TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2006 m. rugsėjo 28 d. *

Byloje C-128/05

dėl 2005 m. kovo 18 d. pagal EB 226 straipsnį pareikšto ieškinio dėl įsipareigojimų neįvykdymo

Europos Bendrijų Komisija, atstovaujama D. Triantafyllou, nurodžiusi adresą dokumentams įteikti Liuksemburge,

ieškovė,

prieš

Austrijos Respubliką, atstovaujamą H. Dossi, vėliau M. Fruhmann, nurodžiusią adresą dokumentams įteikti Liuksemburge,

atsakovę,

* Proceso kalba: vokiečių.

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teisėjai J.-P. Puissochet, A. Borg Barthet (pranešėjas), U. Lõhmus ir A. Ó Caoimh,

generalinė advokatė E. Sharpston,
kancleris R. Grass,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

susipažinęs su 2006 m. balandžio 27 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Europos Bendrijų Komisija savo ieškiniu Teisingumo Teismo prašo konstatuoti, kad leidusi Austrijoje neįsisteigusiems apmokestinamiesiems asmenims, vykdantiems keleivių vežimo veiklą šioje valstybėje narėje, nepateikti mokesčio deklaracijos ir nemokėti neto pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) sumos, jei jų šioje valstybėje narėje realizuota metinė apyvarta yra mažesnė nei 22 000 eurų, laikant, kad šiuo atveju mokėtino PVM suma yra lygi atskaitytinai PVM sumai, o supaprastintos tvarkos taikymui nustačiusi sąlygą dėl minėto mokesčio

nenurodymo sąskaitose faktūrose ar kituose joms lygiaverčiuose dokumentuose, Austrijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva) 2, 6 straipsnius, 9 straipsnio 2 dalies b punktą, 17, 18 straipsnius ir 22 straipsnio 3–5 dalis.

Teisinis pagrindas

Šeštoji direktyva

2 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą PVM apmokestinamas bet koks prekių tiekimas valstybės narės teritorijoje už atlygį.

3 Pagal minėtos direktyvos 6 straipsnio 1 dalies pirmąją pastraipą „paslaugų teikimas“ – tai bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas, kaip apibrėžta 5 straipsnyje“.

4 Tos pačios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies b punktas nustato, kad „transporto paslaugų suteikimo vieta yra laikoma vieta, kur vyksta transportavimas, atsižvelgiant į nuvažiuotus atstumus“.

5 Šeštosios direktyvos 17 ir 18 straipsniai nustato teisės į atskaitą, kuri yra PVM sistemos kertinis akmuo, atsiradimą, apimtį ir naudojimąsi reglamentuojančias taisykles.

6 Kaip numato 18 straipsnio 1 dalies a punktas, kad galėtų pasinaudoti teise į atskaitą, apmokestinamasis asmuo, kai atskaitoma vadovaujantis 17 straipsnio 2 dalies a punkto nuostatomis, privalo turėti pagal 22 straipsnio 3 dalį išrašytą sąskaitą faktūrą. Pagal to paties straipsnio 2 dalies pirmąją pastraipą „apmokestinamasis asmuo mokestį atskaito iš visos per tam tikrą laikotarpį mokėtinos pridėtinės vertės mokesčio sumos atimdamas visą mokesčio sumą, kurią per tą patį laikotarpį jis įgijo teisę atskaityti, ir gali ta teise pasinaudoti pagal 1 dalies nuostatas". (Pataisytas vertimas)

7 Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 3, 4 ir 5 dalys numato atitinkamai sąskaitų faktūrų išrašymo sąlygas, periodinių deklaracijų pateikimo tvarką ir apmokestinamojo asmens pareigą pateikus kiekvieną periodinę deklaraciją sumokėti neto mokėtino PVM sumą.

8 Minėtos direktyvos 24 straipsnis „Speciali schema smulkiam verslui" 1 dalyje nustato:

„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 bei pasikonsultavusios, kaip numatyta 29 straipsnyje, taikyti supaprastintą procedūrą, pavyzdžiui, vienodą tarifą, apmokestinant ir renkant mokestį, jeigu taip nebus sumažintas mokestis." (Pataisytas vertimas)

9 Be to, minėto 24 straipsnio 2–7 dalys leidžia valstybėms narėms išsaugoti arba įvesti PVM netaikymą arba jo laipsniškas lengvatas apmokestinamiesiems asmenims, kurių metinė apyvarta yra mažesnė nei 5 000 eurų.

Nacionalinės teisės aktai

10 Federacinio finansų ministro įsakymas, susijęs su apskaičiuojant atskaitytinas sumas taikomos vidutinės normos nustatymu tarptautinio keleivių vežimo veiklą vykdančioms užsienio įmonėms (BGBl. II, 166/2002, toliau – Finansų ministro įsakymas), nustato:

„1994 m. *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas), BGBl. 663/1994 (Federacinio įstatymo BGBl. I, 56/2002 redakcija) 14 straipsnio 1 dalies 2 punkto pagrindu yra numatyta:

1 straipsnis. Verslininkai, kurie nacionalinėje teritorijoje neturi nei gyvenamosios vietos (buveinės), nei pastovios gyvenamosios vietos ar veiklos vykdymo vietos ir kurių apyvarta apmokestinamuoju laikotarpiu pagal 1 straipsnio 1 dalies 1 ir 2 punktus yra mažesnė nei 22 000 eurų, gali apskaičiuoti iš atsitiktinių tarptautinio keleivių vežimo paslaugų naudojant ne Austrijoje registruotas motorines ir traukiamas transporto priemones gautos apyvartos atskaitytinas sumas pagal 1994 m. Apyvartos mokesčio įstatymo 12 straipsnį, taikydami vidutinį 10 % tarifą nuo minėtos veiklos gautos apyvartos (1994 m. Apyvartos mokesčio įstatymo 1 straipsnio 1 dalies 1 ir 2 punktai), jei jie už minėtas paslaugas, susijusias su tarptautiniu keleivių vežimu, neišrašo sąskaitų faktūrų pagal 1994 m. Apyvartos mokesčio įstatymo 11 straipsnį.

2 straipsnis. Vidutinis tarifas kompensuoja visas atskaitytinas sumas, susijusias su 1 straipsnyje nurodytomis paslaugomis, susijusiomis su tarptautiniu keleivių vežimu.

3 straipsnis. Jei atskaitytina suma apskaičiuojama pagal 1 straipsnį, verslininkas yra atleidžiamas nuo pareigos vesti apskaitą pagal 1994 m. Apyvartos mokesčio įstatymo 18 straipsnio 2 dalies 5 ir 6 punktus.

4 straipsnis. Šis įsakymas taikomas ūkinėms operacijoms ir įvykiams, įvykusiems po 2002 m. kovo 31 dienos."

Ikiteisminė procedūra

11 Komisija atitinkamai 2000 m. kovo 13 d. ir 2003 m. spalio 17 d. laiškais Austrijos Respublikai nusiuntė oficialų pranešimą ir papildomą oficialų pranešimą, prašydama pastarosios pateikti pastabas per dviejų mėnesių laikotarpį nuo paskutinio iš šių laiškų gavimo dienos.

12 Komisija, susipažinusi su Austrijos Respublikos atsakymu į minėtą laišką, 2004 m. liepos 9 d. priėmė pagrįstą nuomonę, nurodydama šiai valstybei narei per du mėnesius nuo jos gavimo imtis būtinų priemonių, kad į ją būtų tinkamai atsižvelgta. Austrijos institucijos į minėtą pagrįstą nuomonę atsakė 2004 m. rugsėjo 6 d. laišku.

13 Komisija, manydama, kad atsakymas nebuvo patenkinamas, nusprendė pareikšti šį ieškinį.

Dėl ieškinio

Dėl bylos apimties

14 Komisija kaltina Austrijos Respubliką tuo, kad ji Finansų ministro įsakymu pažeidė Šeštosios direktyvos 2, 6 straipsnius, 9 straipsnio 2 dalies b punktą, 17, 18 straipsnius ir 22 straipsnio 3–5 dalis. Minėta valstybė narė grindžia visus savo gynybos argumentus minėtos direktyvos 24 straipsnio 1 dalimi.

15 Taigi, kaip generalinė advokatė tvirtino savo išvados 24–26 punktuose, ne visos Komisijos nurodytos nuostatos yra svarbios jos pareikšto ieškinio atveju. Iš tiesų Šeštosios direktyvos 2, 6 straipsniai, 9 straipsnio 2 dalies b punktas ir 17 straipsnis numato principus, pagal kuriuos turi būti taikomos šios direktyvos 18 ir 22 straipsniuose numatytos procedūrinės sąlygos. Tačiau Komisijos raštuose nėra nurodyta, kaip Finansų ministro įsakymas pažeidė principus, pagal kuriuos paslaugų teikimas yra apmokestinamas PVM (minėtos direktyvos 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 sumokėtą pirkimo PVM iš mokėtino pardavimo PVM, arba tam tikrais atvejais susigrąžinti pirkimo mokestį (17 straipsnis). Atvirkščiai, minėtu įsakymu įdiegta schema preziumuojamas visų šių principų taikymas. Tačiau gali būti, kad ji prieštarauja tos pačios direktyvos 18 ir 22 straipsnių nuostatoms, susijusiomis su PVM nurodymu sąskaitose faktūrose, su jam reikalinga apskaita ir su deklaracijų pateikimu.

16 Todėl, jei Austrijos Respublikos pateikti gynybos pagrindai, kurie grindžiami tik Šeštosios direktyvos 24 straipsnio 1 dalies taikymu minėtai schemai, turėtų būti atmesti, galėtų būti konstatuoti tik Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies a punkto ir 2 dalies bei 22 straipsnio 3–5 punktų pažeidimai.

17 Komisijos pagrindimas apima tris pagrindinius argumentus, kuriais siekiama įrodyti, kad Finansų ministro įsakymų nustatytai nukrypstančiai schemai negali būti taikoma Šeštosios direktyvos 24 straipsnio 1 dalis. Pirmiausia ši schema taikoma įmonėms, kurių metinė apyvarta Austrijoje mažesnė nei 22 000 eurų, o tai neatitinka šioje nuostatoje numatytos sąvokos „smulkus verslas“. Antra, Austrijos Respublika neįrodė, kad tokia schema nelemia mokesčio sumažinimo. Galiausiai minėta nuostata leidžia valstybėms narėms taikyti supaprastintas procedūras, bet joms neleidžia visiškai netaikyti mokesčio atitinkamoms įmonėms.

18 Austrijos Respublika atmeta šiuos prieštaravimus tvirtindama, kad specialią schemą, numatytą Austrijoje neįsisteigusiems verslininkams, kurie vykdo tarptautinio keleivių vežimo veiklą ir kurių metinė apyvarta yra mažesnė nei 22 000 eurų, apima Šeštosios direktyvos 24 straipsnio 1 dalis.

19 Siekiant įvertinti ieškinio pagrįstumą, reikia patikrinti, ar Šeštosios direktyvos 24 straipsnio 1 dalies prasme Finansų ministro įsakyme nustatyta schema gali būti laikoma nustatančia „supaprastintą procedūrą apmokestinant ir renkant mokestį“, jei ji sumažina mokestį ir jei ji taikoma tik „smulkiam verslui“. Šiuo atžvilgiu tam,

kad minėta nuostata būtų netaikoma, pakanka to, jog schema neatitinka bent vieno iš šių kriterijų.

Dėl supaprastintos procedūros apmokestinant ir renkant mokestį

Šalių argumentai

20 Komisija tvirtina, kad Finansų ministro įsakyme nustatyta schema atleidžia atitinkamas įmones nuo pareigos išrašyti sąskaitas faktūras, vesti PVM apskaitą, tai pat vėliau jį deklaruoti ir sumokėti. Kadangi keleivių vežimui taikomas mokesčio tarifas yra 10 % ir leidžiama atskaityti tokį patį procentą, tai lemia, kad, kaip teigia Komisija, mokestinis įsiskolinimas sumažėja iki nulio. Taigi tokia schema nėra supaprastinta procedūra apmokestinant PVM ir jį renkant; ji tolygi neapmokestinimui, kuris viršija tai, ką leidžia Šeštosios direktyvos 24 straipsnio 1 dalis.

21 Kalbant apie argumentą, pagal kurį minėtos schemos nustatyta lengvata sudaro per didelio supaprastinimo formalų aspektą, kuris tolygus neapmokestinimui, Austrijos Respublika teigia, kad Šeštosios direktyvos 24 straipsnio 1 dalis tam nenumato jokio apribojimo. Be to, ji tvirtina, kad ši nuostata suteikia didelę diskreciją, susijusią su vienodo tarifo įvedimu ar kitomis supaprastintomis procedūromis apmokestinant PVM ar jį renkant smulkaus verslo atveju, ir šiuo klausimu nurodo 1988 m. liepos 12 d. Sprendimą *Direct Cosmetics ir Laughtons Photographs* (138/86 ir 139/86, Rink. p. 3937, 41 punktas).

Teisingumo Teismo vertinimas

22 Pirmiausia reikia pažymėti, kad Šeštosios direktyvos 24 straipsnio 1 dalis pripažįsta valstybių narių teisę taikyti specialią schemą smulkiam verslui, tai yra bendros šia direktyva nustatytos schemos išimtis (šiuo klausimu žr. 1998 m. spalio 22 d. Sprendimo *Madgett ir Baldwin*, C-308/96 ir C-94/97, Rink. p. I-6229, 34 punktą). Kaip ir kitos šios direktyvos 25 ir 26 straipsniuose numatytos specialios schemos, minėtame 24 straipsnyje numatyta schema turi būti taikoma tik tiek, kiek tai reikalinga jos tikslui pasiekti (šiuo klausimu žr. 2005 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *Jyske Finans*, C-280/04, Rink. p. I-10683, 35 punktą). Be to, pagal nusistovėjusią teismo praktiką išimtis ar leidžianti nukrypti nuo bendrosios taisyklės nuostata turi būti aiškinama siaurai (2001 m. sausio 18 d. Sprendimas *Komisija prieš Ispaniją*, C-83/99, Rink. p. I-445, 19 punktas ir 2004 m. liepos 15 d. Sprendimas *Harbs*, C-321/02, Rink. p. I-7101, 27 punktas).

23 Be to, priešingai nei tvirtina Austrijos Respublika, iš minėto sprendimo *Direct Cosmetics ir Laughtons Photographs* neturėtų būti darytina išvada, kad valstybės narės turi didelę diskreciją pasirinkdamos supaprastintas apmokestinimo procedūras, kurias jos nusprendžia įtvirtinti PVM srityje. Iš tiesų iš minėto sprendimo 41 punkto yra aišku, kad Teisingumo Teismas jame nagrinėjo tik valstybės narės diskrecijos, kurią turi valstybės narės spręsdamos, ar priimti supaprastintas priemones pagal Šeštosios direktyvos 24 straipsnio 1 dalį, apimtį.

24 Finansų ministro įsakyme nustatyta schema atleidžia verslininkus, vykdančius tarptautinio keleivių vežimo veiklą ir atitinkančius tam tikrus reikalavimus, nuo pareigos vesti PVM apskaitą. Būdami atleisti nuo pareigos išrašyti sąskaitas faktūras, kuriose nurodomas PVM, šie verslininkai Austrijoje realizuotai apyvartai gali taikyti vidutinį tarifą, kuris yra lygus atskaitytinai sumai, bet šiuo atveju, vykstant

susigrąžinimo procedūrai, jie negali remtis kitomis atskaitytinomis sumomis. Tokio atleidimo rezultatas yra tas, kad PVM nei deklaruojamas, nei sumokamas, ir to Austrijos Respublika neginčija.

25 Tačiau Šeštosios direktyvos 24 straipsnio 1 dalis numato, kad valstybės narės gali „taikyti supaprastintą procedūrą, kaip, pavyzdžiui, vienodą tarifą, apmokestinant ir renkant mokestį“. Iš šios nuostatos teksto negalima daryti išvados, kad jos gali visiškai atleisti smulkųjį verslą nuo pareigos mokėti PVM; apmokestinimo procedūros gali būti tik supaprastintos, tačiau neturi būti sudaryta galimybė aptariamų įmonių visiškai neapmokestinti PVM. Be to, tokio atleidimo, koks numatytas Finansų ministro įsakyme, atveju PVM yra nėra renkamas, vadinasi, nebekyla klausimas dėl „rinkimo procedūros“, net ir labai supaprastintos, kurią vis dėlto aiškiai nurodo minėta nuostata. Be to „vienodas tarifas“, pateiktas kaip supaprastintos apmokestinimo procedūros pavyzdys, parodo, kad pagal minėtoje nuostatoje numatytą schemą įmonės iš tikrųjų turi sumokėti PVM. Taigi sąvoka „supaprastinta procedūra“ negali apimti visiško neapmokestinimo PVM ir jo nesurinkimo.

26 Šį išaiškinimą patvirtina Šeštosios direktyvos 24 straipsnio 2–5 dalys, t. y. nuostatos, kurios aiškiai nurodo valstybių narių galimybę „netaikyti mokesčio“, nors šios frazės nėra šio straipsnio 1 dalyje. Tokios nuorodos nebuvimas reiškia, kad mokesčio netaikymas nėra viena iš supaprastintų apmokestinimo procedūrų, kurias valstybės narės gali įgyvendinti pagal minėtą 1 dalį.

27 Iš minėtų pastebėjimų yra aišku, kad Finansų ministro įsakymu nustatyta schema viršija valstybių narių įgaliojimus, kuriuos jos turi taikydamos Šeštosios direktyvos 24 straipsnio 1 dalį, nes ji nenustato „supaprastintos procedūros apmokestinant ir renkant mokestį", bet atleidžia atitinkamas įmones nuo pareigos deklaruoti ir sumokėti PVM. Esant šioms aplinkybėms, nebereikia išnagrinėti kitų Komisijos argumentų pagrįstumo tam, kad, priešingai nei teigia Austrijos Respublika, būtų įrodyta, jog minėta schema nepateisinama atsižvelgiant į minėtą nuostatą.

28 Todėl ši schema turi būti laikoma prieštaraujančia Šeštosios direktyvos nuostatoms.

29 Todėl reikia konstatuoti, kad leidusi Austrijoje neįsisteigusiems apmokestinamiesiems asmenims, vykdantiems keleivių vežimo veiklą šioje valstybėje narėje, nepateikti mokesčio deklaracijos ir nemokėti neto PVM sumos, jei jų šioje valstybėje narėje realizuota metinė apyvarta yra mažesnė nei 22 000 eurų, laikant, kad šiuo atveju mokėtino PVM suma yra lygi atskaitytinai PVM sumai, o supaprastintos tvarkos taikymui nustačiusi sąlygą dėl minėto mokesčio nenurodymo sąskaitose faktūrose ar kituose joms lygiaverčiuose dokumentuose, Austrijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies a punktą ir 2 dalį, taip pat pagal 22 straipsnio 3–5 dalis.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

30 Pagal Procedūros reglamento 69 straipsnio 2 dalį pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti bylinėjimosi išlaidas, jei laimėjusi šalis to prašė. Kadangi Komisija prašė priteisti bylinėjimosi išlaidas ir Austrijos Respublika pralaimėjo bylą, pastaroji turi jas padengti.

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

1. **Leidusi Austrijoje neįsisteigusiems apmokestinamiesiems asmenims, vykdantiems keleivių vežimo veiklą šioje valstybėje narėje, nepateikti mokesčio deklaracijos ir nemokėti neto PVM sumos, jei jų šioje valstybėje narėje realizuota metinė apyvarta yra mažesnė nei 22 000 eurų, laikant, kad šiuo atveju mokėtino mokesčio suma yra lygi atskaitytinai mokesčio sumai, o supaprastintos tvarkos taikymui nustačiusi sąlygą dėl minėto mokesčio nenurodymo sąskaitose faktūrose ar kituose joms lygiaverčiuose dokumentuose, Austrijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 18 straipsnio 1 dalies a punktą ir 2 dalį, taip pat pagal 22 straipsnio 3–5 dalis.**

2. **Atmesti likusią ieškinio dalį.**

3. Priteisti iš Austrijos Respublikos bylinėjimosi išlaidas.

Parašai.