

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2010 m. birželio 17 d.(1)

Byla C-97/09

Ingrid Schmelz

(Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (Austrija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Pridėtinės vertės mokestis – Speciali smulkiojo verslo įmonės skirta schema – Smulkiojo verslo įmonių atleidimas nuo mokesčio – Leidimas naudotis šiuo atleidimu nuo mokesčio tik smulkiojo verslo įmonių rezidentams“

I – Įžanga

1. *De minimis non curat lex*, kaip sakoma tiek lotyniškoje teisinėje patarlėje, tiek Šeštojoje direktyvoje dėl pridėtinės vertės mokesčio(2) ir Direktyvoje 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendrosios sistemos(3), kuria pakeista Šeštoji direktyva. Šios direktyvos leidžia valstybėms narėms smulkiojo verslo įmones, kurių apyvarta per metus neviršija tam tikros sumos, atleisti nuo pridėtinės vertės mokesčio.
2. Tačiau šis atleidimas nuo mokesčio taikomas tik rezidentams. Taigi antrinėje Bendrijos teisėje aiškiai numatomas skirtingas apmokestinamųjų asmenų vertinimas pagal jų įsisteigimo vietą.
3. Pagrindinėje byloje skundą pateikusi I. Schmelz iš buto Austrijoje nuomos gauna pajamas, nesiekiančias smulkiojo verslo įmonių atleidimui nuo mokesčio nustatytos ribos. Tačiau jai nebuvo leista pasinaudoti atleidimu nuo mokesčio Austrijoje dėl to, kad ji šioje šalyje negyvena. *Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien* (Nepriklausomas mokesčių bylų senatas, Vienos skyrius) kelia klausimą, ar atitinkamos direktyvų ir nacionalinių įgyvendinimo aktų nuostatos yra suderinamos su pagrindinėmis laisvėmis ir bendruoju vienodo požiūrio principu. Teisingumo Teisme stojusios bylų valstybės narės, Taryba ir Komisija mano, kad skirtingas vertinimas iš principo pateisinamas. Anot jų, bet koks iš to išplaukiantis pagrindinis laisvės ribojimas yra pateisinamas, siekiant užtikrinti veiksmingą mokesčių kontrolę ir apriboti piktnaudžiavimo riziką.

II – Teisinis pagrindas

A – Bendrijos teisė

1. Pajamų iš nuomos apmokestinimas
4. Pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies b punktą nekilnojamojo turto lizingas ar nuoma yra atleista nuo pridėtinės vertės mokesčio. Tačiau Austrijos Respublikai Stojimo aktu(4)

buvo leista iki 1998 m. gruodžio 31 d. taikyti lengvatinį tarifą gyvenamosios paskirties nekilnojamojo turto nuomai. Šios taisyklės galiojimas buvo pratęstas neapibrėžtam laikotarpiui Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalies j punktu pagal Direktyvos 2000/17/EEB(5) redakciją, kuris dabar yra trauktas iš Direktyvos 2006/112/117 straipsnio 2 dalies.

2. Speciali smulkiojo verslo įmonės skirta schema

5. Vadovaujantis Antrąja pridėtinės vertės mokesčio direktyva(6), Šeštosios direktyvos 24 straipsniu valstybės narės leista taikyti specialią smulkiojo verslo įmonės skirtą schemą (toliau – smulkiojo verslo įmonės schema). Nuostata skamba taip:

„1. 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 apskaituojant ir renkant mokestį su sąlyga, kad tai neprives prie mokesčio sumažinimo.

2. Iki tos datos, kurią turi nustatyti Taryba, vieningai balsuodama dėl Komisijos pasiūlymo, bet ne vėliau kaip tada, kai valstybės narės tarpusavio prekyboje bus panaikintas apmokestinimas importo atveju ir mokesčio grąžinimas eksporto atveju:

a) valstybės narės, kurios pasinaudojo galimybe pagal 1967 m. balandžio 11 d. Antrosios Tarybos direktyvos 14 straipsnį netaikyti pridėtinės vertės mokesčio ar įvesti jo laipsniškas lengvatas, gali ir toliau šias nuostatas išsaugoti, jei jos atitinka pridėtinės vertės mokesčio sistemą.

Tos valstybės narės, kurios mokesčio netaiko apmokestinamiesiems subjektams, kurių metinė apyvarta yra mažesnė negu 5000 Europos apskaitos vienetų nacionaline valiuta, pagal keitimo kursą tos dienos, kai priimta ši direktyva, gali apyvartos sumą, kuriai netaikomas mokestis, padidinti iki 5000 Europos apskaitos vienetų.

Valstybės narės, kurios taiko laipsniškas lengvatas, negali nei didinti tų lengvatų aukščiausios ribos, nei nustatyti palankesnių šių lengvatų taikymo sąlygų.

b) valstybės narės, kurios nepasinaudojo tokia galimybe, gali apmokestinamuosius asmenis, kurių metinė apyvarta yra ne didesnė negu 5000 Europos apskaitos vienetų nacionaline valiuta, pagal keitimo kursą tos dienos, kai buvo priimta ši direktyva, nuo mokesčio atleisti; tam tikrais atvejais jos gali suteikti laipsniškas mokesčio lengvatas apmokestinamiesiems asmenims, kurių metinė apyvarta viršija valstybės narės nustatytą ir taikomą atleidimui nuo mokesčio aukščiausią ribą;

c) valstybės narės, kurios nuo mokesčio atleidžia apmokestinamuosius asmenis, kurių metinė apyvarta yra didesnė negu [yra lygi arba didesnė negu] 5000 Europos apskaitos vienetų nacionaline valiuta pagal keitimo kursą tos dienos, kai buvo priimta ši direktyva, gali didinti tų ribą siekdamas išlaikyti jos realią vertę.

3. Mokestis netaikomas ir laipsniškos mokesčio lengvatos vedamos smulkaus verslo įmonių tiekiamoms prekėms ir teikiamoms paslaugoms.

Valstybės narės gali tam tikriems sandoriams netaikyti 2 dalyje numatytą priemonę. Jokių būdu 2 dalies nuostatos neturi būti taikomos 4 straipsnio 3 dalyje nurodytiems sandoriams.

4. Apyvartą, kuri tarnauja atskaitos tašku taikant 2 dalies nuostatas, sudaro apmokestinamų prekių ir paslaugų, patiektų, kaip apibrėžta 5 ir 6 straipsniuose, vertė be pridėtinės vertės mokesčio, įskaitant [atleistus nuo mokesčio] sandorius, už kuriuos anksčiau sumokėtas mokestis

grąžinamas pagal 28 straipsnio 2 dalį, ir sandorį, kurie atleisti nuo mokesčio pagal 15 straipsnį, vertė, nekilnojamojo turto sandorį vertė, 13 straipsnio B dalies d punkte nurodytą finansinį sandorį ir draudimo paslaugų vertė, jei tie sandoriai nėra pagalbiniai.

Tačiau apskaičiuojant apyvartą nereikia atsižvelgti į įmonės materialaus ir nematerialaus ilgalaikio turto pardavimą.

5. Apmokestinamieji asmenys, atleisti nuo mokesčio, neturi teisės atskaityti mokestį pagal 17 straipsnio nuostatas ir neturi teisės nurodyti mokestį savo išrašomose sąskaitose faktūrose ar joms lygiavertiuose dokumentuose.

6. Apmokestinamieji asmenys, tinkami atleidimui nuo mokesčio, gali pasirinkti prastiną pridėtinės vertės mokesčio schemą arba supaprastintas procedūras, paminėtas 1 paragrafe [1 dalyje]. Šiuo atveju jiems galioja laipsniškos mokesčio lengvatos, numatytos nacionaliniuose teisės aktuose.

<...>

6. Taikant Direktyvą 92/111/EEB(7) šeštąją direktyvą buvo ištrauktas 28is straipsnis. Šia nuostata Šeštosios direktyvos 24 straipsnio 3 dalis buvo papildyta tokia pastraipa:

„Bet kuriuo atveju pagal šio straipsnio 2 dalį atleidimas nuo mokesčio netaikomas naujų transporto priemonių tiekimui, kuris įsigaliojo pagal 28 c straipsnio A dalies sąlygas, taip pat prekės ir paslaugoms, kurias gamina ar teikia mokesčių mokėtojas, negyvenantis [neįsisteigęs] toje šalyje.“

7. Austrijos Respublikai pagal XV priedo – Stojimo akto 151 straipsnyje numatytas sąrašas – IX antraštinės dalies „Mokesčiai“ 2 punkto c papunktį(8) taikoma ši nuostata:

„Taikant 24 straipsnio 2–6 dalis, kol nepriimti Bendrijos teisės aktai šioje srityje, Austrijos Respublika gali atleisti nuo pridėtinės vertės mokesčio mokesčių mokėtojus, kurių metinė apyvarta yra mažesnė negu 35 000 Europos apskaitos vienetų lygiavertę suma nacionaline valiuta.“

8. 24 straipsnio ir 24 a straipsnio, kuriuo šeštąją direktyvą buvo įvesta didžiausia apyvartos riba, nuostatos su kai kuriais redakciniais pakeitimais buvo ištrauktos iš Direktyvos 2006/112 281–294 straipsnius. Atitinkamose šios Direktyvos nuostatose numatyta:

„282 straipsnis

Šiame skirsnyje numatyti neapmokestinimo atvejai ir laipsniškos mokesčio lengvatos taikomos, kai prekes tiekia ir paslaugas teikia smulkaus verslo įmonės.

283 straipsnis

1. Šiame skirsnyje numatytos procedūros netaikomos šiems sandoriams:

<...>

c) prekių tiekimui ar paslaugų teikimui, kai prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsisteigęs valstybėje narėje, kurioje jis turi prievolę sumokėti PVM.

[284–286 straipsniai susiję su valstybėmis, kurios priklauso Europos bendrijai iki 1978 m. sausio 1 d. ir iš esmės atitinka Šeštos direktyvos 24 straipsnio 2 dalį.]

287 straipsnis

Valstybės narės, kurios į ES įstojo po 1978 m. sausio 1 d., gali nuo mokesčio atleisti apmokestinamuosius asmenis, kurių metinių apyvarta yra ne didesnė kaip toliau pateiktoms sumoms lygiavertė suma nacionaline valiuta pagal įstojo dienos valiutos perskaičiavimo kursą:

<...>

4) Austrija: 35 000 ekių;

<...>

288 straipsnis

Apyvartą, kuria remiantis taikomos šiame skirsnyje numatytos procedūros, sudaro šios sumos be PVM:

- 1) prekių tiekimo ir paslaugų teikimo vertė, jeigu tiekimas ir teikimas yra apmokestinami;
- 2) sandorį, kurie neapmokestinami suteikiant teisę atskaityti anksčiau sumokėtą PVM pagal 110 ar 111 straipsnius, 125 straipsnio 1 dalį, 127 straipsnį ar 128 straipsnio 1 dalį, vertė;
- 3) pagal 146–149 straipsnius ir 151, 152 ar 153 straipsnius neapmokestinamų sandorių vertė;
- 4) nekilnojamojo turto sandorį, 135 straipsnio 1 dalies b–g punktuose nurodytą finansinį sandorį ir draudimo paslaugą, jei šie sandoriai nėra pagalbiniai, vertė.

Tačiau apskaičiuojant apyvartą neatsižvelgiama į įmonių materialaus ir nematerialaus ilgalaikio turto perleidimus.

289 straipsnis

Nuo PVM atleisti apmokestinamieji asmenys neturi teisės atskaityti PVM pagal 167–171 ir 173–177 straipsnius ir negali nurodyti PVM savo sąskaitose faktūrose.

290 straipsnis

Apmokestinamieji asmenys, kurie turi teisę būti atleisti nuo PVM, gali pasirinkti taikyti prastines PVM procedūras arba 281 straipsnyje numatytas supaprastintas procedūras. Šiuo atveju jie turi teisę bet kurią nacionalinę teisę aktuose numatytą laipsnišką mokesčio lengvatą.

B – Nacionalinė teisė

9. Pagal pagrindiniuose bylose taikomos 1994 m. įstatymo redakcijos 6 straipsnio 1 dalies 16 punktą nekilnojamojo turto nuoma iš esmės neapmokestinama PVM. Tačiau šis atleidimas nuo PVM netaikomas gyvenamosios paskirties nekilnojamojo turto nuomai (perleidimui naudotis).

10. Be to, pagal 1994 m. Apyvartos mokesčio įstatymo 6 straipsnio 1 dalies 27 punktą nuo mokesčio atleidžiama:

„Smulkieji verslininkų sandoriai. Smulkiojo verslininku laikomas nacionalinėje teritorijoje gyvenantis ar buvęs turintis verslininkas, kurio apyvarta iš sandorių pagal 1 straipsnio 1 dalies 1 ir 2 punktus apmokestinimo laikotarpiu neviršija 22 000 eurų (iki 2006 m. galiojusi redakcija; nuo 2007 m. – 30 000 eurų). Skaičiuojant, ar nepasiekta ši apyvartos riba, apyvarta iš papildomų sandorių, skaitant įmonių perleidimus, neįtraukiama. Jei apyvartos riba bus viršyta vienkartinai,

bet ne daugiau nei 15 % penkeri? kalendorini? met? laikotarpiu, laikoma, kad nustatyta riba nebuvo viršyta<...>.

11. 1994 m. Apyvartos mokes?io ?statymo 6 straipsnio 3 dalyje nurodyta:

„Verslininkas, kurio sandoriai atleidžiami nuo mokes?io pagal 6 straipsnio 1 dalies 27 punkt?, kol nesibaig? terminas pranešimui apie mok?tin? mokest? apsk?sti, gali raštu pranešti mokes?i? inspekcijai atsisakantis 6 straipsnio 1 dalies 27 straipsnio taikymo. Šis pranešimas verslinink? saisto ne mažiau kaip penkerius kalendorinius metus. Jis gali b?ti atšauktas tik nuo kalendorini? met? pradžios. Atšaukimas turi b?ti paskelbtas ne v?liau kaip iki toki? kalendorini? met? pirmo kalendorinio m?nesio pabaigos.“

III – Faktin?s bylos aplinkyb?s ir prejudiciniai klausimai

12. I. Schmelz yra Vokietijos piliet? ir gyvena Vokietijoje. Jai nuosavyb?s teise priklauso butas Austrijoje, kur? ji nuomoja už 330 eur? m?nesin? nuomos mokest? ir komunalinius mokes?ius. Ji neišrašo s?skaitos fakt?ros, kurioje b?t? nurodytas apyvartos mokestis už nuom?.

13. Austrijos mokes?i? institucijos už pajamas iš nuomos nustat? apyvartos mokest?, kuris 2006 metais sudar? 334,93 eur?, o 2007 metais – 316,15 eur? atskai?ius pirkimo mokest?. I. Schmelz teigimu, nagrin?jamais metais ji negavo joki? kit? pajam? Bendrijos teritorijoje(9).

14. Kadangi I. Schmelz man?, jog pagal smulkiojo verslo ?moni? schem? neprivalo mok?ti jokio apyvartos mokes?io, ji pateik? skund? d?l pranešim? apie mok?tin? mokest? *Unabhängiger Finanzsenat*, kuris 2009 m. kovo 4 d. sprendimu Teisingumo Teismui pateik? šiuos klausimus su prašymu priimti prejudicin? sprendim?:

„1. Ar fraz? „bei apmokestinamojo asmens, kuris yra ?sisteig?s ne atitinkamos šalies teritorijoje, tiekiamos prek?s ir teikiamos paslaugos“, ?tvirtinta 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos Direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (toliau – Šeštoji direktyva) 24 straipsnio 3 dalyje ir 28i straipsnyje, kaip jie suformuluoti 1992 m. gruodžio 14 d. Tarybos Direktyvoje 92/111/EEB, iš dalies kei?ian?ios Direktyv? 77/388/EEB ir nustatan?ios supaprastinimo priemonės, susijusias su prid?tin?s vert?s mokes?iu, 21 punkte, ir ši? nuostat? ? nacionalin? teis? perkeltanti schema pažeidžia Europos bendrijos steigimo sutart? (toliau – EB sutartis) ir vis? pirma diskriminacijos draudim? (EB sutarties 12 straipsnis), ?sisteigimo laisv? (EB sutarties 43 ir paskesni straipsniai), paslaug? jud?jimo laisv? (EB sutarties 49 ir paskesni straipsniai) arba Bendrijos pagrindines teises (Bendrijos teis?s vienodo vertinimo princip?), nes ši nuostata lemia, kad atitinkamoje šalyje ne?sisteig? Europos S?jungos pilie?iai negali pasinaudoti Šeštosios direktyvos 24 straipsnio 2 dalyje (speciali schema smulkiajam verslui) suteiktu atleidimu nuo mokes?io, o atitinkamoje šalyje ?sisteig? Europos S?jungos pilie?iai gali juo pasinaudoti, jeigu atitinkama valstyb?, laikydamasi direktyvos, atleidžia smulk?j? versl? nuo mokes?io?

2. Ar fraz? „preki? tiekimui ar paslaug? teikimui, kai prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, kuris n?ra ?sisteig?s valstyb?je nar?je, kur turi prievol? sumok?ti PVM“, ?tvirtinta 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos Direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (toliau – Prid?tin?s vert?s mokes?io sistemos direktyva) 283 straipsnio 1 dalies c punkte, ir ši? nuostat? ? nacionalin? teis? perkeltanti schema pažeidžia Europos bendrijos steigimo sutart? (toliau – EB sutartis) ir vis? pirma diskriminacijos draudim? (EB sutarties 12 straipsnis), ?sisteigimo laisv? (EB sutarties 43 ir paskesni straipsniai), paslaug? jud?jimo laisv? (EB sutarties 49 ir paskesni straipsniai) arba Bendrijos pagrindines teises (Bendrijos teis?s vienodo vertinimo principas), nes ši nuostata lemia, kad atitinkamoje šalyje ne?sisteig? Europos S?jungos pilie?iai negali pasinaudoti Prid?tin?s vert?s mokes?io sistemos

direktyvos 282 ir paskesniuose straipsniuose (speciali schema smulkiajam verslui) suteiktu atleidimu nuo mokes?io, o atitinkamoje šalyje ?sisteig? Europos S?jungos pilie?iai gali juo pasinaudoti, jeigu atitinkama valstyb? nar?, laikydamosi direktyvos, atleidžia smulk?j? versl? nuo mokes?io?

3. Jeigu b?t? teigiamai atsakyta ? pirm?j? klausim?: ar fraz? „bei apmokestinamojo asmens, kuris yra ?steigtas ne atitinkamos šalies teritorijoje, tiekiamos prek?s ir teikiamos paslaugos“, ?tvirtinta Šeštosios direktyvos 24 straipsnio 3 dalyje ir 28i straipsnyje, yra negaliojanti EB sutarties 234 straipsnio pirmos pastraipos b punkto prasme?

4. Jeigu b?t? teigiamai atsakyta ? antr?j? klausim?: ar fraz? „preki? tiekimui ar paslaug? teikimui, kai prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, kuris n?ra ?sisteig?s valstyb?je nar?je, kurioje jis turi prievol? sumok?ti PVM“, ?tvirtinta Prid?tin?s vert?s mokes?io sistemos direktyvos 283 straipsnio 1 dalies c punkte, yra negaliojanti EB sutarties 234 straipsnio pirmos pastraipos b punkto prasme?

5. Jeigu b?t? teigiamai atsakyta ? tre?i?j? klausim?: ar „metin? apyvart?“ Belgijos Karalyst?s, Danijos Karalyst?s, Vokietijos Federacin?s Respublikos, Graikijos Respublikos, Ispanijos Karalyst?s, Pranc?zijos Respublikos, Airijos, Italijos Respublikos, Liuksemburgo Didžiosios Hercogyst?s, Nyderland? Karalyst?s, Portugalijos Respublikos, Jungtin?s Didžiosios Britanijos ir Šiaur?s Airijos Karalyst?s (Europos S?jungos valstybi? nari?) ir Norvegijos Karalyst?s, Austrijos Respublikos, Suomijos Respublikos, Švedijos Karalyst?s sutarties d?l Norvegijos Karalyst?s, Austrijos Respublikos, Suomijos Respublikos ir Švedijos Karalyst?s stojimo ? Europos S?jung? su baigiamuoju aktu (toliau – Stojimo sutartis) XV priedo IX dalies „Mokes?iai“ 2 punkto c papunk?io arba Šeštosios direktyvos 24 straipsnio prasme reikia suprasti kaip per vienus metus atitinkamoje valstyb?je nar?je, kurioje prašoma leisti pasinaudoti schema smulkiajam verslui, pasiekt? apyvart?, ar kaip per vienus metus visoje Bendrijos teritorijoje verslininko pasiekt? apyvart??

6. Jeigu b?t? teigiamai atsakyta ? ketvirt?j? klausim?: ar „metin? apyvart?“ Prid?tin?s vert?s mokes?io sistemos direktyvos 287 straipsnio prasme reikia suprasti kaip per vienus metus atitinkamoje valstyb?je nar?je, kur prašoma leisti pasinaudoti schema smulkiajam verslui, pasiekt? apyvart?, ar kaip per vienus metus visoje Bendrijos teritorijoje verslininko pasiekt? apyvart??

15. Austrijos, Vokietijos ir Graikijos vyriausyb?s, Europos S?jungos Taryba ir Europos Komisija ?stojo ? byl?; Graikijos vyriausyb? pateik? tik rašytines pastabas o Vokietijos vyriausyb? – tik žodines.

IV – D?l teis?s

A – *Prašymo priimti prejudicin? sprendim? priimtinumą*

16. Taryba kelia prašymo priimti prejudicin? sprendim? priimtinumą klausim?. Pasak jos, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas tik v?liau nustat?, kad I. Schmelz Bendrijos teritorijoje negavo joki? kit? pajam? nei gin?ijamos pajamos iš nuomos Austrijoje. Taryba mano, kad jei ši? informacij? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas b?t? tur?j?s šio prašymo pateikimo dien?, galb?t šis teismas b?t? atsisak?s j? pateikti, nes I. Schmelz tokiomis aplinkyb?mis tur?jo b?ti laikoma Austrijoje ?steigtu apmokestinamuoju asmeniu.

17. Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad vykstant EB 234 straipsnyje numatytai proced?rai tik byl? nagrin?jantis nacionalinis teismas, kuriam tenka atsakomyb? priimti teismo sprendim?, atsižvelgdamas ? konkre?ios bylos ypatumus, turi ?vertinti tiek prejudicinio sprendimo reikalingum? savo sprendimui priimti, tiek Teisingumo Teismui pateikiam? klausim? svarb?. Tod?l Teisingumo Teismas iš principo turi priimti sprendim? tuo atveju, kai pateikiami klausimai yra

susij? su Europos S?jungos teis?s i?ai?kinimu(10).

18. Taigi Teisingumo Teismas gali atmesti nacionalinio teismo pateikt? prašym? priimti prejudicin? sprendim? tik tuomet, kai akivaizdu, jog prašomas Europos S?jungos teis?s i?ai?kinimas nesusij?s su pagrindin?s bylos aplinkyb?mis arba dalyku, kai problema hipotetin? arba kai Teisingumo Teismas neturi faktin?s arba teisin?s informacijos, b?tinos naudingai atsakyti ? pateiktus klausimus(11).

19. Kalbant apie ši? byl?, reikia konstatuoti, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas Teisingumo Teismui tik persiunt? I. Schmelz pateikt? informacij?. N?ra aišku, ar d?l šios informacijos jis jau pri?m? galutines išvadas d?l fakt?. Ta?iau tai nedraudžia priimti prašym? d?l prejudicinio sprendimo, nes iš esm?s besikreipiantis teismas turi teis? nuspr?sti, kurioje proceso stadijoje yra tikslinga kreiptis ? Teisingumo Teism?(12).

20. Net jei darome prielaid?, kad I. Schmelz pateikta informacija yra teisinga, tai nereiškia, kad atsakymai ? prejudicinius klausimus akivaizdžiai n?ra b?tini pagrindinei bylai išspr?sti. Nes visiškai neaišku, ar I. Schmelz turi b?ti laikoma ?sisteigusia Austrijoje d?l to, kad vienintel? jos vykdoma apmokestinama veikla yra tik jos buto Austrijoje nuoma, d?l ko jai neabejotinai b?t? taikomas atleidimas nuo mokes?io.

21. Šiomis s?lygomis reikia atsakyti ? pateiktus klausimus.

B – *Atsakymai ? prejudicinius klausimus*

22. Pirmasis ir antrasis, tre?iasis ir ketvirtasis, bei penktasis ir šeštasis klausimai susij? su tokia pa?ia problematika. Šie klausimai skiriasi tiktai tuo, kad yra susij? arba su Šeštosios direktyvos nuostatomis (1, 3 ir 5 klausimai), arba atitinkamomis Direktyvos 2006/112 nuostatomis (2, 4 ir 6 klausimai).

23. Pagal Direktyvos 2006/112 tre?i? konstatuojam?j? šioje direktyvoje išd?stoma nauja Šeštosios direktyvos redakcija, iš principo nedarant esmini? galiojan?i? teis?s akt? pakeitim?. Nuostatos, kurios vis d?lto buvo iš esm?s pakeistos naujojoje redakcijoje, kaip nurodyta toje pa?ioje konstatuojamoje dalyje, yra nurodytos išsamiai s?raše, kuris pateiktas nuostatose d?l direktyvos perk?limo ?sigaliojimo (412 straipsnis). Ten n?ra pamin?tos nuostatos d?l smulkiojo verslo ?moni? (281 straipsnis ir paskesni). Tod?l neb?tina klausim? analizuoti remiantis Šešt?ja direktyva ir Direktyva 2006/112 atskirai.

24. Šios trys klausim? grup?s yra taip pat glaudžiai tarpusavyje susijusios esm?s poži?riu. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas ? pirm? viet? iškelia nuostat? suderinamumo su pagrindin?mis laisv?mis klausim? (pirmasis ir antrasis prejudiciniai klausimai).

25. Tre?iasis ir ketvirtasis klausimai yra keliami tik tuo atveju, jei direktyv? nuostatos yra *nesuderinamos* su pagrindin?mis laisv?mis, ir jie skirti gauti paai?kinim? d?l iš to kylan?i? pasekmi?.

26. Penkt?j? ir šešt?j? klausimus teismas kelia remdamasis prielaida, kad smulkiojo verslo ?moni? schemos taikymas tik rezidentams yra *suderinamas* su pagrindin?mis laisv?mis. Šiais klausimais siekiama išsiai?kinti nuostatas, konkre?iau kalbant, išsiai?kinti jose minimos metin?s apyvartos s?vok?, svarbi? pripaž?stant smulkiojo verslo ?mon?s status?. Šiuo atžvilgiu *Unabhängiger Finanzsenat* ?žvelgia alternatyv?: remtis apyvarta, kuri gaunama ?sisteigimo arba rezidavimo vietos valstyb?je, arba apyvarta, gauta visos Bendrijos teritorijoje.

27. Prieš detaliau nagrin?damas konkre?ius klausimus nor??iau pateikti kelet? pastab?, d?l

smulkiojo verslo ?mon?ms skirtos schemas, kaip specialios schemas, pob?džio ir d?l tiksl?, kuri? siekiama šia schema. Vis? pirma neaišku, koku mastu Europos S?jungos teis?s akt? leid?jas ir valstyb?s nar?s, smulkiojo verslo ?mon?ms nustatydami atleidim? nuo mokes?io, yra saistomi pagrindini? laisvi? ir bendr?j? Europos S?jungos teis?s princip?.

1. Pirmin?s pastabos

a) Smulkiojo verslo ?moni? schema kaip speciali schema

28. Iš esm?s visi sandoriai, išvardyti Direktyvos 2006/112 2 straipsnyje, kuriuos vykdo apmokestinamasis asmuo pagal Direktyvos 9 straipsn?, yra apmokestinami prid?tin?s vert?s mokes?iu. Ta?iau direktyvoje numatyta daug konkre?i? paslaug? atleidimo nuo mokes?io atvej?, dažnai siekiant ?gyvendinti socialin?s politikos tikslus.

29. Be to, direktyva leidžia valstyb?ms nar?ms taikyti nuo suderintos sistemos nukrypstan?ias specialias schemas (XII skyrius) ir nukrypti leidžian?ias nuostatas (XIII skyrius). Viena iš speciali? schem? yra smulkiojo verslo ?mon?ms skirta schema.

30. Teisingumo Teismas nuosekliai laik?si nuomon?s, kad šis suderinimas, ?tvirtintas viena po kitos priimtose direktyvose ir ypa? Šeštojoje direktyvoje, vis dar yra tik dalinis(13). Taigi šis siekiamas suderinimas dar n?ra pasiektas, nes valstyb?ms nar?ms leidžiama toliau taikyti ar numatyti tam tikras nuostatas, kurios, nesant tokio leidimo, b?t? nesuderinamos su šia direktyva(14).

31. Jau Antrosios direktyvos(15) 14 straipsniu buvo leista valstyb?ms nar?ms palikti smulkiojo verslo ?moni? atleidim? nuo PVM ir taip nebuvo visiškai suderintos nacionalin?s nuostatos(16). Ši speciali schema, papildyta tam tikromis tikslesn?mis nuostatomis, buvo ?traukta ? Šeštosios direktyvos 24 straipsn? ir galiausiai ? Direktyvos 2006/112 281 straipsn? bei paskesnius(17). Savo pasi?lyme d?l Šeštosios Direktyvos(18) Komisija nurod?:

„Atleidimas nuo mokes?io ir laipsniška mokes?io lengvata gali b?ti reikšmingi ?veikiant sunkumus, su kuriais susiduria smulkiojo verslo ?mon?s d?l PVM taikymo. Be to, tai gali pad?ti supaprastinti administracin? mokes?i? institucij? darb?. Nepaisant to, bendroje vartojimo mokes?i?, koks yra prid?tin?s vert?s mokestis, sistemoje atleidimas nuo mokes?io ir laipsniška mokes?io lengvata negali b?ti laikomi ?prastais. Kita vertus, skirting? speciali? nacionalini? schem? buvimas gali trukdyti panaikinti mokes?i? sienas. Tai yra pagrindin? priežastis, d?l kurios si?lomos nuostatos yra pereinamojo laikotarpio.“

32. Taigi, kadangi smulkiojo verslo ?moni? schema yra tik iš dalies suderinta speciali schema, kuria nukrypstama nuo bendrosios PVM sistemos, ji turi b?ti aiškinama siaurai ir gali b?ti taikoma tik tiek, kiek b?tina norint pasiekti jos tikslus(19).

33. Smulkiojo verslo ?moni? atleidimo nuo mokes?io tikslas yra sustiprinti šios ?kio subjekt? grup?s konkurencingum?. Be to, juo taip pat siekiama pad?ti mažinti j? su PVM mok?jimu susijusias s?naudas, kurios d?l maž? veiklos apim?i? jiems b?t? neproporcingai didel?s. Kartu ši schema skirta supaprastinti administravim?, nes mokes?i? institucijos neprivalo r?pintis labai maž? mokes?i? sum? surinkimu iš didelio skai?iaus smulkiojo verslo ?moni?.

34. Europos S?jungos teise valstyb?ms nar?ms paliekama diskrecija apibr?žti ?moni? apyvartos rib?, kurios neviršijus jos b?t? kvalifikuojamos kaip smulkiojo verslo ?mon?s. Tai leidžia valstyb?ms nar?ms atsižvelgti ? atitinkam? nacionalin? ekonomin? ir administracin? strukt?r?.

35. Smulkiojo verslo ?moni? schema turi b?ti naudinga tik toms ?mon?ms, kurios iš tikr?j?

vykdo mažos apimties ekonominę veiklą. Šalių nuomone, tai užtikrinama atleidimu nuo mokesčių taikant tik šalyje įsisteigusioms smulkiojo verslo įmonėms. Taip apribojus taikymą, užkertamas kelias įmonėms tuo pačiu metu piktnaudžiauti atleidimu nuo mokesčių keliose valstybėse, galiausiai ir tam, kad šia lengvata pasinaudotų įmonės, kurios faktiškai nėra smulkiojo verslo įmonės. Be to, atleidimo nuo mokesčių taikymas tik šalies viduje įsisteigusi apmokestinamą asmenį atžvilgiu užtikrina, kad mokesčių institucijos bet kuriuo metu be jokių apribojimų galėtų patikrinti, ar sąlygos šiai lengvatai gauti yra iš tikrųjų vykdytos.

b) Suderinimo iš dalies pasekmės aukštesnės galios Europos Sąjungos teisės taikymo atžvilgiu

36. Neaišku, ar valstybės narės ir Europos Sąjungos teisės aktų leidėjas taip pat yra saistomi pagrindinių laisvų ir bendrųjų teisės principų srityse, kurios nėra visiškai suderintos.

37. Komisija, remdamasi Sprendimu *Idéal tourisme*(20), laikosi požiūrio, kad valstybės narės, priimdamos iš dalies suderintoje srityje nuo bendros PVM sistemos nukrypstančias nuostatas, nepažeidžia Bendrijos teisės. Tačiau vis dėlto jos turėtų atsižvelgti į pirminės Europos Sąjungos teisės pagrindines nuostatas, jeigu pasinaudoja direktyvoje nustatyta galimybe nustatyti reguliavimą savo nuožiūra. Jų priimtose nacionalinėse nuostatose yra suderinamos su Europos Sąjungos teise, jeigu atitinka šios direktyvos reikalavimus, o bet kokie pagrindinių laisvų apribojimai yra pateisinami privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais.

38. Jei yra Europos Sąjungos teisės pažeidimas, jo padarymas gali būti laikomas nulemtu ne direktyvos, bet to, jog atitinkama valstybė narė pasinaudojo atleidimo nuo mokesčių galimybe tam tikru būdu, kuris nepagrįstas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu.

39. Tokiai Komisijos pozicijai galiu pritarti tik iš dalies.

40. Tiesa, kad dėl nevisiško suderinimo apmokestinamieji asmenys yra vertinami skirtingai, atsižvelgiant į jiems taikomus nacionalinės teisės aktus. Pavyzdžiui, įmonės Ispanijoje gali naudotis atleidimu nuo mokesčių smulkiojo verslo įmonėms, jeigu jų apyvarta neviršija 10 000 eurių lygiavertės sumos per metus, o Austrijos apmokestinamiesiems asmenims nustatyta didžiausia riba yra 35 000 eurių(21). Tačiau tai nėra diskriminacija dėl pilietybės, nes toks skirtingas vertinimas negali būti priskirtas vienos valstybės valdžiai ir vyksta ne toje pačioje reguliavimo sistemoje, bet kyla dėl skirtingų valstybių narių nesuderintų nuostatų koegzistavimo(22). Teisingumo Teismas nagrinėjo panašią situaciją *Ideal tourisme* byloje(23).

41. Taip pat teisinga, kad valstybėms narėms taikoma Europos Sąjungos teisė, kai jos naudojasi direktyvos suteikta kompetencija ir taiko specialią schemą, nukrypstančią nuo bendros pridėtinės vertės mokesčių sistemos(24). Nors tiesa, kad sektoriuje, kuris nevisiškai suderintas Europos Sąjungos lygmeniu, valstybės narės iš esmės išlaiko kompetenciją nustatyti veiklos vykdymo šiame sektoriuje sąlygas, įgyvendindamos savo kompetenciją jos privalo laikytis pagrindinių laisvų(25).

42. Vis dėlto šioje byloje skirtingas apmokestinamųjų asmenų vertinimas kyla ne dėl nesuderintų nacionalinių nuostatų koegzistavimo ar naudojimosi nacionalinėje teisėje Europos Sąjungos teisės suteikta diskrecija. Atvirkščiai, Šeštosios direktyvos 24 straipsnio 3 dalyje ir Direktyvos 2006/112 283 straipsnio 1 dalies c punkte nustatyta, kad atleidimas nuo mokesčių negali būti suteiktas paslaugoms, kurias teikia apmokestinamieji asmenys, įsisteigę kitoje valstybėje narėje.

43. Jei toks direktyvose nustatytas skirtingas apmokestinamųjų asmenų vertinimas pagal rezidavimo ar įsisteigimo vietą būtų nesuderinamas su SESV ar bendraisiais teisės principais, taikytiniais jam įgyvendinant, valstybėms narėms nebeliktų jokios diskrecijos įgyvendinti direktyvas

suderintai su Europos Sąjungos teise. Jos negali smulkiojo verslo ūmonių schemos taikyti ir paslaugoms, kurias teikia apmokestinamieji asmenys, ne rezidentai. Atvirkščiai, jos galėtų užtikrinti vienodą šalyje reziduojančių ir nereziduojančių smulkiojo verslo ūmonių vertinimą vien panaikindamos smulkiojo verslo ūmonių schemą.

44. Direktyvos nuostata, kuri suteiktų valstyboms narėms galimybę veikti pažeidžiant Europos Sąjungos teisę ir nesuteiktų jokios diskrecijos, kad šia galimybe veikti būtų pasinaudota nepažeidžiant Europos Sąjungos teisės normų, būtų lygiai taip pat neteisėta kaip ir nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią valstybė narė pasinaudojo tokia galimybe(26).

45. Todėl atsakant į pirmąjį ir antrąjį klausimus turi būti ištirta, ar minėtų direktyvų nuostatos neprieštarauja aukštesnės galios Europos Sąjungos teisės normoms. Jei taip, tokiu atveju nacionalinės teisės normos, perkeliančios tas direktyvos nuostatas į nacionalinę teisę, prieštarautų pirminei Europos Sąjungos teisei lygiai taip pat kaip ir pačios direktyvų nuostatos(27).

46. Tačiau negalima vertinti atitinkamų direktyvų nuostatų galiojimo, jeigu jų prasmė nėra aiški. Todėl apsvaistysiu penktąjį ir šeštąjį klausimus prieš nagrinėjama pirmąjį ir antrąjį klausimus.

2. Dėl penktojo ir šeštojo prejudicinių klausimų

47. Dėl atsakymo į penktąjį ir šeštąjį klausimus bylos šalys, kurios pateikė savo pastabas, laikosi skirtingų požiūrių. Komisija mano, kad nustatant smulkiojo verslo ūmonių statusą turi būti atsižvelgta į visą Bendrijos teritorijoje gautą apyvartos sumą. Austrijos ir Vokietijos vyriausybės, priešingai, laikosi nuomonės, kad svarbi yra tik apyvarta, gauta ūsisteigimo valstybėje.

48. Kadangi iš formuluotės nėra aišku, kaip reikia tinkamai aiškinti, todėl aptariamų teisės normų reikšmė turi būti ištirta atsižvelgiant į jų prasmę ir tikslą.

49. Savo aiškinimui Komisija visą pirmą grindžia schemos tikslu sumažinti našumą, tenkančių ūmonių, kurios faktiškai vykdo tik nedidelės apimties ekonominę veiklą. Pagal ūmonių vienovės principą, tvirtintą direktyvoje, turi būti atsižvelgta į visą visoje Europos Sąjungos teritorijoje vykdomą veiklą. Jei nustatant smulkiojo verslo ūmonių schemai taikyti svarbią metinę apyvartą būtų atsižvelgta tik į apyvartą, gautą rezidavimo arba ūsisteigimo valstybėje, teoriškai lengvata galėtų būti suteikiama ir ūmonių, kurios dėl ekonominės veiklos, vykdytos užsienyje, viršijo didžiausią apyvartos ribą(28).

50. Austrijos ir Vokietijos vyriausybės, priešingai, pagrindinę dėmesį skiria tikslui supaprastinti administravimą.

51. Šiuo klausimu reikėtų priminti, kad šiuo atžvilgiu smulkiojo verslo ūmonių atleidimas nuo mokesčių pagrįstas iš dalies suderintomis nuostatomis, kurios taikomos tik šalies viduje ūsisteigusiems apmokestinamiesiems asmenims. Šis atleidimo nuo mokesčių taikymas tik apmokestinamiems asmenims rezidentams visą pirmą pagrįstas tuo, jog mokesčių institucijos be didelių sąnaudų gali patikrinti tik šalies viduje ūsisteigusią smulkiojo verslo ūmonių veiklą.

52. Jei nustatant metinę apyvartą taip pat turėtų būti atsižvelgta ir į apyvartą, kurią šalies viduje ūsisteigusios smulkiojo verslo ūmonių gauna kitose valstybėse narėse, ūsisteigimo valstybės mokesčių institucijos turėtų atlikti daug sąnaudų reikalaujančius tyrimus, traukdamos ir kitų valstybių narių mokesčių institucijas, siekiant patikrinti atitinkamus ūmonių pateiktus duomenis. Vien apyvartos nustatyti nepakaktų, kaip teisingai tvirtina Vokietijos vyriausybė. Taip pat turėtų būti nustatyta, pavyzdžiui, ar apyvarta turi būti traukta apskaituojant, ar neviršyta nustatyta aukščiausia riba pagal Direktyvos 2006/112 288 straipsnį.

53. Net jei ?sisteigimo valstyb? gali naudotis priemon?mis, nustatytomis 2003 m. spalio 7 d. Tarybos reglamente (EB) Nr. 1798/2003 d?l administracinio bendradarbiavimo prid?tin?s vert?s mokes?io srityje, panaikinan?iame Reglamente (EEB) Nr. 218/92(29), siekdama gauti informacij? iš kit? valstybi? nari?, poreikis atlikti reikiamus patikrinimus pakenkt? smulkiojo verslo ?moni? schemos supaprastinimui.

54. Be supaprastinimo, direktyva taip pat siekiama ir kito tikslo – skatinti smulkiojo verslo ?mones. Šis tikslas pasiekiamas tik iš dalies, jei neatsižvelgiama ? apyvart?, gaut? už ?sisteigimo valstyb?s rib?. Kai kuriais atvejais tai gali reikšti, kad ?mon?s gal?t? naudotis atleidimo nuo mokes?io lengvatomis, nors j? apyvartos suma, gauta visoje Europos S?jungoje, viršija smulkiojo verslo ?mon?ms nustatyt? rib?.

55. Ta?iau reikia atsižvelgti ? tai, kad smulk?s verslininkai paprastai savo ekonomin? veikl? apriboja vietiniu mastu – veikia rezidavimo arba ?sisteigimo valstyb?je. Tai, kad jie dar, be to, ir kitose valstyb?se nar?se gauna apyvart?, kuri – jeigu j? prid?tume prie apyvartos šalies viduje – lemia, kad viršijama didžiausia apyvartos riba, tai, atsižvelgiant ? šio apmokestinamo asmens ?mon?s strukt?r?, veikia b?t? labiau išimtis nei taisykl?. Siekiant tikslo supaprastinti, b?t? tikslinga priimti bendr? poži?r? ir, nustatant didžiausi? apyvartos rib? pagal smulkiojo verslo ?moni? schem?, ne?traukti jokios apyvartos iš užsienio. Taigi reikia susitaikyti su tuo, kad tam tikrais išimtiniais atvejais supaprastinimo tikslas pasiekiamas kenkiant ?moni? skatinimo tikslui, antraip didele dalimi neb?t? pasiektas supaprastinimo tikslas.

56. Jei atskirais atvejais ?mon?s vis d?lto gauna apyvart? ne ?sisteigimo valstyb?je, jos paprastai pagal š? aiškinim? n?ra atleidžiamos nuo mokes?io šios apyvartos atžvilgiu. Valstyb?je nar?je, kurioje aptariama apyvarta yra gaunama, atleidimas nuo mokes?io netaikomas, nes tai yra apmokestinamojo asmens ne rezidento ten gauta apyvarta.

57. ?mon?s vienyb?s principas, kur? Komisija kildina iš Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies, nedraudžia tokio aiškinimo. Remiantis šia nuostata, apmokestinamais asmuo – tai asmuo, „kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonomin? veikl?, neatsižvelgiant ? tos veiklos tiksl? ar rezultat?“.

58. Jei toks principas iš tikr?j? kilt? iš šios teis?s normos, jis vis d?lto PVM srityje prieštaraut? teritoriniam apmokestinimo ?galiojim? paskirstymui tarp valstybi? nari?. Šis paskirstymas paprastai siejamas ne su apmokestinamuoju asmeniu ir jo ?sisteigimo vieta, o dažniau su vieta, kurioje teikiamos apmokestinamos paslaugos, arba su vieta, kur patiekta prek? yra asmeniškai suvartojama. Tod?l prid?tin?s vert?s mokes?io sistemai n?ra neb?dinga vertinti ?mon?s apyvart? atskirai pagal valstyb? nar?, kurioje tos ?mon?s ?kin?s operacijos yra apmokestinamos.

59. ? penkt?j? ir šešt?j? klausimus reikia atsakyti taip, kad metin? apyvart? Šeštosios direktyvos 24 straipsnio kartu su 1994 m. Stojimo akto XV priedo –Stojimo akto 151 straipsnyje numatytas s?rašas – IX skyriaus „Mokes?iai“ 2 punkto c papunk?iu prasme ir Direktyvos 2006/112 287 straipsnio prasme reikia suprasti kaip per vienus metus apmokestinamojo asmens valstyb?je nar?je, kurioje jis yra ?sisteig?s, gaut? apyvart?.

3. D?l pirmojo ir antrojo prejudicini? klausim?

60. Pirmaisiais dviem klausimais *Unabhängiger Finanzsenat* Teisingumo Teismo prašo ?vertinti Šeštosios direktyvos 24 straipsnio 3 dal? ir Direktyvos 2006/112 283 straipsnio 1 dalies c punkt? bei atitinkamas nacionalines ?gyvendinimo nuostatas atsižvelgiant ? bendr?j? nediskriminavimo princip? (EB 12 straipsnis), ?sisteigimo laisv? (EB 43 straipsnis) ir laisv? teikti paslaugas (EB 49 straipsnis). Taip pat jis mini bendr?j? vienodo poži?rio princip?. Tod?l pirmiausia reikia išnagrin?ti,

kurios iš šių minėtų aukštesnės galios normų yra taikomos šioje byloje.

a) Dėl pagrindinių laisvų taikymo

61. Prašymo priimti prejudicinį sprendimą priežastis yra PVM taikymas apyvartai, kuri Vokietijoje gyvenanti pareiškėja pagrindinėje byloje gavo iš buto Austrijoje nuomos. Abejonių dėl minėtų direktyvų nuostatų ir Austrijos įgyvendinimo priemonių teisėtumo kyla dėl tos aplinkybės, kad tik šalies viduje įsisteigusios smulkiojo verslo įmonės turi teisę būti atleistos nuo mokesčių.

62. Siekdama nustatyti, kurios vienos iš trijų prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo minimų pagrindinių laisvų taikymo srityje patenka nekilnojamojo turto nuoma, norėdama trumpai priminti pagrindines jų charakteristikas.

63. Įsisteigimo laisvė ir laisvė teikti paslaugas yra laisvo asmenų judėjimo formos. Jos užtikrina, kad Europos Sąjungos piliečiai nekludomai galėtų vykdyti savarankišką ekonominę veiklą kitoje valstybėje narėje, įsteigdami nuolatinį buveinį priimančiojoje valstybėje narėje, iš kurios jie veikia, arba teikdami tarpvalstybines paslaugas, neįsisteigę kitoje valstybėje narėje. Tai turi būti atskirta nuo laisvo kapitalo judėjimo, kuriam paprastai būdinga tai, kad investuotojas nesinaudoja judėjimo laisve kaip asmuo, o naudoja tik savo kapitalą, kurį investuoja kitoje valstybėje narėje, tačiau pats aktyviai nedalyvauja tos valstybės ekonominiame gyvenime.

64. Taip Teisingumo Teismas Sprendime *Centro di Musicologia Walter Stauffer*(30) nustatė skiriamąją liniją tarp įsisteigimo laisvės ir laisvo kapitalo judėjimo.

65. Jis pabrėžė, kad įsisteigimo sąvoka yra labai plati, reiškianti galimybę Europos Sąjungos piliečiui nuolat ir nenutrūkstamai dalyvauti ne savo kilmės valstybės narės ekonominiame gyvenime ir gauti iš to naudos, taip skatinant ekonominę ir socialinę tarpusavio sąveiką Sąjungoje savarankiškai dirbančių asmenų veiklos srityje(31).

66. Tam, kad būtų galima taikyti nuostatas dėl įsisteigimo laisvės, iš esmės reikia, kad būtų užtikrintas nuolatinis buvimas priimančiojoje valstybėje narėje, o įgijus ar turint nekilnojamojo turto, – kad jo valdymas būtų aktyvus(32).

67. Kadangi šios sąlygos Sprendime *Centro di Musicologia Walter Stauffer* nebuvo vykdytos, Teisingumo Teismas atsisakė taikyti įsisteigimo laisvės nuostatas(33). Jis pabrėžė, kad to paties pavadinimo fondas priimančiojoje valstybėje narėje neturi jokių patalpų savo veiklai vykdyti, o paslaugas, susijusias su aptariamo nekilnojamojo turto nuoma, teikia vietinį turto administravimo agentūrą(34).

68. Taip pat pagrindinėje byloje neatrodo, jog pati I. Schmelz ar jos darbiniai nuolatiniai darbuotojai nuolat būtų Austrijoje, kad ten galėtų aktyviai užsiimti kine veikla. Nuomojamas turtas pats savaime negali būti laikomas nuolatine buveine arba filialu, jeigu nesudaro bazės, iš kurios priimančiojoje valstybėje narėje asmenys vykdytų savarankišką veiklą(35). Todėl įsisteigimo laisvė nagrinėjamu atveju netaikytina.

69. Nagrinėjama veikla veikiau galėtų patekti į laisvo kapitalo judėjimo taikymo sritį, kaip teigia Austrijos ir Vokietijos vyriausybės, nurodydamos Sprendimą *Centro di Musicologia Walter Stauffer*.

70. Pagal EB 56 straipsnį garantuojamas laisvas kapitalo judėjimas apima sandorius, kuriais ne rezidentai investuoja į nekilnojamąjį turtą valstybės narės teritorijoje; kaip tai matyti iš kapitalo judėjimo nomenklatūros, esančios 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyvos 88/361/EEB dėl Sutarties 67 straipsnio (šis straipsnis panaikintas Amsterdamo sutartimi)(36) gyvendinimo I priede, ši nomenklatūra ir toliau išlieka orientacinė apibrėžiant kapitalo judėjimo sąvoką(37).

71. Nors savo prašyme *Unabhängiger Finanzsenat* nepaminėjo laisvo kapitalo judėjimo, vis dėlto tai nekluso Teisingumo Teismui nagrinėti šios pagrindinės laisvės, siekiant pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui išsamų Bendrijos teisės aiškinimą, kuris gali būti naudingas sprendimui šio teismo nagrinėjamoje byloje priimti, neatsižvelgiant į tai, ar savo klausimuose tas teismas apie tai užsiminė, ar ne(38).

72. Tačiau Taryba ir Komisija per teismo posūdį teisingai pasiūlė nuomos veiklą šioje byloje priskirti ne laisvam kapitalo judėjimui, kaip tai buvo Sprendime *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, o laisvei teikti paslaugas, kaip apibrėžta EB sutarties 49 straipsnyje. Ši byla buvo susijusi su pajamų iš nuomos apmokestinimu taip, kad buvo konkrečių sąsajų su iš investuoto kapitalo gautomis pajamomis. Tačiau pagrindinėje byloje apmokestinta *apyvarta* susijusi su nuoma ir pačia veikla.

73. Tai atitinka nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką, pagal kurią norint nustatyti, kurios iš kelių pagrindinių laisvų taikymo srityje patenka nacionalinės teisės aktai, reikia atsižvelgti į šios teisės aktą tikslą(39).

74. Nuomos veikla, apmokestinama PVM, gali būti laikoma tokia paslauga, kurią teikia [valstybėje narėje, kurioje vykdoma apmokestinama veikla] neįsisteigęs subjektas, net jeigu ji trunka tam tikrą laiką ir priimančiojoje valstybėje narėje teikiama naudojant nuolatinę infrastruktūrą – šiuo atveju butą(40).

75. Galiausiai dėl EB 12 straipsnio, tvirtinančio bendrąjį diskriminavimo dėl pilietybės draudimo principą, taikymo reikia pasakyti, jog ši nuostata savarankiškai taikoma tik tose Europos Sąjungos teisės reglamentuojamose srityse, kurioms EB sutartyje nenumatyta speciali nediskriminavimo taisyklė(41). Be laisvės teikti paslaugas, nėra jokios kitos sritys, kurioje šioje byloje būtų galima remtis bendruoju nediskriminavimo principu. Tas pats galioja bendrajam vienodo požiūrio principui, kuris yra pripažįstamas kaip bendrasis teisės principas.

76. Dėl to galima daryti tarpinį išvadą, kad Šeštosios direktyvos ir Direktyvos 2006/112 reikalavimai, susiję su smulkiojo verslo įmonių atleidimu nuo mokesčio, ir atitinkamos nacionalinės gyvendinimo taisyklės turi būti vertinami atsižvelgiant į laisvę teikti paslaugas pagal EB 49 straipsnį.

b) Laisvės teikti paslaugas apribojimais

77. Kaip Teisingumo Teismas yra ne kartą nusprendęs, EB 49 straipsnis reikalauja ne tik panaikinti bet kokią paslaugas teikiančių asmenų, įsisteigusį kitoje valstybėje narėje, diskriminaciją dėl pilietybės, bet taip pat ir bet kokius apribojimus, – net jeigu jie vienodai taikomi tiek nacionaliniams, tiek iš kitų valstybių narių veikiantiems paslaugų teikėjams, – kuriais siekiama užkirsti kelią, riboti arba daryti mažiau patrauklią paslaugų teikimą, įsisteigusį kitoje valstybėje narėje ir ten teisėtai teikiančių analogiškąs paslaugas, veiklą(42).

78. Pagal Bendrijos teisę draudžiama ne tik atvira diskriminacija dėl pilietybės, bet ir bet kokios kitos paslėptos diskriminacijos formos, kuriomis, pritaikius kitokius skyrimo kriterijus, pasiekiamas toks pats rezultatas(43). Tai pasakytina visų pirma apie priemonę, pagal kurią diferencijuojama

remiantis rezidavimo vietos kriterijumi, nes ši priemonė gali veikti kitų valstybių narių nacionalinių subjektų nenaudai, kadangi ne rezidentai paprastai yra užsieniečiai(44).

79. Draudimas kliudyti valstybės narės nacionaliniams subjektams pasinaudoti laisve teikti paslaugas diskriminuojant dėl jų pilietybės arba įsisteigimo vietos ar taikant kitus apribojimus skirtas ne tik valstybėms narėms, bet taip pat ir pačiam Europos Sąjungos teisės aktų leidėjui, jeigu jis EB 93 straipsnio pagrindu priima priemones, skirtas suderinti apyvartos mokesčius. Netiesioginių mokesčių suderinimas yra skirtas vidaus rinkos sukūrimui ir veikimui, o tai irgi reikalauja pašalinti kliūtis naudotis pagrindinėmis laisvėmis.

80. Pagal Šeštosios direktyvos 24 straipsnio 2 ir 3 dalis ir Direktyvos 2006/112 287 straipsnio 4 dalį kartu su 283 straipsnio 1 dalies c punktu Austrijos Respublika nuo PVM gali atleisti šioje valstybėje narėje įsisteigusias smulkiojo verslo įmones, kurių metinė apyvarta ne didesnė nei 35 000 ekių lygiavertę suma nacionaline valiuta. Austrijos įstatymų leidėjas pasinaudojo šia galimybe 1994 m. Apyvartos mokesčio įstatymo 6 straipsnio 1 dalies 27 punkte. Kita vertus, apmokestinamieji asmenys ne rezidentai turi mokėti PVM už savo apyvartą, gautą Austrijos teritorijoje, net jeigu ši apyvarta nevirstų Austrijoje taikomos aukščiausios apyvartos ribos.

81. Šiuo klausimu Komisija teisingai pastebi, kad paprastai smulkiojo verslo įmonių apyvarta apmokestinama jų įsisteigimo arba rezidavimo vietoje. Tam tikrų paslaugų, pavyzdžiui, šiuo atveju nuomos (žr. Direktyvos 2006/112 45 straipsnį), atveju paslaugų teikėjo veiklos vykdymo vieta ir įsisteigimo ar rezidavimo vieta gali būti skirtingos. Ta pati problema gali kilti dėl paslaugų, kai jų teikimo vieta yra laikoma vieta, kur paslaugos faktiškai teikiamos, arba vieta, kur paslaugų gavėjas įsisteigęs(45).

82. Tokiais atvejais atleidimo nuo mokesčio netaikymas paslaugų teikėjams ne rezidentams laikomas nevienodu jų vertinimu, kuris yra susijęs su įsisteigimo vieta ir dėl to netiesiogiai su pilietybe, nes įsisteigimo kriterijai atitinka didžiąją daugumą tos šalies piliečių. Tai sukelia ir laisvės teikti paslaugas apribojimą. Būtent atleidimo nuo mokesčio netaikymas padaro paslaugų teikimą kitoje valstybėje narėje mažiau patrauklų, nes paslaugų teikimo vietos valstybėje įsteigtos smulkiojo verslo įmonių panašias savo paslaugas gali pasiūlyti be mokesčių ir taip arba už mažesnę kainą, arba gaudamos didesnę pelną negu įmonių ne rezidentų.

83. Priešingai pateiktiems Komisijos argumentams, įmonių ne rezidentų nėra visiškai nuimama našta, joms galint atskaityti pirkimo mokestį, o toje šalyje įsteigtos smulkiojo verslo įmonės, kurių paslaugos yra atleidžiamos nuo mokesčio, neturi jokios teisės į pirkimo mokesčio atskaitą (Šeštosios direktyvos 24 straipsnio 5 dalis ir Direktyvos 2006/112 289 straipsnis). Kadangi perkamos paslaugos paprastai turi mažesnę vertę nei parduodamos, dėl šio sumų skirtumo PVM ir toliau lieka mokėtinas apmokestinamųjų asmenų ne rezidentų. Kita vertus, šalyje įsisteigusios smulkiojo verslo įmonės yra visiškai atleistos nuo mokesčių. Taip pat gali būti situacijų, kai nėra apmokestinamų pirkimo sandorių, todėl nėra ir atskaitomo pirkimo mokesčio.

84. Jeigu vis dėlto esant tam tikroms aplinkybėms būtų patraukliau atskaityti pirkimo mokestį ir šiuo tikslu atsisakyti atleidimo nuo mokesčio už pardavimą, vietinės smulkiojo verslo įmonės galėtų pasirinkti prastos PVM sistemos taikymą (žr. Šeštosios direktyvos 24 straipsnio 6 dalį ir Direktyvos 2006/112 290 straipsnį)(46). Tačiau ne rezidentai neturi šios galimybės pasirinkti. Atvirkščiai, jiems bet kuriuo atveju taikoma prasta schema.

c) Rezidentų ir ne rezidentų padėties palyginimas

85. Pagal nusistovėjusį teismo praktiką diskriminacija yra tada, kai panašioms situacijoms taikomos skirtingos taisyklės arba ta pati taisyklė taikoma skirtingoms situacijoms(47).

86. Savo sprendimuose dėl tiesioginių mokesčių Teisingumo Teismas pripažino, kad yra objektyvi skirtum tarp rezidentų ir ne rezidentų padėties. Todėl tai paprastai nėra diskriminacija, kai valstybės nėra nesuteikia ne rezidentams tam tikrų mokesčių lengvatų, kurias suteikia rezidentams(48).

87. Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas akcentavo, kad ne rezidentų pajamos, gautos valstybės narės teritorijoje, dažniausiai yra tik dalis jo bendrų pajamų, kurios yra sukoncentruotos jo gyvenamojoje vietoje. Be to, ne rezidentų asmeninius mokestinius pajėgumus, kurie nustatomi atsižvelgiant į jo pajamų visumą ir jo asmeninį padėtį bei šeiminių statusą, yra lengviausia įvertinti toje vietoje, kur yra jo asmeninių ir turtinių interesų centras. Paprastai tai yra įprasta atitinkamo asmens rezidavimo vieta(49).

88. Šias išvadas galima pritaikyti ir šioje byloje. Smulkiojo verslo įmonių atleidimu nuo PVM siekiama, bent jau tam tikru mastu, panašius tikslus kaip ir tam tikromis su asmenine padėtimi ir mokestiniais pajėgumais susijusiomis lengvatomis, kurios yra užtikrinamos fiziniams asmenims apmokestinant jų pajamas. Abiem atvejais siekiama atleisti nuo mokesčių pajamas arba apyvartą, kurie nevirsija tam tikros ribos, siekiant apmokestinamiems asmenims palengvinti naštes ir pagerinti jų ekonominę padėtį.

89. Kaip jau buvo minėta, smulkiojo verslo įmonių apyvarta ir fizinių asmenų pajamos paprastai koncentruojasi toje vietoje, kurioje jie reziduoja. Todėl valstybės, kur yra įsisteigusios smulkiojo verslo įmonės, geriausiai gali nustatyti jos bendrą apyvartą ir, jei reikia, atlikti reikiamus patikrinimus vietoje, jeigu yra abejonių, ar apyvartos riba nebuvo viršyta.

90. Šiuo atžvilgiu reikėtų turėti omenyje, kad riba yra susijusi su apyvarta nacionalinėje teritorijoje per visų mokestinių laikotarpių. Todėl einamaisiais metais turi būti daromos prognozės atsižvelgiant į ankstesnius laikotarpius. Ar apyvartos riba iš tikrųjų nebuvo viršyta, gali būti galutinai nustatyta tik *ex post*. Valstybės, kurioje įmonė įsteigta, geriausiai gali daryti tokią apyvartos prognozę ir – jei vėliau paaiškėja, kad yra netiksli, – imtis būtinų veiksmų pakoreguoti apmokestinimą.

91. Informacija, kurią mokesčių institucijos turi apmokestinamos apmokestinamojo asmens rezidentų pajamas, gali būti naudinga nustatant apmokestinamąją apyvartą. Nagrinėjant šį prašymą priimti prejudicinį sprendimą, nėra reikalo atsakyti į klausimą, kiek minėta informacija leidžia daryti išvadas apie apyvartos sudėtį ir dydį, dėl kurio Austrijos ir Vokietijos vyriausybės suabejojo per teismo posėdį. Tačiau Taryba teisingai nurodė, kad tam tikro dydžio pajamų iš savarankiškos ūkinės veiklos deklaravimas bet kuriuo atveju gali suteikti pagrindą peržiūrėti smulkiojo verslo įmonės statusą.

92. Kita vertus, valstybės narės, kurioje smulkiojo verslo įmonė ne rezidentų gauna PVM apmokestinamą apyvartą, turi tik neišsamią informaciją apie šio apmokestinamojo asmens ūkinę veiklą, tiek, kiek ji vykdoma tos valstybės narės teritorijoje. Šios valstybės mokesčių institucijos negali pačios įvertinti, ar bendra ne rezidentų paslaugų teikėjo apyvarta tam tikrais mokestiniais metais išliks žemiau ribos, jeigu įmonė gali būti pripažinta smulkiojo verslo įmone.

93. Komisija rėmėsi Reglamentu Nr. 1798/2003, kuriame valstybėms narėms numatomos įvairios galimybės tarpusavyje keistis informacija. Tačiau ji taip pat nurodė, kad pagal reglamento V skyrio valstybių narių kuriama duomenų bazė ne visais atvejais turi apimti visus duomenis apie ūkio subjekto smulkiojo verslo įmonės statusą. Todėl daugeliu atvejų reiktų vykdyti daug sąnaudų reikalaujančius užklausas dėl informacijos valstybėse, kuriose įmonės yra įsisteigusios.

94. Nors yra priemonių, kuriomis priimančiojoje valstybės narės gali sužinoti, ar paslaugų teikėjas

ne rezidentas yra laikomas smulkiojo verslo ?mone valstyb?je, kurioje ?sisteig?s, apskritai ne rezident? apyvartos atleidimas nuo mokes?io prieštaraut? smulkiojo verslo ?moni? schemas prasmei bei tikslui.

95. Atleidimas nuo mokes?io laikomas lengvata, kuria pasinaudoti gali kiekviena smulkiojo verslo ?mon? – panašiai kaip pajam? apmokestinimo riba – tik vien? kart? tam tikra suma. Atsižvelgimas ? apyvart?, gaut? visoje Europos S?jungoje nustatant smulkiojo verslo ?mon?s status?, b?t? geriausias b?das atsižvelgti ? š? lengvatos pob?d?, ta?iau j? reikia atmesti d?l priežas?i?, nurodyt? atsakymuose ? penkt?j? ir šešt?j? klausimus.

96. Jei vis d?lto priiman?ioje valstyb?je ne rezident? gauta apyvarta b?t? atleista nuo mokes?io neatsižvelgiant ? apyvart?, gaunam? ?sisteigimo valstyb?je, visoje Europos S?jungoje gautos apyvartos suma gal?t? viršyti smulkiojo verslo ?mon?ms nustatyt? rib?. Galiausiai apmokestinamasis asmuo teoriškai gal?t? gauti nuo mokes?io atleist? apyvart? bet kurioje kitoje valstyb?je nar?je, ne tik valstyb?je, kur jis ?sisteig?s. Toks mokes?io lengvatos išpl?timas prieštaraut? tikslui tik vien? kart? nuo mokes?io atleisti apyvart? nevirsijant tam tikros sumos.

97. Kadangi apmokestinamieji asmenys rezidentai ir ne rezidentai, atsižvelgiant ? schemas tiksl?, paprastai n?ra panašioje pad?tyje, tai nelaikoma diskriminacija, jeigu smulkiojo verslo ?mon?ms skirtas atleidimas nuo mokes?io suteikiamas tik apmokestinamiems asmenims rezidentams.

98. Vis d?lto savo praktikoje d?l tiesiogini? mokes?i? Teisingumo Teismas taip pat nusprend?, kad rezident? ir ne rezident? pad?tis išimtiniais atvejais yra itin panaši, t. y. b?tent tuo atveju, kai ne rezidentas negauna dideli? pajam? savo rezidavimo valstyb?je ir gauna didži?j? dal? savo apmokestinam?j? pajam? iš veiklos, vykdomos valstyb?je, kurioje jis ?darbintas. Tada jo rezidavimo valstyb? negali jam suteikti lengvat?, taikytin? atsižvelgiant ? jo asmenines ir šeimines aplinkybes(50).

99. Ne rezidentas, kuris gauna didži?j? dal? savo pajam? kitoje, ne jo rezidavimo, valstyb?je, diskriminuojamas tokiu atveju, kai ? jo asmenin? ir šeimini? pad?t? neatsižvelgiama nei rezidavimo valstyb?je, nei toje, kurioje jis vykdo ?kin? veikl?(51).

100. I. Schmelz taip pat yra tokioje panašioje situacijoje. Savo rezidavimo valstyb?je ji nevykdo jokios PVM apmokestinamos veiklos ir tod?l negali pasinaudoti atleidimu nuo mokes?io. Priešingai, jos PVM apmokestinama apyvarta yra tik iš buto Austrijoje nuomos. Vis d?lto Austrijos mokes?i? institucijos nelaiko jos reziduojan?iu smulkiojo verslo subjektu ir tod?l jos apyvarta apmokestinama PVM.

101. Tai lemia nevienod? vertinim?, palyginti su ?prastomis smulkiojo verslo ?mon?mis, kurios savo apyvart? daugiausia gauna rezidavimo arba ?sisteigimo valstyb?je ir tod?l gali ten tam tikra dalimi užsiimti ?kine veikla, nemok?dami apyvartos mokes?io. Kita vertus, I. Schmelz niekur negali pasinaudoti smulkiojo verslo ?moni? schema, nors jos apyvarta yra sukoncentruota taip pat vienoje valstyb?je nar?je ir jos apimtis išlieka mažesn? už atitinkam? rib?. Šis nevienodas vertinimas lemia naudojimosi laisve teikti paslaugas apribojim?.

d) Pagrindimas

102. Laisv?s teikti paslaugas apribojimas leistinas, tik jeigu juo siekiama Sutart? atitinkan?io teis?to tikslo ir jis grindžiamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais(52).

103. Atleidimo nuo mokes?io taikymas tik smulkiojo verslo ?mon?ms rezident?ms yra skirtas užtikrinti, kad kiekvienai smulkiojo verslo ?monei ši lengvata b?t? suteikta tik vien? kart? ir ten, kur

vykdoma jos ?kin? veikla. Tuo siekiama be pernelyg dideli? administracini? i?laid? u?kirsti ?mon?ms keli? pasinaudoti atleidimu nuo mokes?io daugiau nei vien? kart?.

104. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas pripažino, kad b?tinyb? u?tikrinti mokes?i? kontrol?s veiksmingum? yra privalomasis bendrojo intereso pagrindas, galintis pateisinti EB sutartimi garantuojam? laisvi? apribojim?(53).

105. Ta?iau reik?t? priminti, kad, be to, jog turi b?ti ES teis? atitinkantis teis?tas tikslas, EB sutartimi garantuojam? pagrindini? laisvi? apribojimas gali b?ti pateisinamas tik tada, kai atitinkama priemon? yra tinkama u?tikrinti siekiamo tikslo ?gyvendinim? ir neviršija to, kas b?tina jam pasiekti(54).

106. Be to, nacionalin?s teis?s aktai tinkami garantuoti nurodyto tikslo ?gyvendinim?, tik jeigu jais iš tikr?j? nuosekliai ir sistemiškai siekiama šio tikslo(55).

107. Smulkiojo verslo ?moni? schema neatitinka ši? reikalavim?, jei ?kio subjektas yra, kaip ir I. Schmelz, ypatingojoje pad?tyje, kai galiausiai jokioje valstyb?je nar?je jis negali pasinaudoti atleidimu nuo mokes?io, nors gauna apyvert? tik vienoje valstyb?je nar?je, nuomodamas ten esant? nekilnojam?j? turt?, o gaunama apyvarta neviršija smulkiojo verslo ?monei pripažinti skirtos ribos.

108. B?t? viršyta tai, kas b?tina d?l mokestin?s prieži?ros pagrind?, jeigu atleidimas nuo mokes?io b?t? netaikomas taip pat tuo atveju, kai ši lengvata pagal savo prasm? ir tiksl? akivaizdžiai tur?t? b?ti taikoma, o apmokestinamajam asmeniui nesuteikiama galimyb? ?rodyti, kad jis gauna apmokestinam? apyvert? tik atitinkamoje valstyb?je nar?je.

e) Galimyb? išaiškinti nepaveikiant galiojimo

109. Remiantis nusistov?jusia teismo praktika, Europos S?jungos teis?s aktas turi b?ti išaiškinamas kiek ?manoma taip, kad neb?t? paveiktas jo galiojimas(56). Šiuo atžvilgiu bet kuris Bendrijos teis?s aktas turi b?ti aiškinamas laikantis visos pirmin?s teis?s, ?skaitant pagrindines laisves, kuriomis draudžiama mažiau palankiai vertinti valstyb?s ribas peržengian?ias situacijas, palyginti su vien nacionalin?mis situacijomis, nebent toks vertinimas b?t? objektyviai pagr?stas(57).

110. Tod?l reikia išnagrin?ti, ar mažiau palankus mokestinis vertinimas, kuris taikomas apmokestinamajam asmeniui, esan?iam tokioje pad?tyje kaip ir I. Schmelz, b?tinai išplaukia iš direktyv? ir ar ?manoma Šeštosios direktyvos 24 straipsnio 3 dalies tre?i? pastraip? ir Direktyvos 2006/112 283 straipsnio 1 dalies c punkt? aiškinti kaip galiojan?ius.

111. Šiuo klausimu Vokietijos vyriausyb? laik?si poži?rio, kad, ?sisteigimo s?vok? aiškinant pla?iai, I. Schmelz gal?t? b?ti laikoma Austrijoje ?sisteigusiu apmokestinamuoju asmeniu.

112. Reik?t? pažym?ti, kad ?sisteigimo s?voka pagal Šeštosios direktyvos 24 straipsnio 3 dalies tre?i? pastraip? ir Direktyvos 2006/112 283 straipsnio 1 dalies c punkt? yra Europos S?jungos teis?s s?voka, kuri turi b?ti aiškinama savarankiškai.

113. Pagal pažodinį sąvokos „sisteigimo vieta“ aiškinimą reikia, kad asmuo turėtų nuolatinį fiksuotą sąsajos vienetą atitinkamoje valstybėje. Taigi pagal pažodinį aiškinimą visiškai galima nekilnojamojo turto savininką laikyti apmokestinamuoju asmeniu rezidentu, net jeigu jis pats nesinaudoja šiuo nekilnojamuoju turtu kaip gyvenamosiomis patalpomis. Reikėtų pabrėžti, kad šiuo atžvilgiu direktyvose naudojamos ne „gyvenamosios vietos“ ar „buveinės“ sąvokos, o „sisteigimo vietos“ sąvoka, kuri leidžia platesnį išaiškinimą nei anksčiau minėtos *termini technici*.

114. Taip aiškinti sistigeimo sąvoką nekludo minėta išvada, kad buto nuoma kitoje valstybėje narėje šiuo atveju nepatenka į naudojimąsi sistigeimo laisve. Sistigeimo sąvoka EB 43 straipsnio prasme ir sistigeimo sąvoka pagal Šeštosios direktyvos 24 straipsnio 3 dalies trečią pastraipą bei PVM direktyvos 283 straipsnio 1 dalies c punktą vartojamos esant visiškai skirtingiems kontekstams.

f) Tarpinė išvada

115. Taigi Direktyva gali būti aiškinama taip, kad tokio subjekto, esančio I. Schmelz padėtyje, gautos apyvartos apmokestinimas nepažeidžia laisvės teikti paslaugas. Būtent prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar Austrijos gyvendinimo nuostatos taip pat leidžia tokį išaiškinimą, atitinkant Europos Sąjungos teisę. Jei taip nėra, jos turi būti netaikomos tiek, kiek pagal jas toks apmokestinamasis asmuo, kaip antai I. Schmelz, negali pasinaudoti smulkiojo verslo atleidimu nuo mokesčio.

116. Todėl pirmąjį ir antrąjį klausimus turi būti atsakyta taip: apmokestinamojo asmens, kuris nėra sistigęs šalyje, sąvoką pagal Šeštosios direktyvos 24 straipsnio 3 dalies trečiąjį pastraipą ir Direktyvos 2006/112 283 straipsnio 1 dalies c punktą reikia aiškinti kaip neapimančią tokio subjekto, kuris gauna PVM apmokestinamą apyvartą tik atitinkamoje valstybėje, šiuo atveju – nuomodamas jam nuosavybės teise priklausantį butą, o ši apyvarta yra mažesnė už ribą, taikomą smulkiojo verslo atleidimui nuo mokesčio toje valstybėje narėje. Minėtas nuostatas aiškinant šitaip, išnagrinėjus prejudicinius klausimus nematyti nieko, kas galėtų paveikti nuostatų galiojimą.

4. Dėl trečiojo ir ketvirtojo prejudicinių klausimų

117. Atsižvelgiant į pirmojo ir antrojo klausimų atsakymus, nėra reikalo atsakyti į trečiąjį ir ketvirtąjį klausimus.

V – Išvada

118. Pateikdama išvadą, *Unabhängigen Finanzsenats Wien* pateiktus prejudicinius klausimus siūlau atsakyti taip:

1. Metinė apyvartą

– 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 24 straipsnio pagal 1992 m. gruodžio 14 d. Tarybos direktyvos 92/111/EEB redakciją, skaitomą kartu su 1994 m. Stojimo akto XV priedo – Stojimo akto 151 straipsnyje numatytas sąrašas – IX skyriaus „Mokesčiai“ 2 punkto c papunkčiu, prasme ir

– 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 287 straipsnio prasme

reikia suprasti kaip per vienus metus apmokestinamojo asmens valstybėje narėje, kurioje jis yra

įsisteigęs, gautų apyvartą.

2. Apmokestinamojo asmens, kuris nėra įsisteigęs šalyje, sėvoką pagal Šeštosios direktyvos 24 straipsnio 3 dalies trečią pastraipą ir Direktyvos 2006/112 283 straipsnio 1 dalies c punktą reikia aiškinti kaip neapimančią tokio subjekto, kuris gauna PVM apmokestinamą apyvartą tik atitinkamoje valstybėje, šiuo atveju – nuomodamas jam nuosavybės teise priklausantį butą, o ši apyvarta yra mažesnė už ribą, taikomą smulkiojo verslo įmonių atleidimui nuo mokesčio toje valstybėje narėje.

Minėtasis nuostatas aiškinant šitaip, išnagrinėjus prejudicinius klausimus nematyti nieko, kas galėtų paveikti nuostatų galiojimą.

1 – Originalo kalba: vokiečių.

2 – 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 skyrius, 1 t., p. 23), toliau – Šeštoji direktyva.

3 – 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1) toliau – Direktyva 2006/112.

4 – Akto dėl Austrijos Respublikos, Norvegijos Karalystės, Suomijos Respublikos ir Švedijos Karalystės stojimo sąlygų ir sutarčių, kuriomis yra grindžiama Europos Sąjunga, pritaikomųjų pataisų (OL C 241, 1994, p. 21 ir OL L 1, 1995, p. 1) – XV priedo – Stojimo akto 151 straipsnyje numatytas sąrašas – IX dalies „Mokesčiai“ 2 punkto c papunktis.

5 – 2000 m. kovo 30 d. Tarybos direktyva 2000/17/EB, iš dalies keičianti Direktyvą 77/388/EEB dėl bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos – pereinamojo laikotarpio nuostatos, taikomos Austrijos Respublikai ir Portugalijos Respublikai (OL L 84, p. 24; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 333).

6 – 1967 m. balandžio 11 d. antroji Tarybos direktyva 67/228/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos struktūra ir taikymo tvarka (OL 71, p. 1303).

7 – 1992 m. gruodžio 14 d. Tarybos direktyva 92/111/EEB (OL L 384, p. 47; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 skyrius, 1 t., p. 224).

8 – Minėtas 4 išnašoje.

9 – Tai matyti iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo vėlesnio 2009 m. kovo 17 d. pranešimo.

10 – Žr., be kita ko, 2007 m. liepos 18 d. Sprendimą *Lucchini* (C-119/05, Rink. p. I-6199, 43 punktas), 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimą *Magoora* (C-414/07, Rink. p. I-10921, 22 punktas) ir 2010 m. kovo 18 d. Sprendimą *Alassini* (C-317/08–C-320/08, Rink. p. I-0000, 25 punktą).

11 – Žr., be kita ko, 2001 m. kovo 13 d. Sprendimą *PreussenElektra* (C-379/98, Rink. p. I-2099, 39 punktas), Sprendimą *Magoora* (C-414/07, minėtas 10 išnašoje, 23 punktas) ir Sprendimą *Alassini* (minėtas 10 išnašoje, 26 punktas).

12 – Žr., be kita ko, 1982 m. balandžio 1 d. Sprendim? *Holdijkir kt.* (141/81–143/81, Rink. p. 1299, 5 punktas) ir 2003 m. gruodžio 9 d. Sprendim? *Gasser* (C?116/02, Rink. p. I?14693, 27 punktas).

13 – 1989 m. gruodžio 5 d. Sprendimai *ORO Amsterdam Beheer* ir Sprendimas *Concerto* (C?165/8, Rink. p. 4081, 21 punktas), 2006 m. gruodžio 7 d. Sprendimas *Eurodental* (C?240/05, Rink. p. I?11479, 50 punktas) ir 2008 m. birželio 12 d. Sprendimas *Komisija prieš Portugalij?* (C?462/05, Rink. p. I?4183, 51 punktas).

14 – Šiuo klausimu d?l speciali? taisykli?, numatyt? Šeštosios direktyvos 28 straipsnyje, žr. 2000 m. liepos 13 d. Sprendim? *Idéal Tourisme* (C?36/99, Rink. p. I?6049, 38 punktas), Sprendim? *Eurodental* (min?tas 13 išnašoje, 51 punktas) ir Sprendim? *Komisija prieš Portugalij?* (min?tas 13 išnašoje, 52 punktas).

15 – Min?tas 6 išnašoje.

16 – Žr. Antrosios direktyvos šešt? konstatuojam?j? dal?.

17 – D?l smulkiojo verslo ?mon?ms skirtos schemos, kaip nacionalin?s specialios schemos, pob?džio žr. Šeštosios direktyvos penkioliktos konstatuojamosios dalies antr? sakin? bei tapa?i? Direktyvos 2006/112 49 konstatuojam?j? dal?: „Taikant bendras nuostatas ir siekiant glaudesnio suderinimo, valstyb?ms nar?ms tur?t? b?ti leidžiama toliau taikyti smulkiam verslui skirtas specialias schemas“.

18 – 1973 m. birželio 29 d. Komisijos pasi?lymas d?l Tarybos Šeštosios direktyvos d?l valstybi? nari? teis?s akt?, reglamentuojan?i? apyvartos mokes?ius, suderinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas, *Europos Bendrij? biuletenis*, 11/73 priedas, p. 25.

19 – 2006 m. rugs?jo 28 d. Sprendimas *Komisija prieš Austrij?* (C?128/05, Rink. p. I?9265, 22 punktas), kuriame daroma nuoroda ? 1998 m. spalio 22 d. Sprendim? *Madgett ir Baldwin* (C?308/96 ir C?94/97, Rink. p. I?6229, 34 punktas) ir 2005 m. gruodžio 8 d. Sprendim? *Jyske Finans* (C?280/04, Rink. p. I?10683, 35 punktas). Taip pat žr. 2006 m. liepos 6 d. Sprendim? *Talacre Beach Caravan Sales* (C?251/05 Rink. p. I-6269, 23 punktas).

20 – Sprendimas *Idéal tourisme* (min?tas 14 išnašoje, 38 punktas).

21 – Žr. Direktyvos 2006/112 287 straipsnio 2 ir 4 punktus.

22 – Žr. 2006 m. lapkri?io 14 d. Sprendim? *Kerckhaert ir Morres* (C?513/04, Rink. p. I?10967, 20 punktas), 2009 m. vasario 12 d. Sprendim? *Block* (C?67/08, Rink. p. I?883, 28 punktas) ir 2010 m. balandžio 15 d. Sprendim? *CIBA* (C?96/08, Rink. p. I?0000, 25 punktas).

23 – Žr. taip pat mano išvad? byloje *Marks & Spencer* (C?309/06, Rink. p. I?2283, 32 ir paskesni punktai).

24 – Žr. 2008 m. balandžio 10 d. Sprendim? *Marks & Spencer* (C?309/06, Rink. p. I?2283, 33 ir 34 punktus) bei mano išvados šioje byloje 28 ir paskesnius punktus.

25 – 2007 m. lapkri?io 29 d. Sprendimai: *Komisija prieš Austrij?* (C?393/05, Rink. p. I?10195, 29 punktas), *Komisija prieš Vokietij?* (C?404/05, Rink. p. I?10239, 31 punktas) ir 2009 m. spalio 22 d. Sprendimas *Komisija prieš Portugalij?* (C?438/08, Rink. p. I?0000, 27 punktas).

26 – Žr. šiuo klausimu 2006 m. birželio 27 d. Sprendim? *Parlamentas prieš Taryb?* („Šeimos

susijungimas“, C?540/03, Rink. p. I?5769), kuriame Teisingumo Teismas taip pat tyr?, ar gin?ijamos Direktyvos nuostatos leidžia valstyb?ms nar?ms veikti neteis?tai arba suteikia joms pakankamai diskrecijos ?gyvendinti direktyv? laikantis Bendrijos teis?s (ypa? ?r. sprendimo 76, 90, 103 ir 104 punktus).

27 – Ta?iau reik?t? pa?ym?ti, kad byloje d?l prejudicinio sprendimo Teisingumo Teismas neturi vertinti nacionalin?s teis?s akto suderinamumo su Bendrijos teise. B?tent valstybi? nari? teismai turi padaryti i?vadas d?l Teisingumo Teismo pateikto Bendrijos teis?s i?ai?kinimo ir prireikus netaikyti nacionalin?s teis?s akto (tai nusistov?jusi teismo praktika, ?r., be kita ko, 2008 m. sausio 31 d. Sprendim? *Centro Europa 7* (C?380/05, Rink. p. I?349, 49 ir 50 punktai) ir 2010 m. sausio 26 d. Sprendim? *Transportes Urbanos y Servicios Generales* (C?118/08, Rink. p. I?0000, 23 punktas).

28 – Generalin?s advokat?s E. Sharpston i?vados byloje *Komisija prieš Austrij?* (2006 m. rugs?jo 28 d. Sprendimas, C?128/05, Rink. p. I?9265) 39 punkte i?d?styti argumentai taip pat gal?t? b?ti ai?kinami nurodyta prasme. Ta?iau ši byla buvo konkre?iai susijusi su tuo, jog apyvert? nustato ne ?mon?s ?sisteigimo valstyb?, o valstyb?, kurioje apmokestinamasis asmuo n?ra ?sisteig?s.

29 – OL L 264, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 392.

30 – 2006 m. rugs?jo 14 d. Sprendimas *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (C?386/04, Rink. p. I?8203, 16 ir paskesni punktai).

31 – Sprendimas *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (min?tas 30 i?na?oje, 18 punktas), kuriame daroma nuoroda ? 1974 m. bir?elio 21 d. Sprendim? *Reyners* (2/74 Rink. p. 631, 21 punktas) ir 1995 m. lapkri?io 30 d. Sprendim? *Gebhard* (C?55/94, Rink. p. I?4165, 25 punktas). Toliau ?r. 2007 m. spalio 11 d. Sprendim? *ELISA* (C?451/05, Rink. p. I?8251, 63 punktas)

32 – 2006 m. rugs?jo 14 d. Sprendimai *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (min?tas 30 i?na?oje, 19 punktas) ir *ELISA* (min?tas 31, 64 punktas).

33 – 2006 m. rugs?jo 14 d. Sprendimas *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (min?tas 30 i?na?oje, 20 punktas).

34 – D?l nuolatin?s buvein?s s?vokos ?r. generalin?s advokat?s C. Stix?Hackl i?vad? 2005 m. gruod?io 15 d. byloje *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (C?386/04, Rink. p. I?8203, 50–55 punktai).

35 – D?l kriterij?, leid?ian?i? padaryti i?vad?, kad yra ?sisteigimas 43 straipsnio prasme, taip pat ?r. 2006 m. rugs?jo 12 d. Sprendim? *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas* (C?196/04, Rink. p. I?7995, 67 ir 68 punktai).

36 – OL L 178, p. 5; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 10 sk., 1 t., p. 10.

37 – 2007 m. sausio 25 d. Sprendimas *Festersen* (C?370/05, Rink. p. I?1129, 23 punktas) ir Sprendimas *ELISA* (min?tas 31 i?na?oje, 59 punktas).

38 – ?r. 1990 m. gruod?io 12 d. Sprendim? *SARPP* (C?241/89, Rink. p. I?4695, 8 punktas), 2004 m. baland?io 29 d. Sprendim? *Weigel* (C?387/01, Rink. p. I?4981, 44 punktas), 2006 m. vasario 21 d. Sprendim? *Ritter-Coulais* (C?152/03, Rink. p. I?1711, 29 punktas) ir 2008 m. vasario 26 d. Sprendim? *Mayr* (C?506/06, Rink. p. I?1017, 43 punktas).

39 – ?r. ?iuo klausimu Sprendim? *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas* (min?tas 35 i?na?oje, 31–33 punktai), 2006 m. spalio 3 d. Sprendim? *Fidium Finanz* (C?452/04,

Rink. p. I?9521, 34 ir 44–49 punktai) ir 2010 m. sausio 21 d. Sprendim? *SGI* (C?311/08, Rink. p. I?0000, 25 punktas).

40 – Žr. 1995 m. lapkričio 30 d. Sprendim? *Gebhard* (C?55/94, Rink. p. I 4165, 26 ir 27 punktai) ir 2003 m. gruodžio 11 d. Sprendim? *Schnitzer* (C?215/01, Rink. p. I?14847, 28–32 punktai).

41 – Žr. 2001 m. kovo 8 d. Sprendim? *Metallgesellschaft irkt.* (C?397/98 ir C?410/98, Rink. p. I?1727, 38 ir 39 punktai), 2007 m. spalio 11 d. Sprendim? *Hollmann* (C?443/06, Rink. p. I?8491, 28 ir 29 punktai) ir 2010 m. sausio 21 d. Sprendim? *SGI* (C?311/08, Rink. p. I?0000, 31 punktas).

42 – Žr., be kita ko, 2000 m. spalio 3 d. Sprendim? *Corsten* (C?58/98, Rink. p. I?7919, 33 punktas), 2003 m. vasario 13 d. Sprendim? *Komisija prieš Italij?* (C?131/01, Rink. p. I?1659, 26 punktas) ir 2009 m. rugsėjo 8 d. Sprendim? *Liga Portuguesa de Futebol Profissional und Baw International* (C?42/07, Rink. p. I?0000, 51 punktas).

43 – Žr., be kita ko, 1995 m. rugpjūčio 11 d. Sprendim? *Wielockx* (C?80/94, Rink. p. I?2493, 16 punktas), 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendim? *De Groot* (C-385/00, Rink. p. I?1819, 75 punktas), 2006 m. liepos 6 d. Sprendim? *Conijn* (C?346/04, Rink. p. I?6137, 15 punktas) ir 2009 m. spalio 1 d. Sprendim? *Gottwald* (C?103/08, Rink. p. I?0000, 27 punkt?).

44 – Žr., be kita ko, 1999 m. balandžio 29 d. Sprendim? *Ciola* (C?224/97, Rink. p. I?2517, 14 punktas), 2003 m. sausio 16 d. Sprendim? *Komisija prieš Italij?*, (C?388/01, Rink. p. I?721, 14 punkt?) ir Sprendim? *Gottwald* (min?tas 43 išnašoje, 28 punktas).

45 – Žr. Direktyvos 2006/112 44 ir 46–56 straipsnius.

46 – Per teismo posėd? Austrijos vyriausyb? nurod?, kad PVM už nekilnojamojo turto statybos paslaugas galima atskaityti kaip pirkimo mokes? iš mokes?io už nuomos pajamas. Kadangi nuoma buvo apmokestinta tik sumažintu tarifu, gal?jo atsirasti netgi atskaitytino pirkimo mokes?io perviršis. ?sigijus senesn? panaudot? nekilnojam?j? turt? vis d?lto netur?t? b?ti jokios pirkimo mokes?io atskaitos.

47 – Žr., be kita ko, 1995 m. vasario 14 d. Sprendim? *Schumacker* (C?279/93, Rink. p. I?225, 30 punktas), Sprendim? *Wielockx* (min?tas 43 išnašoje, 17 punktas), 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendim? *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C?374/04, Rink. p. I?11673, 46 punktas) ir 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendim? *Truck Center* (C?282/07, Rink. p. I?10767, 37 punktas).

48 – Sprendimas *Schumacker* (min?tas 47 išnašoje, 31 ir 34 punktai), Sprendimas *Wielockx* (min?tas 43 išnašoje, 17 ir 18 punktai), 2003 m. birželio 12 d. Sprendimas *Gerritse* (C?234/01, Rink. p. I?5933, 43 punktas), 2004 m. liepos 1 d. Sprendimas *Wallentin* (C?169/03, Rink. p. I?6443, 15 ir 16 punktai) ir 2007 m. sausio 25 d. Sprendimas *Meindl* (C?329/05, Rink. p. I?1107, 23 punktas).

49 – Sprendimai *Schumacker* (min?tas 47 išnašoje, 32 punktas), *Gerritse* (min?tas 48 išnašoje, 43 punktas), *Wallentin* (min?tas 48 išnašoje, 16 punktas) ir *Meindl* (min?tas 48 išnašoje, 23 punktas).

50 – Žr. Sprendimus *Schumacker* (min?tas 47 išnašoje, 36 punktas), *de Groot* (min?tas 43 išnašoje, 89 punktas) ir *Wallentin* (min?tas 48 išnašoje, 17 punktas).

51 – Sprendimai *Schumacker* (min?tas 47 išnašoje, 38 punktas), *Wielockx* (min?tas 43 išnašoje, 20–22 punktai) ir *Wallentin* (min?tas 48 išnašoje, 17 punktas).

52 – Žr. 1997 m. birželio 5 d. Sprendim? *SETTG* (C?398/95, Rink. p. I?3091, 21 punktas), 2007 m.

gruodžio 18 d. Sprendim? *Laval un Partneri* (C?341/05, Rink. p. I?11767, 101 punktas) ir 2008 m. gruodžio 4 d. Sprendim? *Jobra* (C?330/07, Rink. p. I?9099, 27 punktas).

53 – Žr. 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendim? *A* (C?101/05, Rink. p. I?11531, 55 punktas) ir 2009 m. birželio 11 d. Sprendim? *X* (C?155/08 ir C?157/08, Rink. p. I?0000, 45 punktas).

54 – Žr. Sprendim? *X* (min?tas 53 išnašoje, 47 punktas), 2009 m. lapkri?io 17 d. Sprendim? *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C?169/08, Rink. p. I?0000, 42 punktas) ir 2010 m. kovo 11 d. Sprendim? *Attanasio Group* (C?348/08, Rink. p. I?0000, 51 punktas).

55 – Žr. 2009 m. kovo 10 d. Sprendim? *Hartlauer* (C?169/07, Rink. p. I?1721, 55 punktas), Sprendim? *Presidente del Consiglio dei Ministri*, (min?tas 55 išnašoje, 42 punktas) ir Sprendim? *Attanasio Group* (min?tas 55 išnašoje, 51 punktas).

56 – Žr. 2001 m. spalio 4 d. Sprendim? *Italija prieš Komisij?* (C?403/99, Rink. p. I?6883, 37 punktas), 2007 m. birželio 26 d. Sprendim? *Ordre des barreaux francophones et germanophone ir kt.* (C?305/05, Rink. p. I?5305, 28 punktas), 2009 m. lapkri?io 19 d. Sprendim? *Sturgeon ir kt.* (C?402/07 ir C?432/07, Rink. p. I?0000, 47 punktas).

57 – Atsižvelgiant ? bendr?j? vienodo poži?rio princip?, žr. 2004 m. gruodžio 14 d. Sprendim? *Swedish Match* (C?210/03, Rink. p. I?11893, 70 punktas), 2006 m. sausio 10 d. Sprendim? *IATA ir ELFAA* (C?344/04, Rink. p. I?403, 95 punktas) ir Sprendim? *Sturgeon ir kt.* (min?tas 56 išnašoje, 48 punktas).