TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS

2010 m. spalio 26 d.*

Byloje C-97/09

dėl *Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien* (Austrija) 2009 m. kovo 4 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2009 m. kovo 10 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Ingrid Schmelz

prieš

Finanzamt Waldviertel,

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas V. Skouris, kolegijų pirmininkai A. Tizzano, J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot bei A. Arabadjiev (pranešėjas), teisėjai E. Juhász, G. Arestis, A. Borg Barthet, M. Ilešič, P. Lindh, T. von Danwitz ir C. Toader,

* Proceso kalba: vokiečių.

generalinė advokatė J. Kokott,
posėdžio sekretorius K. Malacek, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2010 m. balandžio 13 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— Austrijos vyriausybės, atstovaujamos C. Pesendorfer ir J. Bauer,

— Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos C. Blaschke ir J. Möller,

— Graikijos vyriausybės, atstovaujamos M. Tassopoulou ir K. Georgiadis bei I. Bakopoulos,

— Europos Sąjungos Tarybos, atstovaujamos A.-M. Colaert ir J.-P. Hix,

— Europos Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou ir B.-R. Killmann,

susipažinęs su 2010 m. birželio 17 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 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; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 2006 m. vasario 14 d. Tarybos direktyva 2006/18/EB (OL L 51, p. 12) (toliau – Šeštoji direktyva), 24 straipsnio 3 dalies bei 28i straipsnio ir 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1, toliau – PVM direktyva) 283 straipsnio 1 dalies c punkto galiojimu EB 12, 43 bei 49 straipsnių ir vienodo požiūrio principų atžvilgiu. Šis prašymas taip pat susijęs su Šeštosios direktyvos 24 straipsnio 2 dalies ir PVM direktyvos 287 straipsnio išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant bylą tarp Vokietijoje gyvenančios Vokietijos pilietės I. Schmelz ir *Finanzamt Waldviertel* (toliau – *Finanzamt*) dėl *Finanzamt* parengto pranešimo apie mokėtiną apyvartos mokestį, kurį tariamai turi mokėti I. Schmelz už 2006 ir 2007 metų laikotarpius nuo savo pajamų, kurias gavo nuomodama Austrijoje esantį butą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisės aktai

Šeštoji direktyva

3 Pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktą valstybės narės nuo mokesčio atleidžia nekilnojamojo turto lizingą ar nuomą.

4 Šeštosios direktyvos specialiąsias schemas reglamentuojančioje XIV antraštinėje dalyje esančio 24 straipsnio „Speciali schema smulkiam verslui“ 2 dalies a ir b punktai iš esmės valstybėms narėms leidžia įtvirtinti atleidimą nuo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) arba, jei toks yra, toliau jį taikyti apmokestinamiesiems asmenims, kurių metinė apyvarta ne didesnė negu 5 000 Europos apskaitos vienetų nacionaline valiuta pagal keitimo kursą tos dienos, kai priimta Šeštoji direktyva.

5 Pagal Akto dėl Austrijos Respublikos, 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 IX dalies „Mokesčiai“ 2 punkto c papunktį taikydama Šeštosios direktyvos 24 straipsnio 2–6 dalis Austrijos Respublika gali atleisti nuo pridėtinės vertės mokesčio apmokestinamuosius asmenis, kurių metinė apyvarta yra mažesnė kaip 35 000 eurų nacionaline valiuta.

6 Šeštosios direktyvos 24 straipsnio 3 dalyje nustatyta:

„Mokestis netaikomas <...> smulkaus verslo subjektų tiekiamoms prekėms ir teikiamoms paslaugoms.

Valstybės narės gali tam tikriems sandoriams netaikyti 2 dalyje numatytų priemonių. <...>.“

7 Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalies j punkte nurodyta: „Austrijos Respublika gali taikyti vieną iš dviejų sumažintų tarifų, kurie nustatyti 12 straipsnio 3 dalies a punkto trečiajame papunktyje [trečioje pastraipoje] dėl nekilnojamojo turto, kuris bus naudojamas kaip gyvenamoji vieta, nuomos, nustatant ne mažesnį kaip 10 % tarifą“.

8 Šeštosios direktyvos 28i straipsniu „Speciali schema mažoms įmonėms“ jos 24 straipsnio 3 dalis buvo papildyta tokia pastraipa:

„Bet kuriuo atveju <...> apmokestinamojo asmens, kuris yra įsteigtas ne atitinkamos šalies teritorijoje, tiekiamos prekės ir teikiamos paslaugos neatleidžiamos nuo pridėtinės vertės mokesčio pagal šio straipsnio 2 dalį.“

PVM direktyva

9 Pagal PVM direktyvos 135 straipsnio pirmos pastraipos l punktą valstybės narės neapmokestina nekilnojamojo turto lizingo ar nuomos.

10 PVM direktyvos 117 straipsnio 2 dalyje nustatyta, jog Austrijos Respublika „gali taikyti vieną iš dviejų 98 straipsnyje nurodytų lengvatinių tarifų gyvenamosios paskirties nekilnojamojo turto nuomai, jei šis tarifas nėra mažesnis nei 10 %“.

11 Pagal PVM direktyvos 272 straipsnio 1 dalies d punktą valstybės narės gali „apmokestinamuosius asmenis, kuriems taikomas 282–292 straipsniuose numatytas smulkiojo verslo įmonių atleidimas nuo PVM“, atleisti nuo tam tikrų ar visų 2 skyriuje („Registravimasis“), 3 skyriuje („Sąskaita faktūra“), 4 skyriuje („Apskaita“), 5 skyriuje („Deklaracijos“) ir 6 skyriuje („Sumuojančios ataskaitos“) nurodytų prievolių.

12 PVM direktyvos XII antraštinėje dalyje „Specialios schemos“ yra 1 skyrius „Speciali smulkaus verslo įmonėms skirta schema“. Pagal šio 1 skyriaus 1 skirsnyje „Supaprastintos PVM apskaičiavimo ir rinkimo procedūros“ esantį 281 straipsnį „valstybės narės, kurios dėl smulkaus verslo įmonių veiklos ar struktūros ypatumų gali susidurti su sunkumais taikydamos įprastas PVM procedūras šioms įmonėms, apskaičiuodamos ir rinkdamos PVM gali <...> taikyti supaprastintas procedūras <...>“.

13 PVM direktyvos minėto 1 skyriaus 2 skirsnyje „Neapmokestinimas PVM arba laipsniškos lengvatos“ esančiame 282 straipsnyje nurodyta: „šiame skirsnyje numatyti neapmokestinimo atvejai ir laipsniškos mokesčio lengvatos taikomos, kai prekes tiekia ir paslaugas teikia smulkaus verslo įmonės“.

14 PVM direktyvos tame pačiame 2 skirsnyje esančiame 283 straipsnio 1 dalies c punkte nurodyta: šiame skirsnyje numatytos procedūros netaikomos „prekių tiekimui ar paslaugų teikimui, kai prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsisteigęs valstybėje narėje, kurioje jis turi prievolę sumokėti PVM“.

15 Pagal PVM direktyvos 287 straipsnį „valstybės narės, kurios į ES įstojo po 1978 m. sausio 1 d., gali nuo mokesčio atleisti apmokestinamuosius asmenis, kurių metinė apyvarta yra ne didesnė kaip toliau pateiktoms sumoms lygiavertė suma nacionaline valiuta pagal jų įstojimo dienos valiutų perskaičiavimo kursą“. Austrijos Respublikai buvo nustatyta 35 000 eurų suma.

16 PVM direktyvos 288 straipsnyje nurodyta:

„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) sandorių, 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 sandorių, 135 straipsnio 1 dalies b–g punktuose nurodytų finansinių sandorių ir draudimo paslaugų, jei šie sandoriai nėra pagalbiniai, vertė.

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

17 Pagal PVM direktyvos 411 ir 413 straipsnius PVM direktyva, be kita ko, buvo panaikinta Šeštoji direktyva ir ji įsigaliojo 2007 m. sausio 1 dieną.

Nacionalinės teisės aktai

18 Pagal pagrindinės bylos faktinėms bylos aplinkybėms taikytiną 1994 m. Apyvartos mokesčio įstatymo (*Umsatzsteuergesetz*, 1994, BGBl. 663/1994, toliau – 1994 m. *UStG*) 6 straipsnio 1 dalies redakciją nekilnojamojo turto nuoma neapmokestinama, išskyrus, be kita ko, gyvenamosios paskirties nekilnojamojo turto nuomą.

19 Pagrindinės bylos faktinėms bylos aplinkybėms taikytinoje 1994 m. *UStG* 6 straipsnio 1 dalies 27 punkto redakcijoje buvo numatyta, kad neapmokestinami „smulkiųjų verslininkų sandoriai“. Smulkiuoju verslininku laikomas nacionalinėje teritorijoje gyvenantis ar buveinę turintis verslininkas, kurio apyvarta iš sandorių pagal 1 straipsnio 1 dalies 1 ir 2 punktus apmokestinimo laikotarpiu neviršija 22 000 eurų“ 2006 m., o 2007 m. – 30 000 eurų.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

20 I. Schmelz yra Vokietijoje gyvenanti Vokietijos pilietė. Jai nuosavybės teise priklauso būstas Austrijoje, kurį ji nuomoja už 330 eurų mėnesinį nuomos mokestį ir komunalinius mokesčius.

21 Manydama, kad kaip smulkiojo verslo įmonės eksploatuotoja ji atleidžiama nuo apyvartos mokesčio pagal 1994 m. *UStG* 6 straipsnio 1 dalies 27 punktą, I. Schmelz už minėtą nuomą neišdavė sąskaitos faktūros, kurioje būtų nurodytas šis mokestis.

22 *Finanzamt* mano: kadangi I. Schmelz neturi gyvenamosios vietos ar buveinės Austrijoje, ji negali pasinaudoti smulkiojo verslo įmonėms taikomu atleidimu nuo mokesčio. Todėl nustačiusi, kad I. Schmelz iš nuomos Austrijoje realizuota grynoji apyvarta sudarė 5 890,90 eurų 2006 m. ir 5 936,37 eurų 2007 m., atitinkamai 2008 m. birželio 19 d. ir lapkričio 17 d. *Finanzamt* parengė du pranešimus apie mokėtiną mokestį, kuriuose nurodė, kad I. Schmelz privalo sumokėti atitinkamai 334,93 eurų ir 316,15 eurų dydžio apyvartos mokestį.

23 Paskui dėl šių pranešimų I. Schmelz pateikė skundą *Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien*. Šis teismas, pateikdamas papildomą informaciją, patikslino, jog I. Schmelz 2009 m. kovo 10 d. deklaracijoje nurodė, kad pagrindinėje byloje aptariamais metais ji Europos Sąjungos teritorijoje nerealizavo jokios kitos apyvartos.

24 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas visų pirma mano, kad *Finanzamt* sprendimai dėl apmokestinimo atitinka nacionalinę teisę, o ši atitinka tiek Šeštosios direktyvos, tiek PVM direktyvos nuostatas, ir, antra, pažymi, kad Austrijoje

reziduojantis asmuo, kitaip nei I. Schmelz, gali kaip smulkiojo verslo įmonė pasinaudoti atleidimu nuo apyvartos mokesčio.

25 Todėl *Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien*, kyla abejonių dėl šių direktyvų atitikties diskriminacijos draudimams, išplaukiantiems iš pirminės teisės, t. y. EB 12, 43 ir 49 straipsnių, bei bendrajam Sąjungos teisės vienodo požiūrio principui.

26 Kilus abejonių dėl to, ar smulkiojo verslo įmones nuo kitų įmonių skirianti apyvartos suma apima vienoje atitinkamoje valstybėje narėje realizuotą apyvartą, ar turi būti atsižvelgta į visoje Sąjungos teritorijoje realizuotą apyvartą, *Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien*, nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar frazė „bei apmokestinamojo asmens, kuris yra įsteigtas ne atitinkamos šalies teritorijoje, tiekiamos prekės ir teikiamos paslaugos“, įtvirtinta <..> [Šeštosios direktyvos] 24 straipsnio 3 dalyje ir 28i straipsnyje, <...> ir šią nuostatą į nacionalinę teisę perkelianti schema pažeidžia [EB] sutartį <...> ir visų pirma diskriminacijos draudimą (EB 12 straipsnis), įsisteigimo laisvę (EB 43 ir paskesni straipsniai), paslaugų judėjimo laisvę (EB 49 ir paskesni straipsniai) arba [Sąjungos] pagrindines teises ([Sąjungos] teisės lygybės principui), nes ši nuostata lemia, kad atitinkamoje šalyje neįsisteigę Sąjungos piliečiai negali pasinaudoti Šeštosios direktyvos 24 straipsnio 2 dalyje (speciali schema smulkiajam verslui) numatytu atleidimu nuo mokesčio, o atitinkamoje šalyje įsisteigę Sąjungos piliečiai gali juo pasinaudoti, jeigu atitinkama valstybė narė, laikydamasi direktyvos, atleidžia smulkųjį verslą nuo mokesčio?

2. Ar frazė „prekių tiekimui ar paslaugų teikimui, kai prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsisteigęs valstybėje narėje, kurioje jis turi prievolę sumokėti PVM“, įtvirtinta [PVM] direktyvos <...> 283 straipsnio 1 dalies c punkte, ir šią nuostatą į nacionalinę teisę perkelianti schema pažeidžia [EB] sutartį <...> ir visų pirma diskriminacijos draudimą (EB 12 straipsnis), įsisteigimo laisvę (EB 43 ir paskesni straipsniai), paslaugų judėjimo laisvę (EB 49 ir paskesni straipsniai) arba [Sąjungos] pagrindines teises ([Sąjungos] teisės lygybės principui), nes ši nuostata lemia, kad atitinkamoje valstybėje narėje neįsisteigę Sąjungos piliečiai negali pasinaudoti Pridėtinės vertės mokesčio sistemos direktyvos 282 ir paskesniuose straipsniuose (speciali schema smulkiajam verslui) numatytu atleidimu nuo mokesčio, o atitinkamoje valstybėje narėje įsisteigę Sąjungos piliečiai gali juo pasinaudoti, jeigu atitinkama valstybė, laikydamasi [PVM] direktyvos, atleidžia smulkųjį verslą nuo mokesčio?

3. Jeigu būtų teigiamai atsakyta į pirmąjį klausimą: ar frazė „bei apmokestinamojo asmens, kuris yra įsteigtas ne atitinkamos šalies teritorijoje, tiekiamos prekės ir teikiamos paslaugos“, įtvirtinta Šeštosios direktyvos 24 straipsnio 3 dalyje ir 28i straipsnyje, yra negaliojanti EB 234 straipsnio pirmos pastraipos b punkto prasme?

4. Jeigu būtų teigiamai atsakyta į antrąjį klausimą: ar frazė „prekių tiekimui ar paslaugų teikimui, kai prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsisteigęs valstybėje narėje, kurioje jis turi prievolę sumokėti PVM“, įtvirtinta [PVM] direktyvos 283 straipsnio 1 dalies c punkte, yra negaliojanti EB 234 straipsnio pirmos pastraipos b punkto prasme?

5. Jeigu būtų teigiamai atsakyta į trečiąjį klausimą: ar „metinę apyvartą“, nurodytą [Akto dėl Austrijos Respublikos, Suomijos Respublikos ir Švedijos Karalystės stojimo sąlygų ir sutarčių, kuriomis yra grindžiama Europos Sąjunga, pritaikomųjų pataisų] XV priedo IX dalies „Mokesčiai“ 2 punkto c papunktyje arba Šeštosios

direktyvos 24 straipsnyje, reikia suprasti kaip per vienus metus atitinkamoje valstybėje narėje, kurioje prašoma leisti pasinaudoti schema smulkiajam verslui, pasiektą apyvartą, ar kaip per vienus metus visoje Sąjungos teritorijoje verslininko pasiektą apyvartą?

6. Jeigu būtų teigiamai atsakyta į ketvirtąjį klausimą: ar „metinę apyvartą“, nurodytą [PVM] direktyvos 287 straipsnyje, reikia suprasti kaip per vienus metus atitinkamoje valstybėje narėje, kurioje prašoma leisti pasinaudoti schema smulkiajam verslui, pasiektą apyvartą, ar kaip per vienus metus visoje [Sąjungos] teritorijoje verslininko pasiektą apyvartą?“

Dėl prejudicinių klausimų priimtinumo

27 Europos Sąjungos Taryba mano, kad užduodamas prejudicinius klausimus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas neturėjo visos reikalingos informacijos klausimui dėl I. Schmelz įsisteigimo vietos išspręsti. Tik vėliau tapo aišku, kad ieškovė pagrindinėje byloje nevykdė jokios ekonominės veiklos Vokietijoje, todėl ten nebuvo laikoma PVM apmokestinamuoju asmeniu. Kadangi vienintelė PVM apmokestinama veikla, kurią vykdė I. Schmelz, buvo Austrijoje esančio buto nuoma fiziniams asmenims, Taryba mano, jog galima laikyti, kad ji įsisteigusi Austrijoje. Todėl neįrodyta, kad prejudiciniai klausimai būtų svarbūs pagrindinėje byloje kilusiam ginčui išspręsti.

28 Šiuo klausimu reikia priminti, kad vykstant EB 234 straipsnyje numatytai procedūrai tik bylą nagrinėjantis nacionalinis teismas, kuris atsakingas už sprendimo priėmimą, atsižvelgdamas į konkrečias bylos aplinkybes, turi įvertinti tiek prejudicinio sprendimo reikalingumą savo sprendimui priimti, tiek Teisingumo Teismui pateikiamų klausimų svarbą. Todėl iš principo Teisingumo Teismas turi priimti sprendimą tuo atveju, kai pateikiami klausimai yra susiję su Sąjungos teisės išaiškinimu ir (arba) galiojimu (šiuo klausimu žr. 1995 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Bosman*, C-415/93, Rink. p. I-4921, 59 punktą bei 2010 m. kovo 18 d. Sprendimo *Alassini ir kt.*, C-317/08–C-320/08, Rink. p. I-2213, 25 punktą).

29 Be to, Teisingumo Teismas gali atmesti nacionalinio teismo pateiktą prašymą priimti prejudicinį sprendimą tik tuomet, kai akivaizdu, jog prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas visiškai nesusijęs su pagrindinės bylos aplinkybėmis arba dalyku, kai problema hipotetinė arba kai Teisingumo Teismas neturi faktinės arba teisinės informacijos, būtinos naudingai atsakyti į pateiktus klausimus (minėto Sprendimo *Alassini ir kt.* 26 punktas).

30 Be to, iš EB 234 straipsnio antros pastraipos aišku, kad nacionalinis teismas sprendžia, kokioje bylos stadijoje tinkamiausia Teisingumo Teismui pateikti prejudicinį klausimą (1981 m. kovo 10 d. Sprendimo *Irish Creamery Milk Suppliers Association ir kt.*, 36/80 ir 71/80, Rink. p. 735, 5 punktas bei 2007 m. balandžio 17 d. Sprendimo *AGM-COS.MET*, C-470/03, Rink. p. I-2749, 45 punktas).

31 Nagrinėjamu atveju netgi darant prielaidą, kad informacija, kurią prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui pateikė I. Schmelz, yra teisinga, tai visiškai nereiškia, kad prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas akivaizdžiai visiškai nesusijęs su pagrindinės bylos aplinkybėmis arba dalyku ar kad problema hipotetinė. Kaip per teismo posėdį pažymėjo Austrijos vyriausybė, tai, kad vienintelė I. Schmelz

vykdoma apmokestinama veikla yra jos buto nuoma, nereiškia, jog Austrijos valdžios institucijos gali laikyti, kad ji įsisteigusi Austrijoje.

32 Iš to darytina išvada, kad reikia atsakyti į *Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien* užduotus prejudicinius klausimus.

Dėl prejudicinių klausimų

33 Savo tarpusavyje susijusiais prejudiciniais klausimais, kuriuos dėl sąsajos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 24 straipsnio 3 dalis bei 28i straipsnis ir PVM direktyvos 283 straipsnio 1 dalies c punktas tiek, kiek pagal juos valstybės narės gali jų teritorijoje įsteigtas smulkiojo verslo įmones atleisti nuo PVM šioms prarandant teisę į atskaitą, tačiau tokia galimybė nesuteikiama kitose valstybėse narėse įsteigtų smulkiojo verslo įmonių atžvilgiui atžvilgiu, atitinka EB 12, 43 ir 49 straipsnius bei bendrąjį vienodo požiūrio principą.

34 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat klausia, ar sąvoka „metinė apyvarta“, nurodyta Šeštosios direktyvos 24 ir 24a straipsniuose bei PVM direktyvos 284–287 straipsnyje, apima per vienus metus valstybėje narėje, kurioje prašoma leisti pasinaudoti atleidimu nuo PVM, realizuotą apyvartą, ar per vienus metus visoje Sąjungos teritorijoje įmonės realizuotą apyvartą.

Dėl taikytinos laisvės

35 Kalbėdamas apie pagrindinės byloms aplinkybėms taikytiną laisvę, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo įsisteigimo laisvę ir laisvę teikti paslaugas.

36 Visų pirma įsisteigimo laisvė, kurią EB 43 straipsnis pripažįsta Sąjungos piliečiams ir kuri apima jų teisę imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos bei ja verstis, taip pat steigti ir valdyti įmones tomis pačiomis sąlygomis, kurios įsisteigimo valstybės narės teisės aktuose yra nustatytos jos pačios subjektams, remiantis EB 48 straipsniu, apima bendrovių, įsteigtų vadovaujantis valstybės narės teisės aktais ir Europos Sąjungoje turinčių savo pagrindinę buveinę, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą, teisę vykdyti savo veiklą atitinkamoje valstybėje narėje per dukterinę bendrovę, filialą ar atstovybę (2006 m. rugsėjo 14 d. *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, Rink. p. I-8203, 17 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

37 Pagal Teisingumo Teismo praktiką „verslo vietos“ sąvoka Sutartyje yra labai plati sąvoka, reiškianti galimybę Sąjungos piliečiui nuolat ir nenutrūkstamai dalyvauti kitos valstybės narės nei jo kilmės valstybė ekonominiame gyvenime ir iš to gauti naudos, taip skatinant ekonominę ir socialinę tarpusavio sąveiką Sąjungoje savarankiško darbo srityje (minėto Sprendimo *Centro di Musicologia Walter Stauffer* 18 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

38 Tačiau tam, kad būtų galima taikyti nuostatas, susijusias su įsisteigimo teise, iš esmės reikia, kad būtų užtikrintas nuolatinis buvimas priimančiojoje valstybėje narėje ir įgyto ar turimo nekilnojamojo turto valdymas būtų aktyvus (minėto Sprendimo *Centro di Musicologia Walter Stauffer* 19 punktas). Reikia, kad tokį nuolatinį buvimą būtų galima konstatuoti remiantis objektyviais ir patikrintinais įrodymais, susijusiais,

be kita ko, su atitinkamu fiziniu patalpų, personalo ir įrangos egzistavimo laipsniu (šiuo klausimu žr. 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Rink. p. I-7995, 67 punktą).

39 Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo aprašytų faktinių aplinkybių matyti, kad I. Schmelz neatitinka šių sąlygų.

40 Todėl nuostatos, reglamentuojančios įsisteigimo laisvę, netaikytinos esant tokioms aplinkybėms, kokios yra pagrindinėje byloje.

41 Toliau, kalbant apie laisvą paslaugų teikimą, pirma, pažymėtina, kad nekilnojamojo turto nuoma laikoma atlygintinai teikiama paslauga EB 50 straipsnio pirmos pastraipos prasme (2010 m. liepos 15 d. Sprendimo *Hengartner ir Gasser*, C-70/09, Rink. p. I-7233, 32 punktas). Antra, tai, kad I. Schmelz keletą metų nuomoja Austrijoje esantį butą, nedraudžia taikyti EB 49 straipsnio.

42 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nusprendė, kad paslaugos sąvoka Sutarties prasme gali apimti įvairiausias paslaugas, įskaitant tas, kurios teikiamos pakankamai ilgą laiką ar net kelerius metus. Sutartyje nėra nė vienos nuostatos, leidžiančios abstrakčiai nustatyti trukmę ar dažnumą, nuo kurių tam tikros paslaugos ar paslaugos rūšies teikimas kitoje valstybėje narėje nebegalėtų būti laikomas paslaugų teikimu Sutarties prasme (2003 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Schnitzer*, C-215/01, Rink. p. I-14847, 30 ir 31 punktai).

43 Iš to, kas išdėstyta, darytina išvada, kad I. Schmelz vykdomą nuomos veiklą apima laisvė teikti paslaugas pagal EB 49 straipsnį.

44 Galiausiai, kalbant apie tai, ar EB 12 straipsnis, kuriame įtvirtinamas bendrasis bet kokios diskriminacijos dėl pilietybės draudimo principas, taikomas pagrindinės bylos aplinkybėms, reikėtų priminti, jog ši nuostata savarankiškai taikoma tik tose Sąjungos teisės reglamentuojamose srityse, kurioms Sutartyje nenumatyta specialių nediskriminavimo taisyklių (2010 m. sausio 21 d. Sprendimo *SGI*, C-311/08, Rink. p. I-487, 31 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

45 EB 49 straipsnyje, kuris, kaip konstatuota šio sprendimo 43 punkte, taikomas pagrindinėje byloje, numatytos tokios specialios nediskriminavimo taisyklės. Todėl EB 12 straipsnis netaikomas pagrindinės bylos aplinkybėms.

Dėl laisvės teikti paslaugas ribojimo buvimo

46 Iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad visos Sutarties nuostatos, susijusios su laisvu asmenų judėjimu, yra skirtos sudaryti Sąjungos piliečiams palankesnes sąlygas verstis bet kokios rūšies profesine veikla Europos Sąjungoje ir draudžia priemones, kurios sudarytų nepalankesnes sąlygas piliečiams, norintiems užsiimti ekonomine veikla kitoje valstybėje narėje (minėto Sprendimo *Bosman* 94 punktas ir 2009 m. lapkričio 19 d. Sprendimo *Filipiak*, C-314/08, Rink. p. I-11049, 58 punktas).

47 Šiuo klausimu svarbu priminti, kad pagal EB 49 straipsnį reikalaujama panaikinti bet kokius laisvės teikti paslaugas apribojimus, jeigu jie gali užkirsti kelią, trukdyti ar padaryti mažiau patrauklią kitoje valstybėje narėje įsteigto paslaugų teikėjo veiklą (šiuo klausimu žr. 2010 m. liepos 1 d. Sprendimo *Dijkman ir Dijkman-Lavaleije*, C-233/09, Rink. p. I-6649, 23 punktą bei jame nurodytą teismo praktiką).

48 Iš teismo praktikos taip pat matyti, kad EB straipsniu draudžiama ne tik atvira diskriminacija dėl pilietybės, bet ir bet kokios paslėptos diskriminacijos formos, kurios, taikant kitus skyrimo kriterijus, sukelia tokių pačių pasekmių. Taip, pavyzdžiui, yra priemonės, kuri diferencijuoja asmenis pagal rezidavimo kriterijų, atveju, kai kyla grėsmė, kad ji daugiausia neigiamai paveiks kitų valstybių narių piliečius, nes nerezidiuojantys dažniausiai neturi tos valstybės pilietybės (žr. 2003 m. sausio 16 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją*, C-388/01, Rink. p. I-721, 13 ir 14 punktus bei juose nurodytą teismo praktiką).

49 EB 49 straipsniu draudžiami apribojimai egzistuoja, be kita ko, tada, kai mokesčių teisės nuostatos, taikomos ekonominei veiklai, vykdomai už valstybės ribų, yra mažiau palankios už nuostatas, taikomas ekonominei veiklai, vykdomai šios valstybės narės teritorijoje (žr. minėto Sprendimo *Filipiak* 62 punktą).

50 Be to, reikėtų pabrėžti, kad laisvės teikti paslaugas apribojimų draudimas taikomas ne tik nacionalinėms priemonėms, bet ir Sąjungos institucijų priemonėms (pagal analogiją, kiek tai susiję su laisvu prekių judėjimu, žr. 1997 m. birželio 25 d. Sprendimo *Kieffer ir Thill*, C-114/96, Rink. p. I-3629, 27 punktą bei jame nurodytą teismo praktiką).

51 Nagrinėjamu atveju Šeštosios direktyvos 24 straipsnio 3 dalimi bei 28i straipsniu ir PVM direktyvos 283 straipsnio 1 dalies c punktu leidžiama valstybėms narėms jų teritorijoje įsteigtas smulkiojo verslo įmones atleisti nuo PVM, šioms prarandant teisę į atskaitą, tačiau nesuteikiama tokia galimybė kitose valstybėse narėse įsteigtų smulkiojo verslo įmonių atžvilgiu.

52 Iš to darytina išvada, kad kai valstybė narė smulkiojo verslo įmonėms numato atleidimą nuo PVM, šios valstybės teritorijoje įsteigtos tokios įmonės gali teikti savo paslaugas palankesnėmis sąlygomis nei ne toje teritorijoje įsteigtos smulkiojo verslo įmonės, nes pagal minėtas nuostatas valstybėms narėms draudžiama minėtą atleidimą nuo mokesčio taikyti pastarosioms įmonėms.

53 Nagrinėjamu atveju iš pirmesniame punkte padarytos išvados išplaukia, kad neleidžiant ne Austrijos teritorijoje įsteigtoms smulkiojo verslo įmonėms pasinaudoti atleidimu nuo PVM, šioms įmonėms tampa mažiau patrauklu Austrijoje teikti paslaugas. Todėl tai sudaro laisvės teikti paslaugas apribojimą.

54 Be to, kaip išvados 42–44 ir 83 punktuose pažymėjo generalinė advokatė, viena vertus, dėl tokio apribojimo negalima kaltinti valstybių narių, nes pagal aptariamas direktyvas jos iš tikrųjų gali taikyti atleidimą nuo PVM tik atitinkamose jų teritorijose įsteigtoms smulkiojo verslo įmonėms. Kita vertus, kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje mokėtinas PVM, įsteigtų smulkiojo verslo įmonių galimybės atskaityti už pirkimus sumokėtą mokestį nepakanka kompensuoti to, kad atleidimo nuo PVM schema joms netaikoma, ypač kai tokios smulkiojo verslo įmonės beveik arba iš viso nevykdo apmokestinamų pirkimo sandorių.

55 Tokiomis aplinkybėmis reikia nagrinėti galimą minėto apribojimo pateisinimą.

Dėl pateisinimo

56 Austrijos, Vokietijos bei Graikijos vyriausybės ir Taryba bei Europos Komisija mano, kad laisvės teikti paslaugas apribojimas, kurį sudaro nevienodas smulkiojo verslo įmonių vertinimas pagal tai, ar jos įsteigtos Austrijos teritorijoje, ar ne, pateisinamas būtinybe užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą. Kaip teigia šios vyriausybės ir institucijos, tokią kontrolę veiksmingai gali atlikti tik valstybė narė, kurios teritorijoje įsteigta smulkiojo verslo įmonė.

57 Šiuo klausimu iš teismo praktikos matyti, kad būtinybė užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą yra privalomasis bendrojo intereso pagrindas, galintis pateisinti naudojimosi Sutartimi garantuojamomis judėjimo laisvėmis apribojimą. (2009 m. sausio 27 d. Sprendimo *Persche*, C-318/07, Rink. p. I-359, 52 punktas).

58 Tačiau tam, kad ribojanti priemonė galėtų būti pateisinama, ji turi atitikti proporcingumo principą, t. y. turi būti tinkama užtikrinti ja siekiamo tikslo įgyvendinimą ir neviršyti to, kas būtina šiam tikslui pasiekti (minėto Sprendimo *Persche* 52 punktas).

59 Šiuo klausimu darytina išvada, kad leidimas naudotis atleidimu nuo PVM tik valstybės narės, kuri taiko tą atleidimą, teritorijoje įsteigtoms smulkiojo verslo įmonėms yra tinkamas užtikrinti veiksmingą mokesčių kontrolę, skirtą patikrinti, ar įvykdytos

sąlygos, leidžiančios pasinaudoti minėtu atleidimu, nes iš principo įmonės savo įsisteigimo vietoje saugo su visa jų ekonomine veikla susijusius dokumentus.

60 Todėl į šią bylą įstojusios vyriausybės ir institucijos teisingai mano, kad priimančiajai valstybei narei sunkiai įmanoma veiksmingai kontroliuoti ne minėtoje teritorijoje įsteigtos smulkiojo verslo įmonės vykdomą veiklą, šiai naudojantis laisve teikti paslaugas.

61 Kalbant apie būtinybę šia smulkiojo verslo įmonėms skirta schema leisti naudotis tik atitinkamoje valstybėje narėje įsteigtoms įmonėms, pažymėtina, jog minėtos vyriausybės ir institucijos tvirtina, kad administracinės pagalbos taisyklės, išplaukiančios iš 2003 m. spalio 7 d. Tarybos reglamento (EB) Nr. 1798/2003 dėl administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje, panaikinančio Reglamentą (EEB) Nr. 218/92 (OL L 264, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 392), ir 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvos 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (OL L 336, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 63), negali užtikrinti tinkamo informacijos pasikeitimo.

62 Jos teigia: kadangi smulkiojo verslo įmonėms skirta schema siekiama palengvinti su apmokestinamomis ūkinėmis operacijomis susijusią administracinę naštą, šios įmonės atleidžiamos nuo administracinių su apyvartos mokesčiu susijusių formalumų, vadinasi, įsisteigimo valstybė narė neturi jokių duomenų, kuriuos galėtų perduoti vadovaudamasi Reglamentu Nr. 1798/2003. Jos priduria: kadangi Direktyva 77/799 apima tik su tiesioginiais mokesčiais susijusią informaciją, ji nesuteikia galimybių nei surinkti, nei perduoti informacijos, susijusios su smulkiojo verslo įmonių apyvarta.

63 Šiuo klausimu visų pirma reikia priminti, kad tikslas užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą siekiant kovoti su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu, apie kurio užtikrinimo būtinybę priminta šio sprendimo 57 punkte, negali būti pasiektas, jei nėra tinkamų duomenų. Kita vertus, kaip išvados 33 punkte pažymėjo generalinė advokatė, smulkiojo verslo įmonių schemoje numatytas administravimo supaprastinimas, skirtas sustiprinti smulkiojo verslo įmonių steigimą, veiklą ir konkurencingumą bei išlaikyti protingą santykį tarp administracinių mokesčių kontrolės išlaidų ir tikėtinų mažų mokestinių pajamų.

64 Iš tikrųjų pagal PVM direktyvos 272 straipsnio 1 dalies d punktą valstybės narės gali atleisti smulkiojo verslo įmones nuo visų šios direktyvos 213–271 straipsniuose numatytų formalumų, skirtų informuoti valstybių narių mokesčių institucijas apie jų teritorijoje PVM apmokestinamą veiklą.

65 Todėl, kaip teisingai nurodė Taryba, smulkiojo verslo įmonės paprastai nėra įregistruotos kaip PVM mokėtojos jų įsisteigimo valstybėje narėje ir ši neturi jokių su jų apyvarta susijusių duomenų. Taigi pagrindinėje byloje Vokietijos vyriausybė nurodė, kad I. Schmelz smulkiojo verslo įmonė Vokietijoje nėra įregistruota kaip PVM mokėtoja ir ši valstybė narė neturi jokių su jos apyvarta susijusių duomenų.

66 Dėl Direktyvos 77/799 reikėtų pažymėti, kad pagal jos pirmąjį straipsnį ši direktyva apima informacijos keitimąsi pajamų, kapitalo mokesčių ir draudimo įmokų srityje. Negalima atmesti to, kad informacija, susijusi, be kita ko, su pajamomis, gali suteikti naudingų duomenų ypač tiriant galimą sukčiavimą PVM srityje, tačiau ši informacija neapima PVM apmokestinamos apyvartos.

67 Tokiomis aplinkybėmis vyriausybės ir institucijos, šios bylos šalys, mano, kad Reglamente Nr. 1798/2003 ir Direktyvoje 77/799 numatytos administracinės pagalbos taisyklės negali užtikrinti naudingo duomenų pasikeitimo, kiek tai susiję su atleidimą nuo PVM taikančios valstybės narės teritorijoje veikiančiomis smulkiojo verslo įmonėmis.

68 Be to, tokia informacijos stoka gali būti pašalinta tik įvedus formalumus, kaip antai numatytieji PVM direktyvos 213–271 straipsniuose. Kaip buvo pažymėta šio sprendimo 63 punkte, smulkiojo verslo įmonėms skirta schema siekiama supaprastinti tokioms įmonėms ir mokesčių institucijoms tenkančius formalumus.

69 Iš tikrųjų dėl siekio užtikrinti smulkiojo verslo įmonės kitose valstybėse narėse nei ta, kurioje ji įsteigta, realizuotos apyvartos mokesčių kontrolės veiksmingumą tektų, pirma, smulkiojo verslo įmonėms ir administracinėms institucijoms atlikti sudėtingus formalumus, kurie leistų surinkti svarbius duomenis ir nustatyti galimus piktnaudžiavimo atvejus, ir, antra, įsisteigimo valstybės narės mokesčių institucijoms teikti visoms kitoms Sąjungos valstybių narių mokesčių institucijoms pakartotinius administracinės pagalbos prašymus, skirtus pasikeisti minėtais duomenimis.

70 Reikia pridurti, kad leidimas naudotis atleidimu nuo PVM tik valstybėje narėje, kuri įtvirtino tokį atleidimą, įsteigtiems apmokestinamiesiems asmenims pašalina apmokestinamųjų asmenų, veikiančių keliose valstybėse narėse, kuriose jie neįsisteigę, galimybę išvengti jų veiklai taikomo viso ar dalies apmokestinimo tose valstybėse narėse taikant atleidimą nuo mokesčio, net jeigu minėtų asmenų veikla, vertinama bendrai, objektyviai viršija smulkiojo verslo įmonės veiklos apimtį, o toks mokesčių išvengimas būtų nesuderinamas su būtinybe, nukrypstant nuo apmokestinimo principo, t. y. taikant šį atleidimo nuo mokesčio mechanizmą, skatinti tik smulkiojo verslo įmones.

71 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, atrodo, kad šioje PVM schemos taikymo stadijoje tikslas užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą siekiant kovoti su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu bei smulkiojo verslo įmonėms skirtos schemos tikslas sustiprinti šių įmonių konkurencingumą pateisina, pirma, kad atleidimas nuo PVM būtų taikomas tik valstybės narės, kurioje PVM mokėtinas, teritorijoje įsteigtų smulkiojo verslo įmonių veiklai, ir, antra, metinė apyvarta, į kurią reikia atsižvelgti, apimtų valstybėje narėje, kurioje įmonė įsteigta, realizuotą apyvartą.

72 Tokiomis aplinkybėmis darytina išvada, kad leidimas naudotis atleidimu nuo PVM tik valstybėje narėje, kurioje PVM mokėtinas, įsteigtoms smulkiojo verslo įmonėms neviršija to, kas būtina siekiant užtikrinti šių dviejų tikslų įgyvendinimą.

73 Iš to išplaukia, kad išnagrinėjus klausimus nematyti nė vieno veiksnio, kuris galėtų turėti įtakos Šeštosios direktyvos 24 straipsnio 3 dalies bei 28i straipsnio ir PVM direktyvos 283 straipsnio 1 dalies c punkto atitikčiai EB 49 straipsniui.

74 Galiausiai tiek, kiek prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat klausia, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamos nuostatos atitinka bendrąjį vienodo požiūrio principą, reikia priminti, jog šio sprendimo 53 punkte konstatuota, kad aptariamas nevienodas vertinimas lemia laisvės teikti paslaugas apribojimą. Todėl jis patenka į EB 49 straipsnio taikymo sritį.

75 Tokiomis aplinkybėmis, kaip išvados 75 punkte pažymėjo generalinė advokatė, darytina išvada, kad bendrasis vienodo požiūrio principas netaikytinas savarankiškai.

76 Iš to, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti taip: išnagrinėjus klausimus nematyti nė vieno veiksnio, kuris galėtų turėti įtakos Šeštosios direktyvos 24 straipsnio 3 dalies bei 28i straipsnio ir PVM direktyvos 283 straipsnio 1 dalies c punkto galiojimui EB 49 straipsnio atžvilgiu.

77 Šeštosios direktyvos 24 ir 24 a straipsniai bei PVM direktyvos 284–287 straipsnius reikia aiškinti taip, kad sąvoka „metinė apyvarta“ apima per vienus metus valstybėje narėje, kurioje įmonė įsteigta, realizuotą jos apyvartą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

1. Išnagrinėjus klausimus nematyti nė vieno veiksnio, kuris galėtų turėti įtakos 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, iš dalies pakeistos 2006 m. vasario 14 d. Tarybos direktyva 2006/18/EB, 24 straipsnio 3 dalies bei 28i straipsnio ir 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/

EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 283 straipsnio 1 dalies c punkto galiojimui EB 49 straipsnio atžvilgiu.

2. Direktyvos 77/388, iš dalies pakeistos Direktyva 2006/18, 24 ir 24a straipsnius bei Direktyvos 2006/112 284–287 straipsnius reikia aiškinti taip, kad sąvoka „metinė apyvarta“ apima per vienus metus valstybėje narėje, kurioje įmonė įsteigta, realizuotą jos apyvartą.

Parašai.