, 30 punktas).

10 — Žr. 2011 m. kovo 15 d. Komisijos atsakymą į klausimus E-000576/11 ir E-000955/11, kuriame nurodoma, kad panašaus skundo atveju Komisija jau nagrinėjo, ar specialus mokestis nepažeidžia PVM direktyvos 401 straipsnio.

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 kainą¹¹.

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 netiesiogiai¹², apskaičiuojamas skirtingai ir tai nors ir tik tam tikrais atvejais lemia didesnę importuojamo gaminio apmokestinimą¹³. Tačiau neatrodo, kad nagrinėjamu atveju gaminiai iš kitų valstybių narių specialiu mokesčiu būtų apmokestinami labiau nei vietos gaminiai. Net ir jei užsienio savininkams priklausančios įmonės 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 pateikusių teismo nurodytas specialus mokestis nepažeidžia SESV 110 straipsnio.

2. Įsisteigimo teisė

30. Toliau reikėtų išnagrinėti, ar specialaus mokesčio taikymas Vengrijoje neprieštaruoja SESV 49 straipsniui, siejamam su SESV 54 straipsniu. Pagal šias nuostatas valstybėms narėms draudžiama vienoje valstybėje narėje buveinę turinčiai bendrovei riboti įsisteigimo laisvę kitoje valstybėje narėje. Pagal SESV 49 straipsnio 2 dalį įsisteigimo laisvė apima ir teisę savarankiškai verstis dirbančių asmenų veikla.

31. Nagrinėjamu atveju specialaus mokesčio taikymas galėjo neteisėtai apriboti *Hervis* patronuojančiosios bendrovės įsisteigimo laisvę Vengrijoje. Tokiu atveju *Hervis*, siekdama, kad Sąjungos teisei prieštaraujantis specialaus mokestis nebūtų jai taikomas, galėtų remtis savo patronuojančiosios bendrovės įsisteigimo teise¹⁴.

a) Diskriminavimas

32. Įsisteigimo laisvė iš principo draudžia bet kokią diskriminaciją dėl bendrovės buveinės vietos¹⁵. Diskriminacija yra skirtingų taisyklių taikymas panašioms situacijoms arba tos pačios taisyklės taikymas skirtingoms situacijoms¹⁶. Todėl pagal SESV 49 straipsnį, siejamą su SESV 54 straipsniu, draudžiamas skirtingas apmokestinimas vietinių ir užsienio bendrovių, jei nacionalinės priemonės požiūriu jos yra objektyviai panašioje situacijoje¹⁷.

11 — Žr. 2007 m. lapkričio 8 d. Sprendimą *Stadtgemeinde Frohnleiten ir Gemeindebetriebe Frohnleiten* (C-221/06, Rink. p. I-9643, 43 punktas) ir 2008 m. liepos 17 d. Sprendimą *Essent Netwerk Noord ir kt.* (C-206/06, Rink. p. I-5497, 44 punktas), kiek jie susiję su EB 90 straipsniu.

12 — Žr. 1985 m. gegužės 9 d. Sprendimą *Humblot* (112/84, Rink. p. 1367, 14 punktas), kiek jis susijęs su EEB 95 straipsniu; taip pat žr. šiuo klausimu 1987 m. rugsėjo 17 d. Sprendimą *Feldain* (433/85, Rink. p. 3521, 16 punktas) ir 1988 m. kovo 3 d. Sprendimą *Bergandi* (252/86, Rink. p. 1343, 28 punktas), kiek jie susiję su EEB 95 straipsniu.

13 — Sprendimas *Stadtgemeinde Frohnleiten ir Gemeindebetriebe Frohnleiten* (minėtas 11 išnašoje, 49 punktas ir jame nurodyta teismo praktika), kiek jis susijęs su EB 90 straipsniu.

14 — Žr. šiuo klausimu 1994 m. balandžio 12 d. Sprendimą *Halliburton Services* (C-1/93, Rink. p. I-1137).

15 — Žr. 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimą *Truck Center* (C-282/07, Rink. p. I-10767, 32 punktas) ir 2009 m. birželio 18 d. Sprendimą *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. Sprendimą *Schumacker* (C-279/93, Rink. p. I-225, 30 punktas), 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimą *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. Sprendimą *Elshani* (C-459/07, Rink. p. I-2759, 36 punktas).

17 — Žr. Sprendimą *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (minėtas 16 išnašoje, 46 punktas) ir Sprendimą *Truck Center* (minėtas 15 išnašoje, 36 punktas).

33. Iš pirmo žvilgsnio neatrodo, kad pagal specialias mokesčių taisykles apmokestinamos Vengrijos bendrovės, kaip antai *Hermis*, būtų skirtingai vertinamos dėl jų patronuojančiųjų bendrovių buveinės vietos. Apmokestinimo tvarka nepriklauso nuo patronuojančiosios bendrovės buveinės vietos. Formaliai, Vengrijos įstatyme Nr. XCIV 2010 vienodai vertinamos patronuojamosios bendrovės, priklausančios vietos bendrovėms, ir patronuojamosios bendrovės, priklausančios kitose valstybėse narėse įsteigtomis bendrovėms.

34. Tačiau pagal SESV 49 straipsnį taip pat draudžiama bet kokia netiesioginė ar paslėpta diskriminacija dėl bendrovės buveinės buvimo vietos. Paslėpta diskriminacija yra kitų nei bendrovės buveinės buvimo vietos kriterijų taikymas, kuomet faktiškai pasiekiamas toks pats diskriminacinis rezultatas¹⁸.

35. *Hervis*, Austrijos Respublika ir Komisija pateikia skirtingas nuomones, kodėl turėtų būti pripažinta, kad užsienio bendrovių veikla Vengrijoje yra paslėptai diskriminuojama. Tai susiję su nurodomu skirtingu apmokestinamųjų asmenų, priklausančių užsienio ir vietos savininkams, apmokestinimu, atsižvelgiant į tai, ar jie priklauso patronuojamųjų bendrovių, ar franšizės sistemai, ir į tai, ar jie priklauso įmonių grupei, ar veikia franšizės pagrindu. Bylos šalys tik iš dalies nagrinėjo Įstatymo Nr. XCIV 2010 taisykles, daugiausia jos vertino specialaus mokesčio praktines ir ekonomines pasekmes skirtingoms prekybos sistemoms.

36. Iš esmės, paslėptos diskriminacijos buvimas priklauso tik nuo kriterijų, kuriais vadovaujantis skirtingai taikomos specialaus mokesčio taisyklės. Pagal šias taisykles patronuojamųjų bendrovių ir franšizės sistemos vertinamos vienodai, tačiau skirtingus apmokestinimo rezultatus nulemia skirtingas taisyklės taikymas, kuris priklauso nuo apmokestinamojo asmens apyvartos dydžio ir pagal kurį visų jo bendrovių apyvarta yra sumuojama. Remdamasi Įstatyme Nr. XCIV 2010 nustatytais atskyrimo kriterijais, kuriais savo pozicijas grindžia bylos šalys, toliau nagrinėsiu galimą paslėptą diskriminaciją, analizuodama šiuos kriterijus: apmokestinamojo asmens apyvartos dydžio (šiuo klausimu žr. ii poskyrį), susijusių apmokestinamųjų asmenų (šiuo klausimu žr. iii poskyrį) ir prekybos grandinės etapo apyvartos (šiuo klausimu žr. iv poskyrį).

i) Paslėptos diskriminacijos sąlygos

37. Visų pirma reikia tiksliai nustatyti išankstines paslėptos diskriminacijos sąlygas. Iš ankstesnės Teisingumo Teismo praktikos, susijusios su įsisteigimo laisve, nėra pakankamai aišku, kada kitoks nei bendrovės buveinės vietos atskyrimo kriterijus gali faktiškai reikšti tokį patį diskriminacinį rezultatą.

38. Viena vertus, kyla klausimas, kokio stiprumo turi būti ryšys tarp pasirinktų atskyrimo kriterijų ir bendrovės buveinės, kad būtų galima teigti, jog egzistuoja skirtingas vertinimas dėl buveinės buvimo vietos. Iki šiol Teisingumo Teismas laikėsi pozicijos, kad daugeliu atvejų šie kriterijai sutampa¹⁹, taip pat teikė pirmenybę asmenų, kurie nėra šalies rezidentai, interesams²⁰ arba tiesiog nurodė, kad esama diskriminacijos pavojus²¹. Kol kas aišku tik tai, kad neturėtų būti reikalaujama visiškos kriterijų atitikties bendrovės buveinės kriterijui²².

18 — Žr., be kita ko, 1989 m. gruodžio 5 d. Sprendimą *Komisija prieš Italiją* (C-3/88, Rink. p. 4035, 8 punktas), 1993 m. liepos 13 d. Sprendimą *Commerzbank* (C-330/91, Rink. p. I-4017, 14 punktas), 1999 m. liepos 8 d. Sprendimą *Baxter ir kt.* (C-254/97, Rink. p. I-4809, 10 punktas), 2007 m. sausio 25 d. Sprendimą *Meindl* (C-329/05, Rink. p. I-1107, 21 punktas) ir 2010 m. birželio 1 d. Sprendimą *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. Sprendimą *Stanton ir L'Étoile* (143/87, Rink. p. 3877, 9 punktas), Sprendimą *Commerzbank* (minėtas 18 išnašoje, 15 punktas), Sprendimą *Baxter ir kt.* (minėtas 18 išnašoje, 13 punktas) ir 2007 m. kovo 22 d. Sprendimą *Talotta* (C-383/05, Rink. p. I-2555, 32 punktas); taip pat žr. Sprendimą *Bergandi* (minėtas 12 išnašoje, 28 punktas), kiek jis susijęs su EEB 95 straipsniu, ir 2010 m. spalio 26 d. Sprendimą *Schmelz* (C-97/09, Rink. p. I-10465, 48 punktas), kiek jis susijęs su paslaugų teikimo laisve.

20 — Žr. Sprendimą *Blanco Pérez ir Chao Gómez* (minėtas 18 išnašoje, 119 punktas).

21 — Žr. Sprendimą *Talotta* (minėtas 19 išnašoje, 32 punktas) ir Sprendimą *Blanco Pérez ir Chao Gómez* (minėtas 18 išnašoje, 119 punktas); taip pat žr. 1990 m. gegužės 8 d. Sprendimą *Biehl* (C-175/88, Rink. p. I-1779, 14 punktas), kiek jis susijęs su laisvu darbuotojų judėjimu.

22 — Žr. šiuo klausimu 2012 m. birželio 28 d. Sprendimą *Erny* (C-172/11, 41 punktas), kiek jis susijęs su laisvu darbuotojų judėjimu.

39. Kita vertus, pagal teismo praktiką nėra aišku ne tik tai, kokio stiprumo turi būti ryšys, bet ir tai, ar tokį ryšį turi lemti patys atskyrimo kriterijai²³, ar atsitiktinė faktinė situacija²⁴. Tam, kad būtų ryšys tarp paties atskyrimo kriterijaus ir bendrovės buveinės, paprastai reikia, jog toks kriterijus būtų susijęs su bendrovės buveinės kriterijumi. Norint užtikrinti atsitiktinį faktinį ryšį pakaktų, kad toks ryšys faktiškai egzistuotų konkrečioje situacijoje. Toks požiūris reiškia, kad bet kuriuo metu keičiantis situacijai paslėptos diskriminacijos gali vėl nebūti.

40. Sprendžiant, ar egzistuoja paslėpta diskriminacija, siūlyčiau Teisingumo Teismui taikyti griežtus kriterijus. Paslėpta diskriminacija neturėtų reikšti naujų diskriminacijos faktinių situacijų atsiradimo, o turėtų apimti tik tas situacijas, kada formaliai diskriminacijos nėra, tačiau iš tiesų toks poveikis egzistuoja.

41. Todėl ryšys tarp atskyrimo kriterijų ir bendrovės buveinės turi egzistuoti daugeliu atvejų. Nepakanka vien teikti pirmenybę asmenų, kurie nėra šalies rezidentai, interesams.

42. Tačiau, kita vertus, paslėptos diskriminacijos apribojimas atvejais, kai ryšys atsiranda iš pačių atskyrimo kriterijų ir nėra susijęs su atsitiktine faktine situacija, nelaikytinas tinkamu sprendimu.

43. Faktiškai visada egzistuoja ryšys tarp atskyrimo kriterijų ir bendrovės buveinės. Tai taip pat galioja ir klasikiniame paslėptos diskriminacijos atskyrimo kriterijui dėl pilietybės, t. y. dėl fizinio asmens gyvenamosios vietos²⁵. Konkrečioje situacijoje valstybėje narėje gerokai daugiau gyvena piliečių, turinčių tam tikrą pilietybę, todėl ryšys tarp gyvenamosios vietos ir pilietybės atsiranda iš paties gyvenamosios vietos atskyrimo kriterijaus. Kiek šią aplinkybę lemia ryšio tarp gyvenamosios vietos ir pilietybės esmė arba pobūdis, negalima atsakyti neįvertinus aktualios faktinės situacijos, susijusios su Sąjungos piliečių mobilumu ir su piliečių teisių svarba. Tačiau ši situacija nuolat kinta, todėl ir čia skirtingą vertinimą lemia atskyrimo kriterijų esmė ir galiausiai jis priklauso nuo aktualios faktinės situacijos.

44. Tai, kad kintant situacijai nacionalinė taisyklė, priėmimo metu nekėlusį abejonių dėl savo suderinamumo su Sąjungos teise, vėliau staiga tampa diskriminacinė, nedraudžia remtis aktualia faktine situacija. Vidaus rinkos reikalavimams aktualu tik tai, ar esama įsisteigimo laisvės suvaržymų, ir visai nesvarbu, ar dėl to reikėtų kaltinti nacionalinę teisės aktų leidėją.

45. Todėl vien faktinis, veikiau atsitiktinis ryšys tarp atskyrimo kriterijų ir bendrovės buveinės taip pat gali lemti skirtingą vietos ir užsienio bendrovių vertinimą.

46. Taigi, paslėptas skirtingas vertinimas dėl bendrovės buveinės 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 skirstomų grupių kriterijus²⁶. Todėl reikia išnagrinėti, ar nustatytas skirtingas vertinimas nėra nulemtas skirtingų faktinių aplinkybių, o tai reikštų, kad diskriminacijos nėra²⁷. Ši papildoma sąlyga užtikrina, kad valstybės narės galėtų nustatyti faktiškai pateisinamas skirtingas taisykles, nepaisydamos to, kad atskyrimo kriterijus, nors ir atsitiktinai, yra susijęs su bendrovės buveine.

23 — Žr. Sprendimą *Baxter ir kt.* (minėtas 18 išnašoje, 13 punktas) ir Sprendimą *Blanco Pérez ir Chao Gómez* (minėtas 18 išnašoje, 119 punktas).

24 — Žr. Sprendimą *Komisija prieš Italiją* (minėtas 18 išnašoje, 9 punktas); taip pat žr. Sprendimą *Humbly* (minėtas 12 išnašoje, 14 punktas), kiek jis susijęs su EEB 95 straipsniu.

25 — Žr. Sprendimą *Schumacker* (minėtas 16 išnašoje, 28 punktas).

26 — Žr. šios išvados 32 punktą.

27 — Žr. šiuo klausimu Sprendimą *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (minėtas 16 išnašoje, 46 punktas).

ii) Kriterijus, susijęs su apmokestinamojo asmens apyvartos dydžiu

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

49. Pagal specialaus mokesčio taisyklės mokesčio tarifas palaiptams didėja atsižvelgiant į apyvartos dydį. Dėl taip taikomo mokesčio dydžio bendrovės, gaunančios didelę apyvartą, yra nepalankesnėje padėtyje, palyginti su bendrovėmis, gaunančioms mažą apyvartą. Taip pat dėl tokios taisyklės apmokestinamieji asmenys, turintys daug tai pačiai patronuojamųjų bendrovių sistemai priklausančių parduotuvių, paprastai turi mokėti didesnę vidutinę mokesčių 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 rezidenčių ir bendrovių nerezidenčių 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. Minėtai 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 veiklą vykdo pati *Hervis*. Paslėptas nevienodas rezidentų ir nerezidentų vertinimas iš principo turi būti nustatytas atsižvelgiant į visą reglamentavimą 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 paslėptą nevienodą vertinimą, nėra lemiamą aplinkybę sprendžiant dėl apyvartos dydžio kriterijaus priimtumo pagal Sąjungos teisę, tačiau tai turi būti išnagrinėta tikrinant atsižvelgimo į susijusias įmones kriterijus²⁸.

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

28 — Žr. šios išvados 64 ir paskesnius punktus.

– Objektiviai panaši situacija

56. Nepaisant to, jeigu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turėtų pripažinti, kad egzistuoja paslėptas 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 skirtingą patronuojamųjų įmonių ir franšizės sistemų vertinimą, nebūtų tik tuomet, jei skirtingo jų vertinimo priežastis būtų skirtingas mokumas. Tačiau didesnis specialaus mokesčio tarifas, kuris gaunamas sudėjus patronuojamųjų mažmeninės prekybos įmonių apyvartas, nėra nulemtas didesnio tokių įmonių mokumo. Didesnį mokumą lemia tik didesnis pelnas, kuris apskaičiuojamas atsižvelgiant ne tik į apyvartą, bet ir į sąnaudas.

58. Toliau reikia konstatuoti, kad skirtingas didelę ir nedidelę 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 didelę apyvartą turintys apmokestinamieji asmenys visuomet mokės didesnę mokesčių nei nedidelę apyvartą turintys apmokestinamieji asmenys.

59. Tačiau šiuo atveju kyla klausimas, ar didelę apyvartą ir nedidelę 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 pagrindus²⁹.

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 skirtingų mokesčio tarifų 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 grąža iš pridėtinės apyvartos (ribinė grąža) 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 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti ir įvertinti tam tikras faktines aplinkybes. Visų pirma reikėtų išsiaiškinti, kaip taikant skirtingus mokesčio tarifus paskirstoma vidutinė našta visiems apmokestinamiesiems asmenims ir kokie atitinkamai susidaro ribiniai apmokestinamųjų asmenų apyvartos dydžiai.

63. Tačiau, neatsižvelgiant į klausimą, ar didelę ir mažą apyvartą turintys apmokestinamieji asmenys atsižvelgiant į mokesčio tarifų dydį yra objektyviai panašioje situacijoje, nenustačius nevienodo bendrovių nerezidenčių vertinimo³⁰ apmokestinamųjų asmenų apyvartos dydžio kriterijus nėra lemiamas kriterijus, kuris galėtų reikšti paslėptą bendrovių nerezidenčių diskriminaciją.

29 — Šiuo klausimu žr. mano 2012 m. liepos 19 d. išvadą byloje A (C-123/11, 40 ir paskesni punktai).

30 — Žr. šios išvados 48 ir paskesnius punktus.

iii) Susijusių apmokestinamųjų asmenų kriterijus

64. Toliau reikia patikrinti, ar skirtingas apmokestinamųjų asmenų, kurie tam tikru būdu yra susiję su kitais apmokestinamaisiais asmenimis, vertinimas yra paslėpta diskriminacija dėl bendrovės buveinės.

65. Taikomų Vengrijos specialaus mokesčio tarifų dydis priklauso ne vien nuo apmokestinamųjų asmenų apyvartos dydžio. Tam tikromis aplinkybėmis nustatant mokesčio tarifą sudedama ir skirtingų apmokestinamųjų asmenų apyvarta. Tai būtent taikoma apmokestinamiesiems asmenims, kurie kartu su kitais apmokestinamaisiais asmenimis priklauso įmonių grupei, tačiau netaikoma apmokestinamiesiems asmenims, kurie kartu su kitais apmokestinamaisiais asmenimis dalyvauja franšizės sistemoje. Kadangi *Hervis* priklauso įmonių grupei, kuri daro apyvartą Vengrijoje, be kita ko, maisto produktų sektoriuje, *Hervis* taikomas mokesčio tarifas yra didesnis nei apmokestinamiesiems asmenims, kurie dalyvauja tik franšizės sistemoje, taikomas tarifas.

66. Taigi šiuo atveju atskyrimo kriterijus yra apmokestinamojo asmens ? patronuojamosios bendrovės arba franšizės gavėjo ? santykio su įmone, darančia įtaką jo veiklai, pobūdis. Tokia įmonė gali būti lemiamą įtaką darantis apmokestinamojo asmens akcininkas arba gali turėti daug teisių pagal franšizės susitarimą.

67. Pirmiausia, remdamasis faktinėmis aplinkybėmis, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turėtų konstatuoti, kad egzistuoja paslėptas nevienodas įmonių rezidenčių ir įmonių nerezidenčių vertinimas. Taip būtų, jeigu nagrinėjama mokesčiais metais daugeliu atvejų, kai apmokestinamasis asmuo priklauso įmonių grupei, patronuojančiosios bendrovės buveinė būtų užsienyje.

68. Toliau kyla klausimas, ar įmonių grupei priklausantys apmokestinamieji asmenys ir franšizės sistemai priklausantys apmokestinamieji asmenys yra objektyviai panašioje situacijoje. Taigi svarbu tai, ar pagal apyvartą apskaičiuojant specialaus mokesčio dydį patronuojamosios ir patronuojančiosios bendrovių santykiai yra objektyviai panašūs į franšizės gavėjo ir franšizės davėjo santykius.

69. Tačiau šiuo atveju, atsižvelgiant į patronuojančiosios bendrovės įtaką patronuojamajai bendrovei, įmonių grupės struktūra ir franšizės sistema nėra panašios. Būtent dėl tokios lemiamos įtakos patronuojamųjų bendrovių apyvarta priskirtina patronuojančiajai bendrovei. Lemiamą įtaką turinti patronuojančioji bendrovė iš esmės gali rinktis daryti apyvartą pati arba per kontroliuojamas patronuojamąsias bendroves. To paties negali daryti franšizės davėjas, nes teisiškai ir ekonomiškai franšizės gavėjas yra nepriklausomas.

70. Taigi, kalbant apie Vengrijos specialaus mokesčio apskaičiavimą atsižvelgiant į apyvartą, prie franšizės sistemos prisijungę apmokestinamieji asmenys ir įmonių grupei priklausantys apmokestinamieji asmenys nėra objektyviai panašioje situacijoje.

71. Taigi paslėpta diskriminacija negali būti pripažinta remiantis susijusių apmokestinamųjų asmenų atskyrimo kriterijumi.

iv) Prekybos grandinės etapo apyvartos kriterijus

72. Galiausiai lieka išsiaiškinti, ar vien galutinio prekybos grandinės etapo apmokestinimas reiškia paslėptą bendrovių, turinčių buveinę kitoje valstybėje narėje, diskriminaciją.

73. Pagal apmokestinimo specialiu mokesčiu taisyklės apmokestinama tik mažmeninė prekyba parduotuvėse, bet ne didmeninė prekyba ankstesniuose prekybos grandinės etapuose. Dėl tokios diferenciacijos patronuojamąsias bendroves valdantys apmokestinamieji asmenys, atsižvelgiant į mokesčius, vertinami kitaip nei franšizės davėjo ir franšizės gavėjo sudaroma sistema, nes franšizės davėjo apyvarta neapmokestinama.

74. Šis skirtumas ir yra *Hervis* skundo esmė? bendrovės teigimu, maisto produktų sektoriuje, kuris specialaus mokesčio požiūriu sieja *Hervis* su įmonių grupės, kuriai ji priklauso, patronuojančiąja bendrove, užsienio ir vietos akcininkų įmonės vertinamos nevienodai.

75. Taip pat ir šiuo atveju, norėdamas pripažinti, kad egzistuoja paslėptas nevienodas vertinimas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turėtų nustatyti, kad daugeliu atvejų nerezidentai Vengrijoje naudojami patronuojamųjų bendrovių sistema, o rezidentai veikia pagal franšizės sistemą? tiesiogiai ar netiesiogiai? kaip franšizės davėjai.

76. Prireikus tai konstatuoti, reikėtų patikrinti, ar dėl Vengrijos specialaus mokesčio įmonė, kuri naudojami patronuojamųjų įmonių sistema, ir franšizės davėjas yra objektyviai panašioje situacijoje.

77. *Hervis* ir Austrijos Respublika teigia, kad šiuo atžvilgiu franšizės sistema Vengrijoje beveik nesiskiria nuo mažmeninės prekybos įmonių ir jų patronuojamųjų bendrovių sistemos. Taip visų pirma yra dėl vienodos tvarkos, susijusios su prekių ženklų demonstravimu, prekių tiekimu, kainodara, pardavimo skatinimu ir elektroniniu duomenų apdorojimu.

78. Tačiau siekiant įvertinti, ar situacija objektyviai panaši, lemiamą reikšmę turi ne tai, ar lyginamos grupės yra panašios vienu ar keliais aspektais. Lemiamą reikšmę turi tai, ar pagal nacionalines nuostatas jos yra panašioje situacijoje.

79. Franšizės davėjo ir įmonių, veikiančių pagal patronuojamųjų įmonių sistemą, atveju taip nėra. Franšizės davėjams netaikomas specialus mokestis, jų apyvarta daroma iš prekybos su franšizės gavėjais, o ne su galutiniais vartotojais. Taigi jie panašesni į didmenininkus arba gamintojus, kurių paslaugomis taip pat naudojami pagal patronuojamųjų įmonių sistemą veikiančios įmonės ir kurioms netaikomas specialus mokestis. Jeigu specialiu mokesčiu būtų apmokestinama ir franšizės davėjo apyvarta, produktai būtų apmokestinami du kartus? franšizės davėjo ir franšizės gavėjo etapuose. Tačiau tokio dvigubo apmokestinimo nepatirtų pagal patronuojamųjų įmonių sistemą veikiančios įmonės.

80. Taigi paslėpta diskriminacija taip pat negali būti pripažinta remiantis atskyrimo kriterijumi, susijusiu su prekybos grandinės etapo apyvarta.

v) Tarpinė išvada

81. Teisingumo Teismo turimais duomenimis, Vengrijos specialų mokestį reglamentuojančiuose teisės aktuose nėra nuostatų, kuriomis įmonės būtų atvirai ar paslėptai diskriminuojamos dėl įsisteigimo laisvės, nes jų buveinė yra užsienyje.

b) Nediskriminacinis apribojimas

82. Iš nusistovėjusios teismo praktikos taip pat matyti, kad įsisteigimo laisvės apribojimais laikytinos visos priemonės, kuriomis šios laisvės įgyvendinimas draudžiamas, ribojamas arba dėl kurių tampa mažiau patrauklus³¹.

83. Kaip jau minėjau, mokesčių teisės srityje tikrinimas pagal šiuos kriterijus neįmanomas, nes tada reiktų nuolat tikrinti, ar bet kokios nacionalinės rinkliavos atitinka Sąjungos teisę³².

84. Toks požiūris atsispindi ne tik Teisingumo Teismo, mokesčių teisės srityje dar nenagrinėjusio nediskriminacinio įsisteigimo teisės apribojimo, praktikoje. Kiek tai susiję su pagrindinių laisvių taikymu mokesčių teisės srityje, sutartyse taip pat yra numatyta ypatinga tvarka. Įvairiose SESV nuostatose numatyti aukštesni formalūs reikalavimai Sąjungos teisės aktų leidybai mokesčių teisės srityje³³ ir pabrėžiamas valstybių narių suverenitetas mokesčių srityje.

c) Tarpinė išvada

85. Taigi, remiantis Teisingumo Teismo turima informacija, konstatuotina, kad nustačius specialų mokestį *Hervis* patronuojančiosios bendrovės įsisteigimo laisvė Vengrijoje nebuvo neleistina apribota.

3. Laisvas paslaugų teikimas ir laisvas kapitalo judėjimas

86. Kadangi nagrinėjamas atvejis yra susijęs su *Hervis* patronuojančiosios bendrovės įsisteigimo teise, laisvas kapitalo judėjimas³⁴, kaip teisingai pastebėjo ir bylos šalys, tampa antraeilium dalyku. Neatsižvelgdamas į tai, kad paslaugų laisvė konkuruoja su įsisteigimo laisve, manau, kad nagrinėjamas atvejis nėra susijęs su paslaugų laisve, nes *Hervis* veikla susijusi su gaminių prekyba.

4. Bendras diskriminacijos draudimas

87. Kadangi įsisteigimo srityje bendras diskriminacijos dėl pilietybės draudimas numatytas SESV 49 straipsnyje³⁵, nagrinėjamu atveju bendroji SESV 18 straipsnio nuostata netaikytina.

5. Specialaus mokesčio atitikties PVM direktyvai

88. Galiausiai išnagrinėsiu PVM direktyvos 401 straipsnio reikšmę nagrinėjamo specialaus mokesčio atitikčiai Sąjungos teisei.

89. Pagal šią nuostatą valstybėms narėms nedraudžiama taikyti mokesčių, kurie *neturi* apyvartos mokesčio bruožų. O tai reiškia, kad valstybėms narėms draudžiama taikyti mokesčius, turinčius tokius bruožus³⁶.

31 — Žr. Sprendimą *Truck Center* (minėtas 15 išnašoje, 33 punktas), Sprendimą *Blanco Pérez und Chao Gómez* (minėtas 18 išnašoje, 53 punktas) ir 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimą *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 išvadą byloje *X* (C-498/10, 28 punktas).

33 — Dėl su vidaus rinka susijusių teisės aktų leidybos žr. SESV 114 straipsnio 2 dalį ir 115 straipsnį, dėl pramonės politikos žr. SESV 173 straipsnio 3 dalies 2 punktą, dėl aplinkosaugos politikos žr. SESV 192 straipsnio 2 dalies 1 punkto a papunktį ir dėl energetikos žr. SESV 194 straipsnio 3 dalį.

34 — Šiuo klausimu žr. 2012 m. lapkričio 13 d. Sprendimą *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, 91 ir 94 punktai).

35 — Žr. 2001 m. kovo 8 d. Sprendimą *Metallgesellschaft ir kt.* (C-397/98 ir C-410/98, Rink. p. I-1727, 39 punktas).

36 — Žr. 1992 m. kovo 31 d. Sprendimą *Dansk Denkavit ir Poulsen Trading* (C-200/90, Rink. p. I-2217, 10 punktas ir jame nurodyta teismo praktika) ir 1997 m. rugsėjo 17 d. Sprendimą *UCAL* (C-347/95, Rink. p. I-4911, 32 punktas).

90. Nagrinėjama atveju iš tiesų kyla klausimas, ar Vengrijoje taikomas specialus, nuo apyvartos priklausantis, mokestis turi apyvartos mokesčio bruožų, kaip suprantama pagal PVM direktyvos 401 straipsnį, ir todėl draudžiamas pagal Sąjungos teisę. Dėl savo progresinio dydžio specialus mokestis labai iškraipo konkurenciją tarp bendrovių, kurių apyvarta didelė, ir bendrovių, kurių apyvarta maža. Tačiau toks konkurencijos iškraipymas, kaip matyti, nelaikytinas tarpvalstybinio pobūdžio diskriminacija³⁷, todėl specialus mokestis neprieštarauja pagrindinėms laisvėms. Su valstybės pagalba susijusia Sąjungos teise ir specialiai bendros PVM sistemos nuostatomis PVM srityje iš esmės siekiama užkirsti kelią tokiam konkurencijos iškraipymui.

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 bruožų³⁸. 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 vartotojui³⁹. Kadangi Vengrijoje specialus mokestis taikomas mažmeninės prekybos platinimo etape, todėl, akivaizdu, kad jis neturi trečio ir ketvirto bruožų.

92. Taip pat aptarsiu PVM direktyvos 401 straipsnio reikšmę nagrinėjamam atvejui, nes, viena vertus, esu įsitikinusi, kad abstrakčias 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 prasmė ir tikslas

93. Draudimu taikyti apyvartos mokesčio bruožus turinčius mokesčius siekiama pakeisti skirtingose valstybėse narėse galiojančius apyvartos mokesčius Sąjungos bendra PVM sistema⁴⁰. Direktyvos 67/227/EEB 4 ir 8 konstatuojamosiose dalyse nurodoma⁴¹, 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.

37 — Žr. 48 ir paskesnius punktus.

38 — Be kita ko, žr. 2000 m. kovo 9 d. Sprendimą *EKW ir Wein & Co* (C-437/97, Rink. p. I-1157, 23 punktas), 2002 m. rugsėjo 19 d. Sprendimą *Tulliasiamies ir Siilin* (C-101/00, Rink. p. I-7487, 105 punktas), 2006 m. spalio 3 d. Sprendimą *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, Rink. p. I-9373, 27 ir paskesnis punktas) ir 2007 d. spalio 11 d. Sprendimą *KÖGÁZ ir kt.* (C-283/06 ir C-312/06, Rink. p. I-8463, 36 punktas); taip pat žr. 1992 m. gegužės 7 d. Sprendimą *Bozzi* (C-347/90, Rink. p. I-2947, 10 punktas).

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

40 — Žr. Sprendimą *Banca popolare di Cremona* (minėtas 38 išnašoje, 23 punktas) ir Sprendimą *KÖGÁZ ir kt.* (minėtas 38 išnašoje, 31 punktas).

41 — 1967 m. balandžio 11 d. Pirmoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo (OL L, p. 1301; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 3).

95. Jau vien todėl ankstesnė teismo praktika, pagal kurią *apyvartos mokesčių* draudžiantis PVM direktyvos 401 straipsnis neleidžia taikyti mokesčio tik tada, kai toks mokeskis turi esminius PVM bruožus, suprantama per siaurai⁴². Kaip yra nurodęs generalinis advokatas P. Léger, toks Teisingumo Teismo požiūris, kaip bebūtų paradoksalu, leidžia valstybėms narėms vėl įdiegti kaupiamąją daugiapakopę sistemą, kurią kaip tik ir turėjo panaikinti bendra PVM sistema⁴³, nes kaupiamoji daugiapakopė sistema neturi visų esminių PVM bruožų, kadangi nenumato atskaitymo galimybes.

96. Be to, pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką nacionalinis mokeskis laikytinas turinčiu apyvartos mokesčio bruožų, kaip nurodoma PVM direktyvos 401 straipsnyje, ir todėl draudžiamas pagal Sąjungos teisę, jeigu jis neigiamai veikia bendros PVM sistemos funkcionavimą⁴⁴. Šis funkcionavimas kaip tik paremtas tuo, kad tam tikros formos apyvartos mokeskis, t. y. galiojantis PVM, visose valstybėse narėse turėtų užtikrinti vienodas konkurencijos sąlygas. Pagal PVM direktyvos 4 konstatuojamąją 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 iškraipyti konkurencijos sąlygas tiek nacionaliniu, tiek Sąjungos lygiu.

97. Todėl savo paskutiniuose aktualiuose sprendimuose Teisingumo Teismas reikalauja, kad vertinant nacionalinį mokesčių, atsižvelgiant į PVM bruožus, ypač reikia atkreipti dėmesį į reikalavimą visada užtikrinti bendros PVM sistemos neutralumą⁴⁵. Tačiau lieka neaišku, kodėl tik PVM bruožus turintis mokeskis gali iškraipyti konkurencijos sąlygas ir taip neigiamai paveikti bendros PVM sistemos funkcionavimą. Kaip teisingai pastebėjo generalinė advokatė C. Stix-Hackl, bendrą PVM sistemą labiausiai neigiamai veikia mokeskis, turintis ne tik esminius PVM bruožus, bet ir tokius bruožus, kurie nedera prie PVM⁴⁶.

98. Todėl teismo praktikoje nustatytam siauram požiūriui prieštarauja ne tik PVM direktyvos 401 straipsnio formuluotė, kurioje akcentuojamas ne PVM pobūdis, o nuo jo besiskiriančio apyvartos mokesčio pobūdis. Visų pirma, siauras aiškinimas padarytų šią nuostatą praktiškai neveiksmingą, nes leistų nustatyti nacionalinius apyvartos mokesčius, kurie iškreiptų konkurencijos sąlygas ir taip neigiamai paveiktų bendros PVM sistemos funkcionavimą, kaip yra apyvartos mokesčio pagal kaupiamąją 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 mokeskis, turintis esminius PVM bruožus, jau vien dėl to prieštarauja PVM direktyvos 401 straipsniui⁴⁷. Tačiau tai nereiškia, kad ir kitokie mokesčiai negalėtų prieštarauti šiai nuostatai⁴⁸.

42 — Žr. Sprendimą *KÖGÁZ ir kt.* (minėtas 38 išnašoje, 36 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

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

44 — Žr. Sprendimą *Banca popolare di Cremona* (minėtas 38 išnašoje, 23-25 punktai) ir Sprendimą *KÖGÁZ ir kt.* (minėtas 38 išnašoje, 31 ir 34 punktai); taip pat žr. 1985 m. lapkričio 27 d. Sprendimą *Rousseau Wilmot* (295/84, Rink. p. 3764, 16 punktas).

45 — Sprendimas *Banca popolare di Cremona* (minėtas 38 išnašoje, 29 punktas) ir Sprendimas *KÖGÁZ ir kt.* (minėtas 38 išnašoje, 38 punktas).

46 — 2006 m. kovo 14 d. generalinės advokatės C. Stix-Hackl išvada byloje *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, Rink. p. I-9373, 36 punktas).

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

48 — Šiuo klausimu žr. 1989 m. liepos 13 d. Sprendimą *Wisselink ir kt.* (93/88 ir 94/88, Rink. p. 2671, 11 punktas), kiek jis susijęs su kaupiamąja daugiapakope sistema, ir 1999 m. kovo 18 d. generalinio advokato S. Alber išvadą byloje *Pelzl ir kt.* (C-338/97, C-344/97 ir C-390/97, Rink. p. I-3319, 85 punktas).

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 pakitęs požiūris teismo praktikoje galėtų turėti nagrinėjamu 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 esminių apyvartos mokesčio bruožų⁴⁹. Kaip tik šis bruožas neleistų uždrausti valstybėms narėms vėl įdiegti kaupiamąją daugiapakopę sistemą, kuriai panaikinti skirta bendra PVM sistema.

105. Taip pat ir Teisingumo Teismo reikalaujamas mokesčio mokėjimo naštos perkėlimas galutiniams vartotojams⁵⁰, kuris paprastai yra atskaitos rezultatas⁵¹, nėra išankstinė apyvartos mokesčio pobūdžio pripažinimo sąlyga, kaip nurodoma PVM direktyvos 401 straipsnyje. Mokesčio naštos perkėlimas kaip tik aktualus kaupiamąjoje 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 perkeliama apmokestinamiems asmenims, nepatektų į 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 bruožu⁵².

107. Taip konstatuota ne tik Teisingumo Teismo ankstesnėje savo praktikoje⁵³. Be to, viapakopė sistema taip pat laikytina galiojančios daugiapakopės sistemos alternatyva, nes ją pritaikius iš galutinių vartotojų gaunami apyvartai, atsižvelgiant į mokesčius, gaunamas iš esmės tas pats rezultatas.

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 generalinės advokatės C. Stix-Hackl išvada byloje *Banca popolare di Cremona* (minėta 46 išnašoje, 110 punktas).

50 — Be kita ko, žr. Sprendimą *Careda ir kt.* (minėtas 47 išnašoje, 14 ir paskesni punktai) ir Sprendimą *KÖGÁZ ir kt.* (minėtas 38 išnašoje, 50 ir 57 punktai).

51 — Be kita ko, žr. Sprendimą *Pelzl ir kt.* (minėtas 39 išnašoje, 21 punktas), Sprendimą *Banca popolare di Cremona* (minėtas 38 išnašoje, 28 punktas) ir Sprendimą *KÖGÁZ ir kt.* (minėtas 38 išnašoje, 37 punktas).

52 — Išvada byloje *Wisselink ir kt.* (minėta 49 išnašoje, 50 punktas).

53 — Žr. Sprendimą *Wisselink ir kt.* (minėtas 48 išnašoje, 11 ir paskesnis punktas).

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 nagrinėjamu Vengrijoje taikomo specialaus mokesčio atveju. Net jeigu mokestis būtų apskaičiuojamas remiantis visa metų apyvarta, toks mokestis būtų taikomas kiekvienai apyvartai⁵⁴.

110. Tačiau ankstesnėse bylose Teisingumo Teismas apskritai neuždraudė mokesčio, kuriuo panašiai kaip nagrinėjamo specialaus mokesčio atveju buvo apmokestinamos tam tikrų grupių bendrovės, atsižvelgiant tik į bendrą metų apyvartą⁵⁵. Iš dalies tokia išvada galėtų kilti ir dėl teismo praktikoje pasitaikančio dviprasmiškumo, kad PVM taikomas kiekvienai pasiektai pridėtinei apyvartos vertei⁵⁶. Tačiau mokesčių technikos požiūriu taip nėra, nes pagal PVM direktyvos 73 straipsnį mokesčio bazę 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 įdiegus 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 narėje⁵⁷.

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 netektų bet kokios praktiškai aktualios taikymo srities⁵⁸.

54 — Išvada byloje *Pelzl ir kt.* (minėta 48 išnašoje, 44 ir 57 punktai); taip pat žr. 2005 m. kovo 17 d. generalinio advokato F. G. Jacobs išvadą byloje *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, Rink. p. I-9373, 46 ir paskesni punktai) ir generalinės advokatės C. Stix-Hackl išvadą byloje *Banca popolare di Cremona* (minėta 46 išnašoje, 79 punktas).

55 — Žr. Sprendimą *Rousseau Wilmot* (minėtas 44 išnašoje, 16 punktas) ir Sprendimą *Pelzl ir kt.* (minėtas 39 išnašoje, 25 punktas); kitoks rezultatas buvo Sprendime *Dansk Denkavit ir Poulsen Trading* (minėtas 36 išnašoje).

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

57 — Sprendimas *Beaulande* (minėtas 56 išnašoje, 16 punktas), 1997 m. rugsėjo 17 d. Sprendimas *Solisnor-Estaleiros Navais* (C-130/96, Rink. p. I-5053, 17 punktas) ir Sprendimas *Tulliasiamies ir Siilin* (minėtas 38 išnašoje, 101 punktas); taip pat žr. Sprendimą *EKW ir Wein & Co* (minėtas 37 išnašoje, 24 punktas).

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

116. Visų pirma negalima reikalauti, kad paskutiniame platinimo grandinės etape taikomu mokesčiu, panašiu į nagrinėjamą mokestį, būtų apmokestintos visos apyvartos rūšys. Kadangi apyvartos mokestis taikytinas bendrai, nagrinėjamo mokesčio atveju iškyla klausimas, ar, atsižvelgiant į galutinių vartotojų gaunamą apyvartą, šis mokestis yra bendro pobūdžio.

117. Nepaisant klausimo, kada apmokestinimas laikytinas bendro pobūdžio, o kada ne⁵⁹, nagrinėjamoje byloje trūksta reikalingos informacijos apie mokesčio taikymo sritį. Nacionalinis teismas tik nurodo, kad specialus mokestis taikomas mažmeninės prekybos veiklai tam tikruose sektoriuose, kurie žymimi Vengrijoje galiojančios ekonominės veiklos rūšių nomenklatūros numeriais. Tačiau iš to nėra aišku, kiek apmokestinama galutinių vartotojų apyvarta.

118. Todėl, remiantis turima informacija negalima nustatyti, ar toks mokestis, kaip antai Vengrijoje taikomas specialus mokestis, yra bendras apyvartos mokestis pagal PVM direktyvos 401 straipsnį.

c) Konkurencijos sąlygų iškraipymas

119. Jei būtų nustatyta, kad Vengrijoje taikomas mokestis laikytinas bendru apyvartos mokesčiu, kaip nurodoma PVM direktyvos 401 straipsnyje, tada remiantis Sąjungoje nustatytu draudimu toks mokestis turėtų nacionaliniu arba Sąjungos lygiu iškraipyti konkurencijos sąlygas ir todėl neigiamai veikti bendros PVM sistemos funkcionavimą.

120. Taip turėtų būti taikant specialų mokestį. Tokių pačių produktų pardavimas, priklausomai nuo apmokestinamojo asmens, remiantis progresiniu mokesčio tarifu galiausiai būtų apmokestinamas skirtingo dydžio mokesčiu. Tačiau taip nenutinka taikant specialų mokestį atgaline data, nes toks apmokestinimas dėl darant apyvartą nežinomo specialaus mokesčio dydžio negalėtų iškraipyti konkurencijos.

121. Be to, dėl specialaus mokesčio taikymo būdo, priešingai, nei numato esminis PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalies 1 punkto principas, apmokestinimui vėl taptų aktualus gamybos ir platinimo grandinės ilgis. Jeigu didmenininkas tiekia produktus mažiems mažmenininkams, tuomet, atsižvelgiant į progresinę specialaus mokesčio tarifo sistemą, jis nėra apmokestinamas. Tačiau jei platinimo kelias sutrumpinamas vienu etapu, kai minėtas didmenininkas pats veikia kaip didelis mažmenininkas, tuomet, atsižvelgiant į progresinį mokesčio tarifo pobūdį, jis yra apmokestinamas. Taip pat ir skirtingas patronuojamųjų bendrovių ir franšizės sistemų vertinimas yra tokio, su bendros PVM sistemos principais nederančio, apmokestinimo specialiu mokesčiu rezultatas⁶⁰.

122. Todėl Vengrijoje taikomas specialus mokestis dėl savo progresinio tarifo iš esmės neigiamai veiktų bendros PVM sistemos funkcionavimą, jeigu nacionaliniu lygiu jis iškraipytų konkurencijos sąlygas. Kitaip nei pagrindinių teisių atveju šioje byloje nebūtinas didelis konkurencijos taisyklių iškraipymas.

d) Tarpinė išvada

123. Kadangi prašyme priimti prejudicinį sprendimą nepateikta reikiamos informacijos apie specialaus mokesčio bendrą pobūdį, atsižvelgdama į tą aplinkybę, kad PVM direktyvos 401 straipsnio aiškinimas pagrindinėje byloje, atrodo, nebuvo aktualus, siūlau Teisingumo Teismui neatnaujinti žodinio bylos nagrinėjimo, kurio metu bylos šalys galėtų pateikti savo argumentus.

59 — Šiuo klausimu žr. skirtingus sprendimo pasiūlymus 1992 m. kovo 19 d. generalinio advokato M. Jacobs išvadoje byloje *Bozzi* (C-347/90, Rink. p. I-2947, 14 punktas) ir 1997 m. lapkričio 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.

124. Manau, kad nagrinėjamoje byloje būtų prasminga nagrinėti tik tuos prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo klausimus, kurie susiję su pirmine teise, ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui tik pasiūlyti tinkamai atsižvelgti į PVM direktyvos 401 straipsnį. Jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, remdamasis ankstesne Teisingumo Teismo praktika ir tuo, kas čia išdėstyta, manytų, kad Vengrijoje taikomas specialus mokestis galėtų pažeisti PVM direktyvos 401 straipsnį, jis turėtų iš naujo teikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą.

6. Išvada

125. Todėl į prejudicinį klausimą reikėtų atsakyti taip, kad Vengrijoje taikomas specialus mokestis, kaip jį aprašė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, neprieštarauja nagrinėjamu atveju taikytinam SESV 49 straipsniui, siejamam su SESV 54 straipsniu. Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi išnagrinėti, ar specialus mokestis neprieštarauja PVM direktyvos 401 straipsniui.

V – Išvada

126. Todėl siūlau į *Székesfehérvári Törvényszék* prejudicinį klausimą atsakyti taip:

Apmokestinimas mokesčiu, kaip jį aprašė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, neprieštarauja pagrindinėje byloje taikytinam SESV 49 straipsniui, siejamam su SESV 54 straipsniu. Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi išnagrinėti, ar toks mokestis neprieštarauja 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 401 straipsniui.