

GENERALINIS ADVOKATAS E. SHARPSTON IŠVADA,

pateikta 2006 m. balandžio 27 d.1(1)

Byla C-128/05

Europos Bendrijų Komisija

prieš

Austrijos Respubliką

1. Šioje byloje Komisija tvirtina, kad Austrijoje taikoma speciali schema šioje valstybėje narėje neįsisteigusiems asmenims, tik atsitiktinai joje teikiantiems tarptautinio keleivio vežimo paslaugas, kurių metinis apyvarta yra mažesnė nei 22 000 eurų, prieštarauja Šeštajai PVM direktyvai(2).

2. Pagal šią schemą tokie vežėjai neišrašo sąskaitų faktūrų, kuriose būtų nurodytas Austrijos PVM, ir neteikia PVM deklaracijų Austrijoje. Tiksliau sakant, toje valstybėje narėje jie pirkimo PVM prilyginamas jų pardavimo PVM, ir jie neturi teisės atgauti permokos nei atskaitymo, nei grąžinimo būdu.

3. Austrija teigia, kad šiai schemai taikomas Šeštosios direktyvos 24 straipsnis, kuris leidžia smulkiam verslui taikyti supaprastintą tvarką, su sąlyga, kad tokia tvarka nelemia mokesčio sumažinimo.

4. Tokie gynybos argumentai iškelia tris pagrindinius klausimus: ar „smulkaus verslo“ dydis turi būti nustatomas absoliutiomis sąvokomis, ar pagal jo apyvartą aptariamoje narėje; ar atleidimas nuo PVM formalumų iš tikrųjų gali būti vertinamas kaip „supaprastinta tvarka“ ir ar ši priemonė lemia mokesčio sumažinimą ir dėl to yra neleistina.

Bendrijos teisės aktai dėl PVM

5. Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnį PVM apmokestinamas bet koks paslaugų teikimas už atlygą valstybės narės teritorijoje. Pagal 6 straipsnį paslaugų teikimas yra bet kuris sandoris, kuris nėra prekės tiekimas.

6. 9 straipsnio 2 dalies b punktas nustato: „transporto paslaugų suteikimo vieta yra laikoma vieta, kur vyksta transportavimas, atsižvelgiant į nuvažiuotus atstumus“(3).

7. 17 ir 18 straipsniai(4) nustato teisės į atskaitą, kuri yra PVM sistemos kertinis akmuo, atsiradimą, apimtį ir naudojimąsi ja reglamentuojančias taisykles. Svarbiausios jų nuostatos gali būti apibendrintos taip.

8. Pagal 17 straipsnio 1 ir 2 dalis apmokestinamieji asmenys turi teisę iš mokesčio, kurį jie

turi sumokėti (jį pardavimo PVM) atskaityti mokestį, kuriuo apmokestinamos jiems pateiktos prekės ir suteiktos paslaugos (jį pirkimo PVM), su sąlyga, kad pastarosios prekės ir paslaugos yra naudojamos jį apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams.

9. Pagal tą pačią nuostatą apmokestinamieji asmenys, kurie nėra šios valstybės narės, kurioje buvo sumokėtas pirkimo PVM, teritorijoje, remiantis 17 straipsnio 3 ir 4 dalimis bei Aštuntąja PVM direktyva, turi teisę susigrąžinti tą mokestį(5). Tačiau pagal Aštuntosios direktyvos 1 straipsnį grąžinimo schemos tokiems asmenims taikomos tik tokiu atveju, jei jie per mokestiną laikotarpį, kurio metu buvo sumokėtas pirkimo PVM, atitinkamoje valstybėje narėje netiekė jokių apmokestinamųjų prekių ar neteikė jokių apmokestinamųjų paslaugų.

10. Tam, kad galėtų pasinaudoti teise į atskaitą, apmokestinamieji asmenys privalo turėti pagal 22 straipsnio 3 dalį išrašytą sąskaitą faktūrą. Atskaita atliekama iš visos per tam tikrą laikotarpį mokėtinų pardavimo mokesčio sumos atimant visą atskaitytiną pirkimo mokesčio sumą (18 straipsnio 2 dalis).

11. 22 straipsnis(6) yra susijęs su apmokestinamųjų asmenų prievolėmis. 22 straipsnio 3 dalis nustato reikalavimus, susijusius su sąskaitą faktūrą išrašymu, 22 straipsnio 4 dalis nustato reikalavimus, susijusius su periodinėmis mokesčių deklaracijomis, o 22 straipsnio 5 dalis reikalauja, kad apmokestinamieji asmenys, pateikdami kiekvieną deklaraciją, sumokėtų mokėtiną neto PVM sumą (kitą variantą, pardavimo mokestį atėmus pirkimo mokestį).

12. Šeštosios direktyvos 24 straipsnio pavadinimas yra „Speciali schema smulkiam verslui“. 24 straipsnio 1 dalis numato:

„Valstybės narės, kurios dėl smulkaus verslo pobūdžio ir struktūros ypatumų gali susidurti su sunkumais, taikydamos įprastinę apmokestinimo schemą, turi teisę savo nustatytomis sąlygomis ir savo nustatytose ribose, bet pasikonsultavusios, kaip numatyta 29 straipsnyje, taikyti supaprastintą procedūrą, kaip, pavyzdžiui, vienodą tarifą apskaičiuojant ir renkant mokestį su sąlyga, kad tai neprives prie mokesčio sumažinimo.“

13. Be to, 24 straipsnio 2–7 dalys leidžia valstybėms narėms išsaugoti arba nustatyti nuostatas dėl mokesčio netaikymo arba jo laipsnišką lengvatą apmokestinamiesiems asmenims, kurių metinė apyvarta yra mažesnė nei 5 000 eurų(7).

14. 29 straipsnis nustato:

„1. Šiuo straipsniu įkuriamas Patariamasis pridėtinės vertės mokesčio komitetas, toliau vadinamas „komitetu“.

2. Komitetas susideda iš valstybių narių ir Komisijos atstovų. Komiteto pirmininkas yra Komisijos atstovas. Sekretoriavimo paslaugas Komitetui teikia Komisija.

3. Komitetas priima savo darbo tvarkos taisykles.

4. Be tų problemų, dėl kurių vyksta šioje direktyvoje numatytos konsultacijos, komitetas svarsto klausimus, susijusius su Bendrijos nustatytą pridėtinės vertės mokesčio nuostatą taikymu, kuriuos iškelia komiteto pirmininkas savo iniciatyva arba valstybės narės atstovui pasiūlius.“

Ginėjamos nacionalinės teisės nuostatos

15. Komisija ginėja federacinio finansų ministro įsakymo nuostatas, susijusias su apskaičiuojant atskaitytinas sumas taikomo vidutinio tarifo nustatymu tarptautinio keleivio vežimo veiklų vykdančiomis užsienio įmonėmis ir taikomas įkinams operacijoms bei įvykiams,

vykusiems po 2002 m. kovo 31 dienos(8).

16. Šio ?sakymo 1 straipsnis leidžia vežėjams, kurie Austrijoje neturi gyvenamosios vietos, registruotos buveinės, veiklos vykdymo vietos ar pastovios gyvenamosios vietos ir kurių apyvarta (Austrijoje) nustatyta mokestiniu laikotarpiu(9) yra mažesnė nei 22 000 eurų, apskaičiuoti atskaitytiną PVM nuo teikiant atsitiktines tarptautinio keleivių vežimo paslaugas, naudojant ne Austrijoje registruotas motorines ir traukiamas transporto priemones, gautos apyvartos taikant vidutinį 10 % tarifą nuo šios apyvartos(10), jei jie neišrašo sąskaitos faktūros už suteiktas paslaugas.

17. Pagal ?sakymo 2 straipsnį minėtas vidutinis tarifas kompensuoja visas atskaitytinas sumas, susijusias su aptariamo vežimo paslaugų teikimu, ir pagal 3 straipsnį vidutinio tarifo pritaikymas atleidžia vežėjus nuo pareigos vesti PVM apskaitą.

18. Per administracinę procedūrą abiejų šalių pateikti ir prie Komisijos ieškinio pridėti dokumentai rodo, kad Austrija (pavėluotai, 2004 m. pirmąjį pusmetį), siekdama vykdyti Šeštosios direktyvos 24 straipsnio 1 dalyje numatytą formalaus konsultavimosi reikalavimą, kreipėsi 29 straipsniu kurtą Patariamąjį pridėtinės vertės mokesčio komitetą. Komisija komitetui išdėstė neigiamą požiūrą, kitos valstybės narės nuomonės nepareiškė. Tačiau komitetas bet kuriuo atveju negalėjo priimti jokio pareigojančio sprendimo, nes jis yra patariamoji institucija.

Šalių reikalavimai

19. Remdamasi prastine EB 226 straipsnyje nustatyta administracine procedūra, Komisija prašo Teisingumo Teismo:

– konstatuoti, kad leidusi Austrijoje neįsisteigusiems apmokestinamiesiems asmenims, vykdančioms keleivių vežimo veiklą šioje valstybėje narėje, nepateikti mokesčio deklaracijos ir nemokėti neto PVM sumos, jei ji šioje valstybėje narėje realizuota metinę apyvartą yra mažesnė nei 22 000 eurų, laikant, kad šiuo atveju mokėtino PVM suma yra lygi atskaitytinai PVM sumai, o supaprastintos tvarkos taikymui nustatiusi sąlygą dėl minėto mokesčio nenurodymo sąskaitose faktūrose ar kituose joms lygiaverčiuose dokumentuose, Austrijos Respublika nevykdėsipareigojimų pagal Šeštosios direktyvos 2, 6 straipsnius, 9 straipsnio 2 dalies b punktą, 17, 18 straipsnius ir 22 straipsnio 3–5 dalis, ir

– priteisti iš atsakovės bylinėjimosi išlaidas.

20. Austrija prašo atmesti ieškinį ir priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

21. Kadangi šalys neprašė skirti teismo posėdžio, toks posėdis nebuvo surengtas.

Vertinimas

Dėl ginijamo pažeidimo apimties

22. Austrija nepateikė jokių argumentų dėl ginijamo ?sakymo atitikties Šeštosios direktyvos 2, 6 straipsniams, 9 straipsnio 2 dalies b punktui, 17, 18 straipsniams ir 22 straipsnio 3–5 dalims. Jos gynyba paremta vien tik 24 straipsnio 1 dalimi.

23. Tokiu atveju, formaliai vertinant, jei ne remiantis 24 straipsniu pateikti argumentai, būtų galima daryti išvadą, kad pažeidimas buvo padarytas (esant netiesioginiam Austrijos pripažinimui) visų šių nuostatų atžvilgiu.

24. Tačiau nemanau, kad tokia išvadą būtų galima pateisinti. Išvardytos nuostatos yra

nevienodai reikšmingos. 2, 6 straipsniai, 9 straipsnio 2 dalies b punktas ir 17 straipsnis (be kit?) apibrėžia sritį, kurioje taikomi 18 ir 22 straipsniuose numatyti procedūriniai reikalavimai. Šiuo atveju yra nagrinėjama, ar tai, kaip Austrija nukrypo nuo pastarųjų reikalavimų, yra leistina.

25. Nei Komisijos raštai, nei ginijamos Austrijos teisės aktų nuostatos neparodo, kad būtų nesilaikoma principų, pagal kuriuos a) paslaugų teikimas yra apmokestinamas PVM (2 straipsnis); keleivių vežimas yra paslaugų teikimas (6 straipsnis); tarptautinio keleivių vežimo paslaugų suteikimo vieta yra nustatoma atsižvelgiant į nuvažiuotus atstumus kiekvienoje valstybėje narėje (9 straipsnio 2 dalies b punktas); o apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti pirkimo PVM iš pardavimo PVM, arba tam tikrais atvejais susigrąžinti pirkimo mokestį (17 straipsnis).

26. Atvirkščiai, ginijamas įsakymas preziumuoja visų šių principų taikymą. Tiesą sakant, jis nustato, kad tam tikrais apibrėžtais atvejais pirkimo PVM ir pardavimo PVM kompensuoja vienas kitą ir tuomet nėra laikomasi Šeštosios direktyvos 18 ir 22 straipsnių nuostatų, susijusių su sėskaitų faktūrų išrašymu, apskaita ir deklaracijų pateikimu. Šiuo atveju yra svarbūs tik 18 straipsnio 1 dalies a punktas ir 2 dalis bei 22 straipsnio 3–5 dalys, kuriais remiasi Komisija.

27. Todėl manau, kad pažeidimas, jei Austrijos argumentai būtų atmesti, gali būti nustatytas ar pripažintas tik pastarųjų nuostatų atžvilgiu.

28. Be to, gręžinimo schemas pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 ir 4 dalis bei Aštuntosios direktyvos nuostatas šiuo atveju nėra tinkamos. Šios schemas taikomos tik tokiems apmokestinamiesiems asmenims, kurie nevykdo jokių pardavimo sandorių Austrijoje, o ginijamos taisyklės taikomos tik tais atvejais, kai vežėjai teikė keleivių vežimo paslaugas Austrijoje, atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies b punktą.

29. Todėl aš paeiliui nagrinėsiu tris šalių ginijamus klausimus: „smulkaus verslo“ sėvokų, „supaprastintos tvarkos“ sėvokų ir mokesčio sumažinimo galimybę.

Smulkus verslas

30. Austrija tvirtina, kad jos taisyklės yra leistinos pagal Šeštosios direktyvos 24 straipsnio 1 dalį, kuri leidžia „smulkiam verslui“ taikyti supaprastintą tvarką.

31. Komisija įrodo, kad apibrėžimas Austrijos įsakyme – metinė apyvarta Austrijoje yra mažesnė nei 22 000 eurų – neatitinka „smulkaus verslo“ sėvokos, nes mažesnė nei 22 000 eurų metinė apyvarta Austrijoje gali turėti net ir labai stambios, joje neįsisteigusios įmonės. Šeštoji direktyva nepaaiškina sėvokos „smulkus verslas“. Todėl turi būti pateiktas Bendrijos apibrėžimas, kuriame būtų atsižvelgiama į visos įmonės dydį, o ne tik į jos apyvartą konkrečioje valstybėje narėje.

32. Komisija remiasi savo 1996 m. ir 2003 m. rekomendacijomis dėl mažųjų ir vidutinių įmonių apibrėžimo(11), kuriose numatyta, kad turi būti nustatyti gana griežti kriterijai, jei norima, kad joms skirtos priemonės tikrai būtų naudingos toms įmonėms, kurių dydis joms yra kliūtis. Pagal rekomendacijose pateiktus apibrėžimus „mažajoje ar vidutinėje įmonėje“ dirba mažiau nei 250 darbuotojų ir jos metinė apyvarta neviršija 40 milijonų eurų (1996 m.; 50 milijonų eurų 2003 m.) arba jos metinė turto balansinė vertė neviršija 27 milijonų eurų (1996 m.; 43 milijonų eurų 2003 m.). „Mažoji įmonė“ turi mažiau nei 50 darbuotojų ir jos metinė apyvarta neviršija 7 milijonų eurų arba jos metinė turto balansinė vertė neviršija 5 milijonų eurų (1996 m.; 2003 m. abi sumos yra po 10 milijonų eurų). Bet kuriuo atveju pagal 1996 m. rekomendaciją įmonė turi būti nepriklausoma ta prasme, kad ne daugiau kaip 25 % jos kapitalo gali priklausyti įmonėms, neatitinkančioms aptariamo apibrėžimo.

33. Austrija teigia, kad 24 straipsnis valstyboms naroms suteikia plačias galias įvertinti, ar ir kokiomis sąlygomis taikyti supaprastintą tvarką apmokestinant PVM ir į renkant smulkaus verslo atveju(12), ir kad jos nustatytas apibrėžimas priskirtinas šiai valstybių narių teisei. Be to, ji pateikia tam tikrus apskaičiavimus, norėdama rodyti, kad visiškai neįtikėtina, jog praktiškai kurios nors keleivių vežimo įmonės, kurios bendra apyvarta yra didesnė nei 40 milijonų eurų, apyvarta Austrijoje būtų mažesnė nei 22 000 eurų.
34. Austrija papildomai remiasi Šeštosios direktyvos 24 straipsnio 2 ir kt. dalimis, susijusiomis su mokesčio netaikymu ir laipsniškomis jo lengvatomis. Šiose nuostatose minima aukščiausia apyvartos riba gali būti skirta tik apyvartai valstybėje narėje, nes atleidimas nuo mokesčio gali būti taikomas tik apyvartai, esančiai to mokesčio taikymo teritorijoje. Taigi 24 straipsnio 1 dalyje taip pat kalbama tik apie apyvartą valstybėje narėje.
35. Manau, kad Komisijos teiginiai iš esmės yra teisingi, ir Austrija neįrodė, jog yra priešingai.
36. Nors aš nepritariu, kad formalus mažosios įmonės apibrėžimas būtų turintis būti taikomas PVM srityje, nes jis nebuvo sukurtas būtent į turint galvoje, vis dėlto toks apibrėžimas suteikia naudingą nuorodą tai, ką Bendrijos teisės aktų leidėjas laiko „mažąja ir vidutinio dydžio įmone“ ir „mažąja įmone“.
37. Austrija tvirtina, kad ginčijamos taisyklės yra pagrįstos Šeštosios direktyvos 24 straipsnio 1 dalimi, o ne kita nuostata. Šiuo teiginiu siekiama būtent apginti šias taisykles ir matyti, kad Austrija į patariamąjį pridėtinės vertės mokesčio komitetą kreipėsi remdamasi tuo, kad 24 straipsnio 2 ir kt. dalyse numatytos galimybės taikomos tik valstybėje narėje įsisteigusiesiems apmokestinamiesiems asmenims, o ginčijamas įsakymas yra susijęs tik su Austrijoje neįsisteigusiais asmenimis.
38. Vadinasi, 24 straipsnio 1 dalies kriterijui prieštarauja tai, kad Austrijos nuostatas reikia įvertinti.
39. 24 straipsnio 1 dalis yra paremta prielaida, kad valstybės narės „dėl smulkaus verslo pobūdžio ir struktūros ypatumų gali susidurti su sunkumais, taikydamos įprastinį apmokestinimo schemą“. Įprastai nuoroda į „smulką verslą“ turi reikšti įmones, kurios objektyviai yra mažos, o ne tos, kurių veikla konkrečioje valstybėje narėje yra ribota. Šioje nuostatoje daugiau nėra nieko, kas suteiktą pagrindą pastarajai interpretacijai. Nėra pagrindo manyti, kad valstybė narė galėtų patirti sunkumų taikydama įprastinį apmokestinimo schemą stambiai įmonei, kurios ekonominė veikla jos teritorijoje yra ribota ar atsitiktinė. Tokios įmonės struktūra suteiks jai galimybių laikytis valstybės narės reikalavimų dėl registracijos ir deklaravimo, arba ji bus pajamų pagal Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalį(13) paskirti atstovų mokesčių klausimais toje valstybėje.
40. Kalbant apie Austrijos įrodinėjamas 24 straipsnio 1 dalimi suteiktas plačias apmokestinimo galias, manęs neįtikina jos cituojama ši teismo praktika: „Kalbant apie 24 straipsnį, jis suteikia valstyboms naroms plačias galias įvertinti, ar ir kokiomis sąlygomis reikalinga nustatyti vienodo tarifo schemą ar kitą supaprastintą tvarką apmokestinant ir renkant mokestį smulkaus verslo atveju. Taigi tas faktas, kad valstybė narė dėl nuo jos priklausančių priežasčių nepasinaudojo šia pasirinkimo teise, negali būti laikomas kliūtimi, užkertančia kelią kreiptis dėl leidimo pagal 27 straipsnį įvesti priemones, nukrypstant nuo Šeštosios direktyvos nuostatų.“(14)
41. Teisė įvertinti, ar ir kokiomis sąlygomis reikia taikyti supaprastintą tvarką smulkiam verslui, mano nuomone, nereiškia teisės nustatyti, kas sudaro mažąją įmonę. Teisingumo Teismo sprendimas *Direct Cosmetics* susijęs su Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalies aiškinimu. Kaip matyti iš minėtos citatos, 24 straipsnis buvo nagrinėjamas tik tiek, kiek tai reikalinga nustatyti,

kad valstybės narės sprendimas netaikyti supaprastintos tvarkos gyvendinant 24 straipsniu suteiktas teises neužkerta kelio prašyti leidimo taikyti nukrypstančiai priemonę pagal 27 straipsnį. Šis sprendimo punktas negali būti laikomas išsamia ir galutine valstybės narės 24 straipsniu suteiktos teisės naudojimo analize.

42. Be to, Teisingumo Teismas neseniai konstatavo, kad Šeštosios direktyvos 24–26 straipsniai „turi būti taikomi tik tiek, kiek tai reikalinga jai tikslui pasiekti“ (15), nurodydamas, jog nagrinėjama teisė nėra tokia plati, kaip tvirtina Austrija.

43. Mano manymu, Austrijos pateikiami skaičiai ir apskaičiavimai nėra tinkami. Net jei jie gali rodyti, kad keli transporto paslaugų teikėjai objektyviai bus stambios įmonės, jie negali rodyti, kad nė viena iš jų nebus stambi įmonė.

44. Pagrindinis Komisijos ieškinio klausimas yra ne tas, ar apibrėžimas ginčijamame sakyme taikomas (ko gero netgi daugiausia) mažosioms įmonėms, bet tas, ar jis netaikomas stambioms įmonėms. Neabejotina, kad taip nėra – visiškai manoma, jog (galbūt labai) didelė įmonė, įsisteigusi už Austrijos ribų, atliktų ribotą skaičių atsitiktinių keleivių pervežimų Austrijoje ir per jos teritoriją, todėl jos apyvarta būtų mažesnė nei 22 000 eurų.

45. Taip pat nemanau, kad Austrija argumentuodama gali remtis Šeštosios direktyvos 24 straipsnio 2 ir kt. dalimis. Net jei šiose nuostatose nustatyta riba yra susijusi tik su apyvarta kiekvienoje valstybėje narėje, – o tai, kaip pažymi Komisija, nėra pagrįsta direktyvos nuostatomis, – jos numato, kaip pabrėžia pati Austrija, visiškai aiškų schemų rinkinį (16).

46. Galima trumpai panagrinėti du Austrijos iškeltus šalutinius klausimus.

47. Pirma, ji cituoja Tarybos ir Komisijos deklaraciją, užfiksuotą protokoluose dėl Šeštosios direktyvos 24 straipsnio. Tačiau pagal nusistovėjusį Bendrijos teismų praktiką vykdant parengiamuosius darbus dėl Direktyvos priėmimo Tarybos protokoluose rašytos deklaracijos negali būti naudojamos siekiant interpretuoti tą direktyvą, jei nagrinėjamoje nuostatoje nėra nuorodos į deklaracijos turinį, be to, tokios deklaracijos nėra teisiškai reikšmingos (17).

48. Antra, Austrija remiasi Ekonomikos ir socialinio komiteto nuomone dėl Komisijos pasiūlymo, susijusio su Šeštosios direktyvos pataisomis (18). Kadangi šis pasiūlymas niekada nebuvo priimtas, manau, kad komiteto nuomonė apie ją negali būti laikoma teisiškai svarbia.

Supaprastinta tvarka

49. Šeštosios direktyvos 24 straipsnio 1 dalis leidžia valstybėms narėms taikyti „supaprastintą tvarką, kaip, pavyzdžiui, vienodą tarifą“. Komisija iš esmės tvirtina, kad ginčijamas sakymas nustato ne supaprastintą tvarką, o visišką atleidimą nuo registracijos, deklaravimo, sąskaitų faktūrų išrašymo ir apskaitos reikalavimų. Austrija vėlgi remiasi sprendime *Direct Cosmetics* (19) minėta plačia diskrecija ir pabrėžia, kad 24 straipsnio 1 dalis nenustato jokių apribojimų leistino supaprastinimo pobūdžiui, o 24 straipsnio 2 dalis numato išimtis.

50. Sutinku su Komisija. Kad ir kokia plati būtų „supaprastintos tvarkos“ sąvoka, ji negali apimti visiškai nustatytos tvarkos nebuvimo. Dėl priežasčių, panašių mano jau minėtoms(20), nematau, kad *Direct Cosmetics* minėta diskrecija apima diskreciją vietoj supaprastintos tvarkos taikyti visiškai atleidimui nuo PVM sistemos. Be to, tas faktas, kad išimtys yra leistinos 24 straipsnio 2–7 punktų ribose, patvirtina, kadangi tai yra kitos ribos ir aiškiai leidžiama taikyti išimtis, kad išimtys būtų numatytos 24 straipsnio 1 dalyje. Galiausiai paaiškinamoji nuoroda „pavyzdžiui, vienodas tarifas“ patvirtina išvadą, kad pasirinkta supaprastinta tvarka vis tiek turėtų būti tokia, kuri numato atitinkamą mokesčio apskaitą, vertinimą ir surinkimą.

51. Taip pat verta paminėti, kad Austrijai, remiantis leidžiamu nukrypimu nuo Šeštosios direktyvos 11 straipsnio, buvo leista nuo 2001 m. sausio 1 d. iki 2005 m. gruodžio 31 d. apmokestinti savo dalį tarptautinio keleivių vežimo, vykdomo asmenų, neįsisteigusių Austrijoje ir naudojančių Austrijoje neregistruotas transporto priemones, remiantis vidutine apmokestinama suma už asmenų ir už kilometrą(21). Vadinasi, supaprastinta tvarka jau buvo taikoma tuomet, kai buvo priimtas ginčijamas sakymas, o šis faktas Austrijos pretenzijas turėtų teisėti visiškai atleisti tokio subjektus nuo pareigos vesti PVM apskaitą remiantis tuo, kad ji gali nustatyti supaprastintą tvarką, daro dar mažiau pateisinamas.

Galimybė sumažinti mokestį

52. Ginčijamas klausimas tarp šalių yra toks: ar atskaitytino pirkimo PVM ir mokėtino pardavimo PVM dydžiųulyginimas sąlygoja mokesčio sumažinimą. Šeštosios direktyvos 24 straipsnio 1 dalis numato, kad „supaprastinta tvarka, pavyzdžiui, vienodas tarifas apskaituojant ir renkant mokestį“ gali būti taikoma tik su sąlyga, „kad tai neprives prie mokesčio mažinimo“. Ekonominė veikla paprastai yra vykdoma tik tuomet, jei ji yra pelninga, tai reiškia, jog jos pardavimo operacijos paprastai viršija pirkimo operacijas, tuo labiau kad pardavimo PVM paprastai viršija atskaitytiną pirkimo PVM. Jei taip nebūtų, PVM būtų ne mokestis, o subsidija. Todėl logiška teigti, kad nuostata, pirkimo PVM prilyginanti pardavimo PVM, paprastai lemia surinkto mokesčio sumos sumažinimą.

53. Vis dėlto tai iš tiesų nebus teisinga kiekvienu atveju. Net jei joks mokestis nebūtų surenkamas, kai pirkimo mokestis ir pardavimo mokestis padengia vienas kitą, sumos, kurios priešingu atveju kauptųsi mokesčių institucijoms, kai kuriais atvejais gali būti lygios nuliui, o galbūt net ir neigiamos. Tam tikra ekonominė veikla gali funkcionuoti cikliškai ar net struktūriškai be pelno ar net nuostolingai; arba pardavimo operacijos gali būti apmokestinamos mažesniu tarifu nei pirkimo, taigi pelnas gali būti vis dar gaunamas nesukuriant jokio papildomo PVM.

54. Austrijoje standartinis PVM tarifas yra 20 %, o keleivių vežimui taikomas sumažintas 10 % tarifas(22). Dėl tos priežasties jei vežėjo pirkimo operaciją vertė esant standartiniam tarifui sudaro pusę pagal sumažintą tarifą suteiktą paslaugą, pirkimo PVM bus lygus pardavimo PVM. Jei pirkimo operacijos sudaro daugiau nei pusę, pirkimo PVM viršija pardavimo PVM ir vežėjas paprastai gali reikalauti grąžinti skirtumą. Žinoma, pagal ginčijamą schema jis to padaryti negali.

55. Iš esmės Austrijos vyriausybės pozicija yra tokia, kad vežėjai, kuriems taikoma ši schema, paprastai atlieka pirkimo operacijas, kurioms taikomas standartinis Austrijos PVM tarifas, už vertę, lygią maždaug pusei šioje valstybėje įsuteiktą apmokestinamą vežimo paslaugą vertės, todėl nėra jokio mokesčio mažinimo.

56. Tokia prezumpcija gali atrodyti nepagrįsta, ir iš tiesų Komisija taip ir vertina Austrijos apskaitiavimuose naudojamus skaičius. Vis dėlto, nors būtų galima daryti prielaidą, kad Austrijoje neįsisteigęs vežėjas, toje valstybėje teikiantis tik atsitiktines vežimo paslaugas, savo pirkimo operacijas atliks kur nors kitur, Austrijos vyriausybė atkreipia dėmesį

tai, jog dyzelinio kuro kainos Austrijoje yra pakankamai žemesnės nei kaimyninėse valstybėse, kad tai galėtų paskatinti vežėjus sigyti neproporcingai didelius jo kiekius, palyginti su toje valstybėje nuvažiuotais atstumais(23). Be to, Austrija rodinėja, kad vežėjai taip pat patiria išlaidas už greitkelio mokesčio lipdukus, kitus kelio mokesčius, transporto priemonės stovėjimą, galimą remontą. Todėl galima manyti, kad ginijama schema, kuri iš tiesų apriboja atskaitytiną pirkimo PVM 10 % nuo pardavimo operacijų vertę, o ne leidžia atskaityti jo tikrąjį lygį, neturi tendencijos sumažinti mokesčio.

57. Nemanau, kad Teisingumo Teismui būtina ar net žmanoma imtis kokios nors detalios Austrijos pateiktų skaičių analizės. Šių skaičių pasirinkimas – nuvažiuoti atstumai, pervežtų keleivių skaičius, kuro sunaudojimas ir t. t. – iš dalies tikrai atrodo nepagrįstas(24). Vis dėlto priežastys, lėmusios apskaičiavimus, – t. y. skirtumai tarp standartinio ir sumažinto PVM tarifų Austrijoje, tarp kuro kainų Austrijoje ir kaimyninėse valstybėse, – atrodo svarios ir leidžia daryti tikutiną išvadą, kad negalima užtikrintai teigti, jog mokestis buvo sumažintas.

58. Be to, Austrija pateikia dar vieną argumentą, kurį Komisija taip pat atmeta: t. y. ten, kur potencialiai prarasto mokesčio suma yra maža, vertinant, ar yra mokesčio sumažinimas, svarbu atsižvelgti į patirtas administracines išlaidas. Komisija atsikerta, kad 24 straipsnio 1 dalis neleidžia mokesčio mažinimo, o ne neto apyvartos mažinimo, ir kad nėra jokių rodymų, jog tais atvejais, kuriais taikomas ginijamas sakymas, administracinės išlaidos iš tikrųjų yra didesnės nei apyvarta.

59. Sutinku su Komisija, kad 24 straipsnio 1 dalies formuluotė yra aiški. Supaprastinta tvarka neturi lemti apmokestinimo ir mokesčio surinkimo, t. y. bruto mokestinių pajamų, sumažinimo. Ar ji gali slygoti neto mokestinių pajamų sumažinimui, yra kitas, šiuo atveju neminimas, klausimas. Vis dėlto manau, kad nepagrįsta nuostata, leidžianti nustatyti supaprastintą tvarką, aiškinti taip, tarsi ji reikalautų iš valstybių narių susilaikyti nuo tokios tvarkos tais atvejais, kai prasta tvarka duotų daugiau bruto, bet mažiau neto pajamų. Todėl nemanau, kad vertinant, ar priemonė atitinka Šeštosios direktyvos 24 straipsnio 1 dalyje nustatytą išlygą, apskaičiuojant galima atmesti administracines išlaidas.

60. Kaip buvo pasakyta, Austrija iš tiesų nepateikė jokių kitų rodymų dėl santykinės PVM, susijusio su atsitiktinių keleivių vežimo paslaugomis, administravimo išlaidų svarbos, išskyrus tikėtinus teiginius.

61. Baigdama nagrinėti šį klausimą, manau, kad Komisija neįrodė, jog sakymas neatitinka nuostatos, pagal kurią mokesčio sumažinimas negalimas. Austrijos argumentai, nors toli gražu neįrodantys, yra tikėtini ir nebuvo Komisijos paneigti(25).

Išvada dėl pažeidimo

62. Atsižvelgdama į visus šiuos svarstymus, manau, jog yra aišku, kad ginijamos Austrijos normos nukrypsta nuo Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies a punkto ir 2 dalies bei 22 straipsnio 3–5 dalių.

63. Austrija tvirtina, kad nukrypimai yra leistini pagal 24 straipsnio 1 dalį ir bendras pagrindas yra tai, jog šia nuostata reikalaujama konsultavimosi procedūra, nors ir pavėluotai, buvo vykdyta.

64. Vis dėlto ginijamos nuostatos nepatenka į 24 straipsnio 1 dalimi nustatytas ribas, nes jos nėra skirtos vien tik smulkiam verslui ir negali būti apibūdintos kaip supaprastinta tvarka.

65. Esant tokioms aplinkybėms nėra svarbu tai, kad iš tiesų gali ir nebūti mokesčio sumažinimo, nes 24 straipsnio 1 dalies schemoje ši slyga taikoma tuomet, kai tvarka patenka į

nustatytas ribas.

D?I bylin?jimosi išlaid?

66. Pagal Proced?ros reglamento 69 straipsnio 2 dal? pralaim?jusiai šaliai nurodoma padengti bylin?jimosi išlaidas, jei laim?jusi šalis to praš?. Ta?iau pagal šio reglamento 69 straipsnio 3 dal?, jeigu kiekvienos šalies dalis reikalavim? patenkinama, o dalis atmetama, Teisingumo Teismas gali nurodyti kiekvienai šaliai padengti savo išlaidas.

67. Šiuo atveju Komisija praš? priteisti bylin?jimosi išlaidas. Nors manau, kad jos ieškinys buvo nepagr?stas ?rodin?jant ?sipareigojim? nevykdym? pagal Šeštosios direktyvos 2, 6 straipsnius, 9 straipsnio 2 dalies b punkt? ir 17 straipsn? ir kad dalis Austrijos gynybos argument? nebuvo visiškai paneigti, taip pat laikausi nuomon?s, jog pažeidimas yra nustatytas ir tod?l n?ra pagrindo nesilaikyti pagrindin?s Proced?ros reglamento 69 straipsnio 2 dalies taisykl?s.

Išvada

68. Taigi, manau, kad Teisingumo Teismas tur?t?

– atmesti iešin? tiek, kiek jis susij?s su Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 2, 6 straipsniais, 9 straipsnio 2 dalies b punktu ir 17 straipsniu,

– pripažinti, kad, leidusi Austrijoje ne?sisteigusiems apmokestinamiesiems asmenims, vykdančioms keleiv? vežimo veikl? šioje valstyb?je nar?je, nepateikti mokes?io deklaracijos ir nemok?ti neto PVM sumos, jei j? šioje valstyb?je nar?je realizuota metin? apyvarta yra mažesn? nei 22 000 eur?, laikant, kad šiuo atveju mok?tino mokes?io suma yra lygi atskaitytinai mokes?io sumai, o supaprastintos tvarkos taikymui nusta?iusi s?lyg? d?l min?to mokes?io nenurodymo s?skaitose fakt?rose ar kituose joms lygiaver?iuose dokumentuose, Austrijos Respublika ne?vykd? ?sipareigojim? pagal tos pa?ios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies a punkt? ir 2 dal? bei 22 straipsnio 3–5 dalis, ir

– priteisti iš Austrijos Respublikos bylin?jimosi išlaidas.

1 – Originalo kalba: angl?.

2 – 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?io ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1, kelet? kart? keista, toliau – Šeštoji direktyva).

3 – Taigi, pavyzdžiui, kelion? autobusu iš Miuncheno ? Veron? vykt? iš dalies per Vokietij?, iš dalies per Austrij? ir iš dalies per Italij?. Paslaugos vert? but? padalyta proporcingai kelion?s trukmei kiekvienoje valstyb?je nar?je ir kiekviena dalis but? apmokestinama PVM pagal aptariamoje valstyb?je nar?je galiojant? tarif?. Taip apskai?iuotas PVM tuomet b?t? sumokamas kiekvienos iš trijų valstybi? nari? PVM institucijoms.

4 – Abu pakeisti, pakankamai sud?tingai, tos pa?ios direktyvos 28f straipsniu, ?vestu 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB, papildan?ia bendr? prid?tin?s vert?s mokes?io sistem? ir iš dalies kei?ian?ia Direktyv? 77/388/EEB siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, 1991, p. 1), v?liau taip pat kelet? kart? keista.

5 – 1979 m. gruodžio 6 d. Aštuntoji Tarybos direktyva 79/1072/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?io ?statym? derinimo – Prid?tin?s vert?s mokes?io gr?žinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie n?ra ?sisteig? šalies teritorijoje, tvarka (OL L 331, 1979, p. 19).

6 – Šio straipsnio galiojantis tekstas yra 28h straipsnyje, taip pat ?trauktame Tarybos direktyva 91/680/EEB, v?liau taip pat kelis kartus keistame.

7 – Iš tikr?j? šis dydis kai kuriose valstyb?se nar?se gali b?ti didesnis d?l šiuo atveju nereikšming? aplinkybi?.

8 – BGBl II, Nr. 166/2002.

9 – Šiuo atveju per kalendorinius metus.

10 – Austrijoje keleivi? vežimo paslaugoms taikomas 10 % pardavimo PVM, nes pagal ši? nuostat? atskaitytina pirkimo PVM suma sulyginama su pardavimo PVM suma, neatsižvelgiant ? tai, koks PVM iš tikr?j? taikomas paslaug? teik?jo patiriamiems pirkimams, pavyzdžiui, dyzelinio kuro.

11 – 1996 m. balandžio 3 d. Komisijos rekomendacija 96/280/EB d?l maž?j? ir vidutini? ?moni? apibr?žimo (OL L 107, 1996, p. 4) – žr. 22 konstatuojam?j? dal? ir priedo 1 straipsnio 1–3 dalis; 2003 m. geguž?s 6 d. Komisijos rekomendacija 2003/361/EB d?l mikro, maž?j? ir vidutini? ?moni? sampratos (OL L 124, 2003, p. 36) – žr. priedo 2 straipsnio 1 ir 2 dalis. Pirmoji rekomendacija buvo priimta atsižvelgiant ? Maž?j? ir vidutini? ?moni? bei amat? sektoriaus paramos integruot? program?, antroji – siekiant apriboti Bendrijos ir nacionaliniu lygiu vartojam? maž?j? ir vidutini? ?moni? apibr?žim? daug?jim?, ypa? kiek tai susij? su strukt?riniais fondais ar tyrimais.

12 – 1988 m. liepos 12 d. Sprendimas *Direct Cosmetics* (138/86 ir 139/86, Rink. p. 3937, 41 punktas).

13 – Šios nuostatos tekstas šiuo metu yra 28g straipsnyje.

14 – 12 išnašoje min?to sprendimo *Direct Cosmetics* 41 punktas.

15 – 2004 m. liepos 15 d. Sprendimas *Harbs* (C-321/02, Rink. p. I-7101, 27 punktas) ir 2005 m. gruodžio 8 d. Sprendimas *Jyske Finans* (C-280/04, Rink. p. I?10683, 35 punktas).

16 – Kartu galima pamin?ti, kad pradiniame Šeštosios direktyvos projekte nebuvo 24 straipsnio 1 dalies nuostat? (OL C 80, 1973, p. 1, 25 straipsnis) ir kad šiuo metu pasi?lytoje direktyvoje d?l patais? (KOM(2004) 246 galutinis) dvi nuostat? grup?s išd?stytos skirtinguose skyriuose (atitinkamai 274 ir 275–285 straipsniai).

17 – Žr. b?tent 2000 m. birželio 8 d. Sprendim? *Epson Europe* (C-375/98, Rink. p. I?4243, 26 punktas ir cituota teismo praktika).

18 – Ekonomikos ir socialini? reikal? komiteto nuomon? d?l Tarybos direktyvos, kei?ian?ios Direktyv? 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? derinimo d?l bendros prid?tin?s vert?s mokes?io sistemos, taikomos mažosioms ir vidutinio dydžio ?mon?ms (OL C 83, 1987, p. 9), pasi?lymo, pasi?lymas paskelbtas dokumente KOM(86) 444 galutinis (OL C 272, 1986, p. 12).

19 – Cituota 12 išnašoje. Žr. šios išvados 40 punkt?.

20 – Žr. šios išvados 40–42 punktus.

21 – 2001 m. kovo 19 d. Tarybos sprendimas 2001/242/EB (OL L 88, 2001, p. 14).

22 – Žr. Komisijos dokumentą „Europos Bendrijos valstybėse narėse taikomi PVM tarifai“, DOC/1636/2005.

23 – Paprastai santykinės kainos patvirtina transporto priemonių asociacijų pateikiami duomenys; žr., pavyzdžiui, Tarptautinės kelių transporto sąjungos interneto svetainę <http://www.iru.org/Services/FuelWel.E.html>.

24 – Nukrypimo, pagal kurį Austrija PVM tarptautiniam keleivių vežimui, atliekamam užsienio vežėjui, gali skaičiuoti remdamasi vidurkiu, buvimas (žr. šios išvados 51 punktą), šiuo atveju taip pat gali būti reikšmingas.

25 – Žr. bylą 2005 m. spalio 20 d. Sprendimu *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* (C-6/04, Rink. p. I-907, 75 punktą ir cituota teismų praktika).