

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

E. SHARPSTON

fremsat den 27. april 2006 1(1)

Sag C-128/05

Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber

mod

Republikken Østrig

1. Kommissionen hævder i denne sag, at det er i strid med sjette momsdirektiv(2), at der i Østrig anvendes visse særlige ordninger på virksomheder, som ikke er etableret i denne medlemsstat, og som udfører international personbefordring og kun lejlighedsvis udfører kørsel dér samt har en omsætning i medlemsstaten, som er mindre end 22 000 EUR om året.
2. Ifølge ordningerne skal sådanne transportvirksomheder ikke udstede fakturaer, hvoraf den østrigske moms fremgår, og de skal heller ikke indgive nogen momsangivelser i Østrig. Derimod anses deres indgående moms i denne medlemsstat for at være lig med den dér udgående moms, og virksomhederne er hverken berettigede til fradrag eller tilbagebetaling af det for meget opkrævede beløb.
3. Østrig har gjort gældende, at disse ordninger er omfattet af sjette direktivs artikel 24, som tillader anvendelsen af forenklede regler på mindre virksomheder, forudsat at dette ikke medfører afgiftslettelser.
4. Om denne indsigelse kan tages til følge, afhænger af besvarelsen af tre grundlæggende spørgsmål, nemlig om størrelsen af »mindre virksomheder« skal afgøres isoleret set eller i forhold til virksomhedens omsætning i den omhandlede medlemsstat, om en fritagelse fra de formelle momsmæssige krav kan kvalificeres som »forenklede regler«, og om dette medfører en afgiftslettelse, der således er ulovlig.

De relevante fællesskabsretlige momsbestemmelser

5. I henhold til sjette direktivs artikel 2 pålægges der moms på enhver form for levering af goder og tjenesteydelser, som foretages i en medlemsstat. I medfør af artikel 6 forstås der ved tjenesteydelser enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode.
6. Artikel 9, stk. 2, litra b), bestemmer; at »leveringsstedet for transportydelser er det sted, hvor transporten finder sted, idet der tages hensyn til tilbagelagte strækninger« (3).

7. Artikel 17 og 18 (4) indeholder bestemmelser om fradragsrettens indtræden, omfang samt udøvelse heraf, hvilket tilsammen udgør momssystemets hjørnesten. De relevante bestemmelser kan sammenfattes som følger.

8. I henhold til artikel 17, stk. 1 og 2, er den afgiftspligtige person berettiget til i den afgift, der påhviler ham (den udgående moms), at fradrage den afgift, der er pålagt de goder og tjenesteydelser, som er leveret til ham (den indgående moms), forudsat at de sidstnævnte anvendes i forbindelse med udgående afgiftspligtige transaktioner.

9. Afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i den medlemsstat, hvor den indgående moms erlægges, har på samme betingelser ret til tilbagebetaling af denne afgift i medfør af bestemmelserne i ottende momsdirektivs artikel 17, stk. 3 og 4 (5). I henhold til artikel 1 i ottende direktiv kan der imidlertid kun ske tilbagebetaling til sådanne afgiftspligtige personer, såfremt de derudover ikke har udført afgiftspligtige transaktioner i den omhandlede medlemsstat i den afgiftsperiode, hvor den indgående moms blev pålagt.

10. For at kunne udøve fradragsretten skal afgiftspligtige personer være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 22, stk. 3. Fradraget foretages ved at fratrække hele den fradragsberettigede indgående moms for en afgiftsperiode fra den samlede udgående moms, som skyldes for samme periode (artikel 18, stk. 2).

11. Artikel 22 (6) vedrører de afgiftspligtige personer forpligtelser. Artikel 22, stk. 3, opstiller kravene vedrørende udstedelsen af fakturaer. Artikel 22, stk. 4, opstiller kravene vedrørende regelmæssige momsangivelser, og ifølge artikel 22, stk. 5, skal enhver afgiftspligtig person indbetale hele nettobeløbet af den skyldige moms (dvs. udgående moms minus indgående moms) samtidig med afgivelsen af den periodiske angivelse.

12. Sjette direktivs artikel 24 har overskriften »Særordning for mindre virksomheder«. Artikel 24, stk. 1, bestemmer:

»De medlemsstater, som i forbindelse med anvendelsen af den almindelige merværdiafgiftsordning på mindre virksomheder måtte støde på vanskeligheder som følge af disses virksomhed eller opbygning, kan inden for de begrænsninger og på de betingelser, som de fastsætter – med forbehold af det i artikel 29 foreskrevne samråd – anvende forenklede regler for pålæggelse og opkrævning af afgiften, navnlig i forbindelse med standardsats-ordningerne, uden at dette dog kan medføre afgiftslettelser.«

13. Artikel 24, stk. 2-7, giver desuden medlemsstaterne ret til at opretholde eller indføre afgiftsfritagelser eller gradvise nedsættelser af afgiften for afgiftspligtige personer, hvis årlige omsætning er mindre end 5 000 EUR (7).

14. Artikel 29 bestemmer:

»1. Der nedsættes et rådgivende udvalg vedrørende merværdiafgiften, i det følgende benævnt »udvalget«.

2. Udvalget består af repræsentanter for medlemsstaterne og Kommissionen.

Formanden for udvalget skal være en repræsentant for Kommissionen.

Udvalgets sekretariat varetages af Kommissionens tjenestegrene.

3. Udvalget fastsætter selv sin forretningsorden.

4. Ud over de sager, der i henhold til dette direktiv er undergivet samråd, behandler udvalget spørgsmål, som forelægges det af dets formand, enten på dennes eget initiativ eller efter anmodning fra repræsentanten for en medlemsstat, og som angår anvendelsen af fællesskabsbestemmelserne vedrørende merværdiafgift.«

De omtvistede nationale bestemmelser

15. Kommissionen har anfægtet bestemmelserne i den af forbundsfinansministeren udstedte bekendtgørelse om fastsættelse af standardsatser til beregning af de beløb, som kan fratrækkes af udenlandske virksomheder, der foretager international personbefordring, og som finder anvendelse på transaktioner og begivenheder, der finder sted efter den 31. marts 2002 (8).

16. I henhold til bekendtgørelsens § 1 kan sådanne transportvirksomheder, som ikke har domicil, vedtægtsmæssigt hjemsted, fast forretningssted eller sædvanligt opholdsted i Østrig, og hvis omsætning (i Østrig) er mindre end 22 000 EUR i en afgiftsperiode (9), beregne den fradragsberettigede moms i forhold til deres omsætning ved lejlighedsvis international personbefordring med motorkøretøj eller anhænger, der ikke er registrerede i Østrig, ved at anvende en standardsats på 10% af denne omsætning (10), såfremt de ikke udsteder fakturaer for levering af disse ydelser.

17. I henhold til § 2 anvendes denne standardsats i stedet for alle de beløb, der for den omhandlede transport er fradragsberettigede, og i henhold til § 3 fritager anvendelsen af standardsatsen transportvirksomhederne fra forpligtelsen til at bogføre momsen.

18. Det fremgår af de akter, som er blevet udvekslet under den administrative procedure og vedlagt Kommissionens stævning, at Østrig (forsinket, i første halvdel af 2004) hørte Det Rådgivende Udvalg for Merværdiafgiften, som er nedsat i henhold til sjette direktivs artikel 29, med henblik på at opfylde de formelle høringskrav i artikel 24, stk. 1. Kommissionen udtalte sig negativt i udvalget, og de andre medlemsstater udtalte sig slet ikke. Da udvalget er et rådgivende organ, kan det imidlertid ikke vedtage nogen bindende beslutning.

Parternes påstande

19. Efter en behørig administrativ procedure har Kommissionen i henhold til artikel 226 EF nedlagt påstand om, at Domstolen

– fastslår, at Republikken Østrig har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 2 og 6, artikel 9, stk. 2, litra b), artikel 17 og 18 samt artikel 22, stk. 3-5, i sjette direktiv, da den tillader afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i Østrig, men som udfører personbefordring dér, ikke at indgive afgiftsangivelse eller betale merværdiafgiftens nettobeløb, når deres opnåede årlige omsætning i Østrig er mindre end 22 000 EUR, hvorved det skyldige merværdiafgiftsbeløb antages at være lig med den fradragsberettigede merværdiafgift, og gør anvendelsen af de forenklede regler afhængig af, at den østrigske merværdiafgift ikke anføres på henholdsvis fakturaerne eller de dokumenter, der træder i stedet for disse, og

– pålægger Republikken Østrig at betale sagens omkostninger.

20. Østrig påstår søgsmålet forkastet og Kommissionen pålagt at betale sagens omkostninger.

21. Der er ikke begæret afholdelse af retsmøde, som således ikke har fundet sted.

Retlig vurdering

Omfanget af det påståede traktatbrud

22. Østrig har ikke fremført nogen argumenter til støtte for den omtvistede bekendtgørelses forenelighed med sjette direktivs artikel 2 og 6, artikel 9, stk. 2, litra b), artikel 17 og 18 samt artikel 22, stk. 3-5. Til støtte for bekendtgørelsen henviser Østrig udelukkende til artikel 24, stk. 1.

23. Under disse omstændigheder kan et mere formelt synspunkt føre til den antagelse, at der bevisligt foreligger en overtrædelse (på grund af Østrigs indirekte anerkendelse) for så vidt angår alle disse bestemmelser, medmindre Østrig får medhold i sin henvisning til artikel 24.

24. Jeg mener imidlertid ikke, at en sådan antagelse kan anses for korrekt. De nævnte bestemmelser har nemlig forskellig betydning. Artikel 2 og 6, artikel 9, stk. 2, litra b), og artikel 17 (blandt andre) fastlægger den sammenhæng, hvori de formelle krav i artikel 18 og 22 skal finde anvendelse. Spørgsmålet er, om måden, hvorpå Østrig har indført undtagelser til de nævnte krav, er tilladt eller ej.

25. Der er intet i Kommissionens anførsler eller i selve de omtvistede østrigske bestemmelser, som antyder, at der skulle foreligge en konflikt med principperne om a) at levering af tjenesteydelser er momspligtige (artikel 2), b) at passagerbefordring er en tjenesteydelse (artikel 6), c) at leveringsstedet for international passagerbefordring fastlægges under hensyn til de tilbagelagte strækninger i hver medlemsstat [artikel 9, stk. 2, litra b)], og d) at en afgiftspligtig person er berettiget til at fradrage indgående moms fra udgående moms, eller – i givet fald – at få den indgående moms tilbagebetalt (artikel 17).

26. Den omtvistede bekendtgørelse forudsætter derimod, at alle disse principper finder anvendelse. I realiteten fastsætter bekendtgørelsen, at den indgående og udgående moms i visse tilfælde udligner hinanden, og at kravene i sjette direktivs artikel 18 og 22 om fakturering, bogføring og afgivelse af angivelse som følge heraf ikke skal overholdes. Hvad angår artikel 18 er det kun stk. 1, litra a), og stk. 2, der er relevante, og hvad angår artikel 22 henviser Kommissionen kun til stk. 3 og 5.

27. Kun for så vidt angår de sidstnævnte bestemmelser finder jeg det således bevisligt, at der foreligger en overtrædelse, eller at denne er erkendt, såfremt Østrigs indsigelser ikke tages til følge.

28. Desuden er tilbagebetalingsbestemmelserne i sjette direktivs artikel 17, stk. 3 og 4, og bestemmelserne i ottende direktiv ikke relevante her. Disse bestemmelser gælder kun for afgiftspligtige personer, som ikke har udført nogen udgående transaktioner i Østrig, hvorimod de omtvistede bestemmelser udelukkende finder anvendelse, såfremt transportvirksomhederne har foretaget passagerbefordring i Østrig i henhold til sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra b).

29. Jeg skal derfor ét efter ét behandle de tre spørgsmål, som parterne strides om, nemlig begrebet »mindre virksomheder«, begrebet »forenklede regler« og muligheden for en afgiftslettelse.

Mindre virksomheder

30. Østrig har gjort gældende, at dets bestemmelser er lovlige i henhold til sjette direktivs artikel 24, stk. 1, der giver mulighed for anvendelse af de forenklede regler på »mindre virksomheder«.

31. Kommissionen hævder, at definitionen i den østrigske bekendtgørelse – omsætning i Østrig

på mindre end 22 000 EUR i et bestemt kalenderår – ikke er forenelig med begrebet »mindre virksomheder«, idet selv meget store virksomheder, som ikke er etableret i Østrig, kan have en omsætning dér, som er mindre end 22 000 EUR om året. Begrebet »mindre virksomheder« er ikke defineret i sjette direktiv. Der bør således foretages en definition af begrebet på fællesskabsplan, som tager hensyn til størrelsen af virksomheden i sin helhed og ikke blot til virksomhedens omsætning i en bestemt medlemsstat.

32. Kommissionen har henvist til sine henstillinger fra 1996 og 2003 vedrørende definitionen af mindre og mellemstore virksomheder (11), hvorefter der må fastlægges ret strenge kriterier, hvis de foranstaltninger, som indføres til fordel for virksomhederne, reelt skal gavne de virksomheder, for hvilke størrelsen er et handicap. Ifølge disse definitioner har »mindre eller mellemstore virksomheder« mindre end 250 ansatte og enten en årlig omsætning, der ikke overstiger 40 mio. EUR (i 1996 og 50 mio. EUR i 2003), eller en årlig samlet balance på ikke over 27 mio. EUR (i 1996 og 43 mio. i 2003). En »mindre virksomhed« har færre end 50 ansatte og enten en årlig omsætning, der ikke er på over 7 mio. EUR, eller en årlig samlet balance på ikke over 5 mio. EUR (i 1996 og 10 mio. EUR hvad angår begge poster i 2003). Ifølge henstillingen fra 1996 skal der i begge tilfælde være tale om en selvstændig virksomhed således forstået, at virksomheder, som ikke er omfattet af den omhandlede definition, højst må eje 25% af virksomhedens selskabskapital.

33. Østrig anfører, at medlemsstaterne ifølge artikel 24 har et vidt skøn ved vurderingen af, om og under hvilke betingelser de forenklede regler skal indføres i forbindelse med pålæggelse og opkrævning af moms for så vidt angår mindre virksomheder (12), og har i den forbindelse gjort gældende, at dets definition falder inden for rammerne af dette skøn. Østrig har desuden fremlagt visse beregninger, som skal vise, hvor usandsynligt det i praksis er, at en transportvirksomhed med en årlig samlet balance på over 40 mio. EUR skulle have en omsætning i Østrig, der er mindre end 22 000 EUR.

34. Østrig har derudover påberåbt sig sjette direktivs artikel 24, stk. 2, ff. vedrørende afgiftsfritagelser eller gradvise nedsættelser af afgiften. Den omsætningsgrænse, der er nævnt i disse bestemmelser, henviser kun til omsætningen inden for medlemsstaten af den simple grund, at det for så vidt angår afgiftsfritagelser kun er omsætningen i medlemsstaten med beskatningskompetencen, som kan afgiftsfritages. Derfor er det også kun omsætning i medlemsstaten, som er relevant for anvendelsesområdet af artikel 24, stk. 1.

35. Efter min mening har Kommissionens i det væsentlige ret i sine anbringender, hvorimod Østrig har ikke bevist det modsatte.

36. Selv om jeg ikke kan acceptere, at en formel definition af mindre virksomheder nødvendigvis skal finde anvendelse på momsområdet, idet definitionen ikke blev fastlagt specielt med dette område i tankerne, er en formel definition ikke desto mindre et nyttigt fingerpeg om, hvad fællesskabslovgiver anser for at være en »mindre eller mellemstor virksomhed« eller en »mindre virksomhed«.

37. Østrig hævder, at de omtvistede bestemmelser er berettiget i henhold til sjette direktivs artikel 24, stk. 1, og ikke i henhold til nogen anden bestemmelse. Østrig har udtrykkeligt anført dette til sit forsvar, og det fremgår af sagen, at da Østrig foretog en høring af Det Rådgivende Udvalg for Merværdiafgift, var det i overbevisningen om, at mulighederne i artikel 24, stk. 2, ff. kun fandt anvendelse på afgiftspligtige personer, som er etableret i medlemsstaten, hvorimod den omtvistede bestemmelse kun omhandler de afgiftspligtige personer, som ikke er etableret i Østrig.

38. Følgelig skal de østrigske bestemmelser vurderes med artikel 24, stk. 1, som målestok.

39. Artikel 24, stk. 1, er baseret på en formodning om, at medlemsstaterne »i forbindelse med anvendelsen af den almindelige merværdiafgiftsordning på mindre virksomheder [kan] støde på vanskeligheder som følge af disses virksomhed eller opbygning«. Ved en naturlig læsning af henvisningen til »mindre virksomheder« må disse fortolkes som virksomheder, der objektivt set er små, ikke som virksomheder, hvis aktiviteter i en bestemt medlemsstat er begrænsede. Desuden kan intet i denne bestemmelse begrunde, at den sidstnævnte fortolkning lægges til grund. Der er ingen grund til at formode, at en medlemsstat skulle støde på vanskeligheder i forbindelse med anvendelsen af den almindelige afgiftsordning på en stor virksomhed, hvis økonomiske aktiviteter på dens område er begrænsede eller lejlighedsvis. En sådan virksomhed vil have en struktur, der gør den i stand til at overholde kravene om registrering og angivelse i medlemsstaten eller dér at udpege en repræsentant over for skattemyndighederne i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 21, stk. 2 (13).

40. Hvad angår den vide skønsmæssige beføjelse, som Østrig påberåber sig i medfør af artikel 24, stk. 1, er jeg ikke overbevist af den påberåbte praksis, hvorefter det »[m]ed hensyn til den førnævnte bestemmelse i artikel 24 bemærkes, at medlemsstaterne herved gives et vidt skøn ved afgørelsen af, hvorvidt og under hvilke betingelser der for mindre virksomheder bør indføres standardsatsordninger eller andre forenklede regler for pålæggelse og opkrævning af afgiften; såfremt en medlemsstat ud fra interne overvejelser undlader at gøre brug af denne hjemmel, kan den følgelig ikke dermed anses for afskåret fra at benytte muligheden for at søge om tilladelse til at indføre undtagelsesforanstaltninger i henhold til direktivets artikel 27« (14).

41. Efter min mening indebærer en skønsmæssig beføjelse til at beslutte, om og under hvilke betingelser forenklede regler skal finde anvendelse på mindre virksomheder, ikke en beføjelse til at afgøre, hvad en mindre virksomhed er. I Direct Cosmetics-dommen behandlede Domstolen fortolkningen af sjette direktivs artikel 27, stk. 1. Som det fremgår af citatet i punkt 40, inddrog Domstolen kun artikel 24 i den udstrækning, det var nødvendigt for at fastslå, at en medlemsstats beslutning om ikke at anvende forenklede regler under udøvelse af sine beføjelser i medfør af artikel 24 ikke afskar den fra at søge tilladelse til at indføre undtagelsesforanstaltninger i henhold til artikel 27. Denne præmis kan ikke anses for at udgøre en udtømmende og endelig fortolkning af de beføjelser, som medlemsstaterne har, når de anvender artikel 24.

42. Desuden har Domstolen for nylig fastslået, at sjette direktivs artikel 24-26 »kun bør anvendes i det omfang, det er nødvendigt for at nå formålet med ordningen« (15), hvilket antyder, at den omhandlede beføjelse ikke er så vidtrækkende, som Østrig hævder.

43. De beløb og beregninger, som Østrig har fremlagt i sagen, er efter min opfattelse ikke relevante. Selv om de kan bevise, at kun få af de omhandlede transportvirksomheder objektivt set vil være store virksomheder, beviser de ikke, at ingen af dem vil være store.

44. Det spørgsmål, der ligger til grund for Kommissionens påtale, er ikke, om definitionen i den omtvistede bekendtgørelse finder anvendelse (muligvis endda hovedsageligt) på mindre virksomheder, men om den udelukker store virksomheder. Det gør den tydeligvis ikke – det er absolut tænkeligt, at en muligvis særdeles stor virksomhed, der er etableret uden for Østrig, foretager et begrænset antal lejlighedsvis passagerbefordringer til eller gennem Østrig, og derfor falder under tærsklen på 22 000 EUR.

45. Jeg mener heller ikke, at Østrig kan finde støtte i sjette direktivs artikel 24, stk. 2, ff. Selv om tærsklen i disse bestemmelser kun vedrører omsætningen inden for hver medlemsstat – en påstand uden grundlag i direktivet, som anført af Kommissionen – forudser bestemmelsen, hvilket Østrig selv har betonet, en hel række ganske anderledes foranstaltninger (16).

46. To mindre spørgsmål, som Østrig har rejst, skal kort behandles.

47. For det første har Østrig henvist til en erklæring fra Rådet og Kommissionen, som er optaget i mødeprotokollen vedrørende sjette direktivs artikel 24. Det følger imidlertid af fast retspraksis, at erklæringer i rådsprotokoller i forbindelse med det forberedende arbejde, der fører til vedtagelsen af et direktiv, ikke kan anvendes som fortolkningsbidrag med hensyn til direktivet, når en given erklærings indhold ikke har fundet udtryk i den omtvistede bestemmelses ordlyd, og at sådanne erklæringer er uden retlig betydning (17).

48. For det andet har Østrig henvist til udtalelsen fra Det Økonomiske og Sociale Udvalg om Kommissionens forslag om ændring af sjette direktiv (18). Eftersom dette forslag aldrig er blevet vedtaget, mener jeg, at udvalgets udtalelse savner retlig relevans.

Forenklede regler

49. Ifølge sjette direktivs artikel 24, stk. 1, kan medlemsstaterne anvende »forenklede regler [...] navnlig i forbindelse med standardsats-ordningerne«. Kommissionen har i det væsentlige gjort gældende, at den omtvistede bekendtgørelse ikke indfører forenklede regler, men derimod en fuldstændig fritagelse fra betingelserne om registrering, anmeldelse, fakturering og bogføring. Østrig har igen påberåbt sig de vide skønsmæssige beføjelser, som blev fastlagt i Direct Cosmetics-dommen (19), og understreget, at artikel 24, stk. 1, ikke sætter grænser for udformningen af de tilladte forenklinger, og at artikel 24, stk. 2, indeholder en fritagelsesbestemmelse.

50. Jeg er enig med Kommissionen. Uanset hvor vidt begrebet »forenklede regler« end måtte være, kan det ikke indebære, at der slet ikke bliver nogen procedureregler. Af samme grund som tidligere anført mener jeg ikke (20), at den skønsmæssige beføjelse, der er henvist til i Direct Cosmetics-dommen, indebærer en skønsmæssig beføjelse til helt at undlade at anvende momsordningen i stedet for anvendelse af de forenklede regler. Det forhold, at fritagelser er tilladte i henhold til artikel 24, stk. 2-7, bekræfter snarere – eftersom der er tale om et særskilt område, der udtrykkeligt tillader afgiftsfritagelse – at disse ikke er forudsat i artikel 24, stk. 1. Endelig styrker den vejledende henvisning til »standardsats-ordningerne« min konklusion om, at de valgte forenklede regler ikke desto mindre bør føre til en eller anden form for passende beregning samt ansættelse og opkrævning af momsen.

51. Det bør også nævnes, at Østrig i perioden fra den 1. januar 2001 til den 31. december 2005 fik tilladelse til at afgiftsberigtige sin del af international personbefordring, udført af afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i Østrig, med motorkøretøjer, der ikke er indregistreret i Østrig, på grundlag af et gennemsnitligt beskatningsgrundlag pr. person og pr. kilometer (21), idet Østrig fik tilladelse til at gøre undtagelse fra sjette direktivs artikel 11. De forenklede regler blev således allerede anvendt, da den omtvistede bekendtgørelse blev vedtaget, hvilket yderligere underminerer berettigelsen af Østrigs anbringende om helt at kunne fritage virksomhederne fra de regnskabsmæssige forpligtelser med henvisning til, at Østrig er berettiget til at anvende de forenklede regler.

Eventuelle afgiftslettelser

52. Parterne er uenige om, hvorvidt det forhold, at den afgiftsberettigede indgående moms ligestilles med den pålagte udgående moms, medfører en afgiftslettelse. Sjette direktivs artikel 24, stk. 1, bestemmer, at »forenklede regler for pålæg og opkrævning af afgiften, navnlig i forbindelse med standardsats-ordningerne«, kun kan anvendes, »uden at dette dog kan medføre afgiftslettelser«. Normalt udøves der kun økonomisk virksomhed, såfremt dette er rentabelt, hvilket indebærer, at værdien af den økonomiske virksomheds udgående transaktioner normalt overstiger

værdien af dens indgående transaktioner. På samme måde overstiger den udgående moms normalt den afgiftsberettigede indgående moms. Såfremt dette ikke var tilfældet, ville moms ikke udgøre en afgift, men derimod en fortjeneste. Det forekommer derfor logisk at sige, at bestemmelser, hvorefter den indgående moms anses for at være lig med den udgående moms, normalt medfører en nedsættelse af den opkrævede afgift.

53. Dette gør sig imidlertid ikke gældende i alle tilfælde. Selv om der slet ikke opkræves nogen skat i tilfælde, hvor den indgående og den udgående moms udligner hinanden, kan det beløb, som ellers ville være tilfaldet afgiftsmyndigheden, under visse omstændigheder være nul eller negativt. En bestemt økonomisk virksomhed kan udføres periodisk eller endda systematisk uden at være rentabel, og den kan sågar være tabsgivende. De udgående transaktioner kan tillige pålægges en lavere afgift end de indgående transaktioner, således at der stadig kan forekomme et afkast, uden at dette fører til en yderligere momspålæggelse.

54. Den normale momssats i Østrig er på 20%, hvorimod den reducerede sats på 10% anvendes på passagertransport (22). Hvis værdien af de indgående transaktioner, som en transportvirksomhed har erhvervet til den normale sats, er halvdelen af værdien af de tjenesteydelser, som virksomheder sælger til den nedsatte sats, vil den indgående moms dermed være lig med den udgående moms. Hvis værdien derimod er mere end halvdelen, vil den indgående moms overstige den udgående moms, og transportvirksomheden vil normalt kunne kræve at få differencen udbetalt. Dette er givetvis udelukket i forbindelse med den anfægtede ordning.

55. Den østrigske regerings holdning er således i det væsentlige, at transportvirksomheder, som er omfattet af ordningen, normalt vil erhverve deres indgående transaktioner til den almindelige sats i Østrig til en værdi, der er omkring halvdelen af værdien af virksomhedens transportydelser, der er afgiftspligtige i Østrig, således at der ikke bliver tale om nogen afgiftslettelse.

56. Denne antagelse kan godt forekomme noget vilkårlig, og Kommissionen finder da også, at de tal, som Østrig har anvendt ved beregningen, er vilkårlige. Selv om man normalt kunne have antaget, at en transportvirksomhed under etablering i Østrig, som kun lejlighedsvis leverer tjenester til eller gennem Østrig, hovedsageligt ville erhverve sine indgående ydelser et andet sted, har den østrigske regering imidlertid anført, at prisen på dieselolie i Østrig er så meget lavere end i nabolandene, at det kan tilskynde transportvirksomhederne til at erhverve uforholdsmæssigt store mængder dieselolie i forhold til den strækning, der bliver tilbagelagt i Østrig (23). Hertil kommer ifølge Østrig, at der vil være omkostninger såsom motorvejsafgifter, andre afgifter, parkering og eventuelle reparationer. Det er derfor nærliggende at antage, at den omtvistede ordning – som rent faktisk »lægger et loft over« den fradragsberettigede indgående moms på 10% af værdien af de udgående transaktioner – snarere end at medføre, at den trækkes fra med sin aktuelle sats, ikke medfører nogen afgiftslettelse.

57. Jeg mener ikke, at det er nødvendigt eller endog muligt for Domstolen at foretage nogen dybtgående analyse af de af Østrig fremlagte tal. Valget af disse tal – tilbagelagte strækninger, antallet af passagerer, brændstofforbrug osv. – kan ikke undgå til en vis grad at blive vilkårlig (24). De antagelser, som ligger til grund for beregningerne – forskellen mellem standardsatsen for merværdiafgiften og den reducerede merværdiafgift i Østrig, forskellen i prisen på brændstof i Østrig og nabostaterne – synes at være rigtige, og det kan derfor med rimelighed antages, at en afgiftslettelse ikke med sikkerhed kan gøres gældende.

58. Østrig har yderligere fremført et andet argument, som Kommissionen også afviser, nemlig at når den afgiftssum, der eventuelt går tabt, er lille, er det relevant at tage hensyn til de administrative omkostninger ved vurderingen af, om der overhovedet foreligger nogen

nedsættelse af afgiften. Kommissionen anfører heroverfor, at det, som artikel 24, stk. 1, udelukker, er en afgiftsnedsættelse, ikke en nedsættelse af nettoprovenu, og der er ikke noget bevis for, at de administrative omkostninger faktisk udligner indtægterne i de tilfælde, som er omfattet af den omtvistede bekendtgørelse.

59. Jeg er enig med Kommissionen i, at ordlyden af artikel 24, stk. 1, er klar. Forenklede regler må ikke medføre en nedsættelse af den pålagte og opkrævede afgift, dvs. bruttoprovenu. Hvorvidt de måtte medføre nedsat nettoprovenu er et andet spørgsmål, der ikke er blevet stillet. Det forekommer mig imidlertid absurd at fortolke en bestemmelse, som tillader indførelsen af forenklede regler, således, at disse forpligter medlemsstaterne til give afkald på anvendelsen af sådanne regler i tilfælde, hvor den almindelige procedure ville medføre større bruttoprovenu, men mindre nettoprovenu. Følgelig finder jeg ikke, at administrationsomkostningerne kan udelukkes ved beregningen, når det skal vurderes, om en foranstaltning er forenelig med kravet i sjette direktivs artikel 24, stk. 1.

60. Når dette er sagt, er det da rigtigt, at Østrig ikke har fremlagt andre beviser end rimelige påstande for så vidt angår administrationsomkostningernes relative betydning for administrationen af momsen i forbindelse med den i sagen omhandlede lejlighedsvis passagerbefordring.

61. Afslutningsvis mener jeg ikke vedrørende dette aspekt, at det er lykkedes Kommissionen at fremlægge beviser for manglende overholdelse af kravet om, at der ikke må forekomme nogen afgiftslettelse. Østrigs argumentation – der langt fra er entydig – er rimelig, og er ikke blevet tilbagevist af Kommissionen (25).

Forslag til afgørelse vedrørende overtrædelsen

62. I lyset af alle disse betragtninger finder jeg det åbenbart, at de omtvistede østrigske bestemmelser fraviger bestemmelserne i sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a), artikel 18, stk. 2, og artikel 22, stk. 3-5.

63. Østrig har gjort gældende, at disse undtagelser er berettigede i medfør af artikel 24, stk. 1, og at det er ubestridt, at den i henhold til bestemmelsen krævede samrådsprocedure blev fulgt, om end forsinket.

64. De omtvistede bestemmelser overskrider imidlertid de grænser, der er fastsat i artikel 24, stk. 1, idet deres anvendelse ikke er begrænset til mindre virksomheder, og idet de ikke kan betegnes som forenklede regler.

65. Under disse omstændigheder er det irrelevant, om der faktisk ingen afgiftslettelse foreligger, eftersom dette er en betingelse, der i henhold til artikel 24, stk. 1, finder anvendelse på procedurer, som allerede er omfattet af de heri fastsatte grænser.

Sagens omkostninger

66. I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. I henhold til artikel 69, stk. 3, kan Domstolen fordele sagens omkostninger eller bestemme, at hver part skal bære sine egne omkostninger, hvis hver af parterne henholdsvis taber eller vinder på et eller flere punkter.

67. I den foreliggende sag har Kommissionen nedlagt påstand om, at Østrig pålægges at betale sagens omkostninger. Selv om jeg er af den opfattelse, at Kommissionen gik for vidt i sin påstand om, at Østrig ikke opfylder pligterne i sjette direktivs artikel 2, 6, artikel 9, stk. 2, litra b), og artikel 17, og selv om Kommissionen ikke har tilbagevist alle Østrigs indsigelser, mener jeg ikke

desto mindre, at der foreligger et traktatbrud, og at der ikke er nogen grund til at fravige den grundlæggende bestemmelse i procesreglementets artikel 69, stk. 2.

Forslag til afgørelse

68. Under henvisning til det ovenstående foreslår jeg Domstolen følgende afgørelse:

»— Republikken Østrig frifindes, for så vidt som søgsmålet omhandler artikel 2 og 6, artikel 9, stk. 2, litra b), og artikel 17 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF.

— Republikken Østrig har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 18, stk. 1, litra a), artikel 18, stk. 2, og artikel 22, stk. 3-5, i Rådets sjette direktiv, da Republikken Østrig tillader afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i Østrig, men som udfører personbefordring dér, ikke at indgive afgiftsangivelse eller betale merværdiafgiftens nettobeløb, når deres opnåede årlige omsætning i Østrig er mindre end 22 000 EUR, hvorved det skyldige merværdiafgiftsbeløb antages at være lig med den fradragsberettigede merværdiafgift, og gør anvendelsen af de forenklede regler afhængig af, at den østrigske merværdiafgift ikke anføres på henholdsvis fakturaerne eller de dokumenter, der træder i stedet for disse.

— Republikken Østrig betaler sagens omkostninger.«

1 – Originalsprog: engelsk.

2 – Rådets sjette momsdirektiv af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, som ændret flere gange, herefter »sjette direktiv«).

3 – Således foretages en busrejse, der går fra München til Verona, dels i Tyskland, dels i Østrig og dels i Italien. Værdien af den leverede tjenesteydelse skal således fordeles i forhold til, hvor stor en del af rejsen, der bliver tilbagelagt i hver enkelt medlemsstat. Dernæst pålægges momsen for hver enkelt andel til den takst, som finder anvendelse i den omhandlede medlemsstat. Den således beregnede moms angives dernæst til hver af de tre medlemsstaters afgiftsmyndigheder.

4 – Begge ændret – noget forvirrende – ved samme direktivs artikel 28f, der blev indført ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16.12.1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388/EØF (EFT L 376, s. 1), der senere er ændret flere gange.

5 – Rådets ottende direktiv 79/1072/EØF om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet (EFT L 331, s. 19).

6 – Ordlyden af den nuværende bestemmelse findes i artikel 28h, der også er blevet indført ved direktiv 91/680/EØF og ændret flere gange siden.

7 – Selv om beløbet under visse omstændigheder i princippet kan være højere i nogle medlemsstater, er dette ikke relevant i den foreliggende sag.

8 – BGBl II Nr. 166/2002.

9 – I denne sag et kalenderår.

10 – I Østrig lægges der 10% moms på ydelser med personbefordring, hvilket i henhold til denne bestemmelse medfører, at beløbet på den fradragsberettigede indgående moms er lig med

beløbet på den udgående moms, uanset hvilken momssats der faktisk blev anvendt på tjenesteyderens indkøb af f.eks. brændstof.

11 – Kommissionens henstilling 96/280/EF af 3.4.1996 vedrørende definitionen af små og mellemstore virksomheder (EFT L 107, s.4) – jf. 22. betragtning til henstillingen, artikel 1, stk. 1-3, i bilaget; Kommissionens henstilling 2003/361/EF af 6.5.2003 om mikrovirksomheder, små og mellemstore virksomheder (EUT L 124, s. 36) – jf. artikel 2, stk. 1 og 2, i bilaget. Den først nævnte henstilling blev fremsat inden for rammerne af det integrerede program til fordel for små og mellemstore virksomheder og håndværksfagene, og den anden henstilling blev fremsat med henblik på at begrænse antallet af definitioner af små og mellemstore virksomheder, der anvendes på nationalt plan og fællesskabsplan, navnlig for så vidt angår strukturfondene og inden for forskning.

12 – Dom af 12.7.1988, forenede sager 138/86 og 139/86, Direct Cosmetics, Sml. s. 3937, præmis 41.

13 – Ordlyden af bestemmelsen findes i øjeblikket i artikel 28, litra g).

14 – Direct Cosmetics-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 41.

15 – Dom af 15.7.2004. sag C-321/02, Harbs, Sml. I, s. 7101, præmis 27, og af 8.12.2005, sag C-280/04, Jyske Finans, Sml. I, s. 10683, præmis 35.

16 – Det skal bemærkes, at bestemmelserne i artikel 24, stk. 1, ikke var omfattet af det oprindelige forslag til sjette direktiv (EFT 1973 C 80, s. 1, art. 25), og at de to regelsæt forekommer i to forskellige afsnit (henholdsvis art. 274 og art. 275-285) i det nyligt foreslåede omarbejdede direktiv (KOM(2004) 246 endelig udg.).

17 – Jf. bl.a. dom af 8.6.2000, sag C-375/98, Epson Europe, Sml. I, s. 4243, præmis 26 og den heri nævnte retspraksis.

18 – Udtalelse fra Det Økonomiske og Sociale Udvalg om forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 77/388/EØF om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter for så vidt angår særordningen for små og mellemstore virksomheder (EFT 1987 C 83, s. 9), forslag, KOM(86) 444 endelig udg. (EFT1986 C 272, s. 12).

19 – Nævnt ovenfor i fodnote 12, som citeret i punkt 40.

20 – Ovenfor i punkt 40-42.

21 – Rådets beslutning 2001/242/EF af 19.3.2001 (EFT L 88, s. 14).

22 – Jf. Kommissionens publikation VAT rates applied in the Member States of the European Community Dok/1636/2005.

23 – Påstanden om de relative priser støttes for det meste af de tal, som offentliggøres af automobilklubberne – jf. f.eks. International Road Transport Unions hjemmeside: <http://www.iru.org/Services/FuelWel.E.thml>.

24 – Eksistensen af den undtagelse, Østrig kan anvende til beregning af momsen på international passagerbefordring, der er foretaget af udenlandske transportvirksomheder på et gennemsnitsgrundlag, kan også være af interesse i den foreliggende sag.

25 – Jf. dom af 20.10.2005, sag C-6/04, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I. s.

9017, præmis 75 og den deri nævnte retspraksis.