

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

E. SHARPSTON

föredraget den 27 April 2006 (1)Mål C-128/05

Europeiska gemenskapernas kommission

mot

Republiken Österrike

1. Kommissionen har med sin talan i förevarande mål gjort gällande att vissa särskilda villkor som tillämpas i Österrike på företag som tillhandahåller internationell passagerartransport, när dessa företag inte är etablerade i den medlemsstaten och endast tillhandahåller tillfälliga tjänster där samt har en omsättning som understiger 22 000 euro per år, strider mot sjätte mervärdesskattedirektivet.(2)

2. Enligt dessa villkor utfärdar sådana transportörer inte fakturor som visar den österrikiska mervärdesskatten och redovisar inte heller mervärdesskatteintäkter i Österrike. I stället anses företagets ingående mervärdesskatt i denna stat vara lika stor som den utgående mervärdesskatten där, och de har inte rätt att återkräva överskjutande mervärdesskatt genom antingen avdrag eller återbetalning.

3. Österrike har gjort gällande att dessa villkor omfattas av artikel 24 i sjätte mervärdesskattedirektivet, som tillåter tillämpningen av förenklade förfaranden på småföretag, förutsatt att dessa inte leder till någon minskning av skatten.

4. Huruvida denna argumentation kan godtas avgörs av tre principiella frågeställningar: om ett "småföretags" storlek skall bedömas i absoluta tal eller med hänsyn till omsättningen i medlemsstaten i fråga, om ett undantag från de formella kraven i mervärdesskattehänseende kan anses utgöra ett "förenklat förfarande", och om den leder till en minskning av skatten och därför är otillåten.

Tillämplig gemenskapslagstiftning avseende mervärdesskatt

5. Enligt artikel 2 i sjätte mervärdesskattedirektivet skall mervärdesskatt betalas för tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium. Enligt artikel 6 avses med tillhandahållande av tjänster varje transaktion som inte utgör leverans av varor.

6. I artikel 9.2.b stadgas följande: "Platsen för tillhandahållande av transporttjänster skall vara den där transporten äger rum, med beaktande av de avstånd som tillryggaläggs."(3)

7. I artiklarna 17 och 18(4) finns bestämmelser som styr avdragsrättens inträde och räckvidd

samt utnyttjandet av avdragsrätten, vilka tillsammans utgör grunden för mervärdesskattesystemet. De tillämpliga bestämmelserna kan sammanfattas på följande sätt.

8. Enligt artikel 17.1 och 17.2 har skattskyldiga personer rätt att från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala (deras utgående skatt) dra av den mervärdesskatt som har betalats med avseende på varor eller tjänster som tillhandahållits dem (deras ingående skatt), förutsatt att de senare används i samband med skattepliktiga utgående transaktioner.

9. Enligt samma förbehåll har skattskyldiga personer som inte är etablerade inom den medlemsstat där den ingående skatten genererats, rätt till återbetalning av denna skatt i enlighet med bestämmelserna i artikel 17.3 och 17.4 och i åttonde mervärdesskattedirektivet.⁽⁵⁾ Enligt artikel 1 i åttonde mervärdesskattedirektivet får återbetalning till sådana personer emellertid bara ske om de inte heller har tillhandahållit några skattepliktiga varor eller tjänster i den ifrågavarande medlemsstaten under den skatteperiod som den ingående skatten genererades.

10. För att utnyttja sin avdragsrätt skall skattskyldiga personer inneha en faktura som är upprättad i enlighet med artikel 22.3. Avdraget görs genom att det totala skattebelopp för vilket avdragsrätt har inträtt under en given skatteperiod subtraheras från det totala mervärdesskattebeloppet för samma period (artikel 18.2).

11. Artikel 22(6) rör skyldigheterna för skattskyldiga personer. I artikel 22.3 fastställs kraven rörande utfärdandet av fakturor. I artikel 22.4 fastställs kraven rörande ingivandet av regelbundna deklarationer och i artikel 22.5 stadgas att skattskyldiga personer skall betala nettobeloppet av den mervärdesskatt som skall betalas (med andra ord utgående skatt minus ingående skatt) samtidigt med ingivandet av deklarationen.

12. Artikel 24 i sjätte mervärdesskattedirektivet har rubriken "Särskilda regler för småföretag". I artikel 24.1 föreskrivs följande:

"Medlemsstater som kan tänkas stöta på svårigheter vid tillämpningen av de normala skattereglerna på små företag på grund av dessas verksamhet eller struktur skall ha möjlighet att, på de villkor och inom de gränser som de bestämmer, med förbehåll för samråd enligt artikel 29, tillämpa förenklade förfaranden såsom schablonregler för påförande och uppbörd av skatten, förutsatt att dessa inte leder till någon minskning av denna."

13. I artikel 24.2–24.7 ges medlemsstaterna dessutom rätt att behålla eller införa undantag från skatteplikt eller graderade skattelättnader för skattskyldiga personer vars årsomsättning är mindre än 5 000 euro.⁽⁷⁾

14. I artikel 29 föreskrivs:

"1. En rådgivande kommitté för mervärdesskatt, nedan kallad 'kommittén', inrättas härmed.

2. Kommittén skall bestå av företrädare för medlemsstaterna och för kommissionen. Kommitténs ordförande skall vara en företrädare för kommissionen. Sekretariatstjänster för kommittén skall tillhandahållas av kommissionen.

3. Kommittén skall själv fastställa sin arbetsordning.

4. Förutom sådana angelägenheter som omfattas av föreskrifter om samråd i detta direktiv, skall kommittén behandla frågor som dess ordförande på eget initiativ eller på begäran av företrädaren för någon medlemsstat tar upp och som avser tillämpningen av gemenskapens bestämmelser om mervärdesskatt."

De omtvistade nationella bestämmelserna

15. Kommissionen har anmärkt på bestämmelserna i förbundsfinansministerns förordning om fastställande av genomsnittssatser för beräkning av avdragsgilla belopp för utländska företag som tillhandahåller internationell passagerartransport, vilken är tillämplig på transaktioner och händelser som äger rum efter den 31 mars 2002.(8)
16. Enligt punkt 1 i denna förordning medges sådana transportörer, om de inte har sitt hemvist, sitt säte, sin verksamhet eller sin stadigvarande bosättning i Österrike samt om deras omsättning (i Österrike) är lägre än 22 000 euro under en given skatteperiod,(9) att beräkna sin avdragsgilla mervärdesskatt med avseende på sin omsättning avseende tillfälliga internationella passagerartransporter med motorfordon eller släpvagnar som inte är registrerade i Österrike, genom att tillämpa en genomsnittssats på 10 procent av denna omsättning.(10) Det sistnämnda gäller under förutsättning att de inte utfärdar fakturor för de tillhandahållna tjänsterna.
17. Enligt punkt 2 gäller denna genomsnittssats i stället för alla belopp som är avdragsgilla med avseende på tillhandahållandet av den ifrågavarande transporten och enligt punkt 3 befriar användandet av genomsnittssatsen transportören från skyldigheten att bokföra mervärdesskatten.
18. Av de handlingar som har utväxlats under det administrativa förfarandet och som har bifogats kommissionens ansökan, framgår att Österrike (försenat under första halvåret 2004) samrådde med den rådgivande kommittén för mervärdesskatt, som inrättats enligt artikel 29 i sjätte mervärdesskattedirektivet, för att uppfylla det formella kravet på samråd som uppställs i artikel 24.1 I kommittén uttryckte kommissionen en negativ inställning medan de andra medlemsstaterna inte uttryckte någon inställning alls. Kommittén kunde hursomhelst, i egenskap av ett rådgivande organ, inte fatta några bindande beslut.

Parternas yrkanden

19. Kommissionen har efter ett administrativt förfarande i enlighet med artikel 226 EG yrkat att domstolen skall:
- fastställa att Republiken Österrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 2, 6, 9.2 b, 17, 18 och 22.3–22.5 i sjätte direktivet, genom att tillåta skattskyldiga personer som inte är etablerade i Österrike men som tillhandahåller tjänster avseende passagerartransporter där att inte lämna skattedeklarationer och att inte betala nettobeloppet av mervärdesskatten, när deras årliga omsättning i Österrike är lägre än 22 000 euro, varvid den utgående mervärdesskatten anses vara lika stor som den avdragsgilla ingående mervärdesskatten och tillämpningen av det förenklade förfarandet villkoras av att österrikisk mervärdesskatt inte anges på fakturor eller därmed jämförliga handlingar, och
 - förplikta svaranden att betala rättegångskostnaderna.
20. Österrike har yrkat att talan skall ogillas och att kommissionen skall förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna.
21. Förhandling har inte begärts eller hållits.

Bedömning

Omfattningen av den påstådda överträdelsen

22. Österrike har inte meddelat sin uppfattning angående huruvida den omtvistade förordningen

är förenlig med artiklarna 2, 6, 9.2 b, 17, 18 och 22.3–22.5 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Österrikes försvarsargument grundar sig helt på artikel 24.1.

23. Under dessa omständigheter kan ett formalistiskt synsätt leda till slutsatsen att överträdelsen skall anses fastställd (genom att vara underförstått erkänd av Österrike) avseende dessa bestämmelser, om inte försvarsargumentet som grundar sig på artikel 24 godtas.

24. Jag anser emellertid inte att en sådan slutsats är berättigad. De uppräknade bestämmelserna väger olika tungt. Artiklarna 2, 6, 9.2 b och 17 (bland andra) fastställer det sammanhang i vilket de formkrav som är angivna i artiklarna 18 och 20 skall tillämpas. Frågan är om det sätt varpå Österrike har avvikit från de senare kraven är tillåtet eller ej.

25. Det finns ingenting i kommissionens påståenden eller i de omtvistade österrikiska bestämmelserna i sig, som antyder en konflikt med principerna att a) mervärdesskatt skall betalas för tillhandahållande av tjänster (artikel 2), b) passagerartransport utgör en tjänst (artikel 6), c) platsen för tillhandahållande av internationell passagerartransport skall vara den där transporten äger rum, med beaktande av de avstånd som tillryggaläggs i varje medlemsstat (artikel 9.2 b), och d) en skattskyldig person har rätt att dra av ingående skatt från utgående skatt eller att, i förekommande fall, erhålla en återbetalning av den ingående skatten (artikel 17).

26. Tvärtom förutsätter den omtvistade förordningen att var och en av dessa principer gäller. Vad den i själva verket gör, är att under vissa närmare angivna omständigheter se till att ingående skatt och utgående skatt tar ut varandra, och i det fallet behöver kraven i artiklarna 18 och 22 i sjätte mervärdesskattedirektivet om fakturering, redovisning och ingivande av deklarationer inte följas. I artikel 18 är endast punkterna 1 a och 2 tillämpliga och när det gäller artikel 22 hänvisar kommissionen endast till punkterna 3–5.

27. Det är därför endast beträffande dessa senare bestämmelser som jag anser att en överträdelse kan anses fastställd eller erkänd om Österrikes försvarsargument inte godtas.

28. Till detta kommer att villkoren om återbetalning enligt artikel 17.3 och 17.4 i sjätte mervärdesskattedirektivet och bestämmelserna i åttonde mervärdesskattedirektivet inte är tillämpliga i det här fallet. Dessa villkor tillämpas endast på skattskyldiga personer som inte har utfört några utgående transaktioner i Österrike, medan de omtvistade reglerna i enlighet med artikel 9.2 b i sjätte mervärdesskattedirektivet endast tillämpas när transportörer *har* tillhandahållit passagerartransporttjänster i Österrike.

29. Jag skall därför i tur och ordning pröva de tre tvistefrågorna mellan parterna: begreppet "småföretag", begreppet "förenklade förfaranden" och möjligheten av en minskning av skatten.

Småföretag

30. Österrike har hävdad att dess regler är tillåtna enligt artikel 24.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet, som medger tillämpning av förenklade förfaranden på "småföretag".

31. Kommissionen har gjort gällande att definitionen i den österrikiska förordningen – en omsättning i Österrike som är mindre än 22 000 euro under ett givet kalenderår – inte är förenlig med begreppet "småföretag", eftersom även mycket stora företag som inte är etablerade i Österrike kan ha en omsättning där som är mindre än 22 000 euro årligen. Vad som utgör ett "småföretag" definieras inte i sjätte mervärdesskattedirektivet. Begreppet bör därför ges en gemenskapsrättslig definition som tar hänsyn till storleken på företaget i dess helhet och inte endast företagets omsättning i en viss medlemsstat.

32. Kommissionen har hänvisat till sina rekommendationer från 1996 och 2003 angående definitionen på små och medelstora företag,(11) enligt vilka relativt strikta kriterier måste ställas upp för att de åtgärder som är riktade till sådana företag verkligen skall gynna dem vars storlek utgör en belastning. I rekommendationerna definieras "små och medelstora företag" som företag som har färre än 250 anställda, och antingen en årlig omsättning som inte överstiger 40 miljoner euro (år 1996; 50 miljoner euro år 2003) eller en årlig balansomslutning som inte överstiger 27 miljoner euro (år 1996; 43 miljoner euro år 2003). Ett "småföretag" har färre än 50 anställda, och antingen en årlig omsättning som inte överstiger 7 miljoner euro, eller en årlig balansomslutning som inte överstiger 5 miljoner euro (år 1996; 10 miljoner euro för båda posterna år 2003). I båda fallen måste företaget enligt rekommendationen från år 1996 vara oberoende på så sätt att företag som faller utanför den relevanta definitionen inte får inneha 25 procent eller mer av dess kapital.

33. Österrike har hävdade att artikel 24 ger medlemsstaterna vidsträckta befogenheter att bedöma om och under vilka villkor som förenklade förfaranden skall införas för påförande och uppbörd av mervärdesskatt i fallet med småföretag,(12) och menar att dess definition faller inom ramen för denna befogenhet. Österrike har dessutom lagt fram vissa beräkningar och hävdade att dessa visar hur extremt osannolikt det i praktiken är att ett passagerartransportföretag med en total omsättning som är större än 40 miljoner euro skulle ha en omsättning i Österrike som är mindre än 22 000 euro.

34. Österrike grundar sig dessutom på artikel 24.2 och följande punkter i sjätte mervärdesskattedirektivet, om undantag från skatteplikt och graderade skattelättnader. Den tröskel för omsättningen som framgår av dessa bestämmelser kan endast avse omsättningen inom den medlemsstaten, av det enkla skälet att när ett undantag från skatteplikt är aktuellt kan endast omsättningen inom denna skattejurisdiktion vara undantagen från skatteplikt. Därför är det också endast omsättningen inom medlemsstaten som är relevant för ändamålet med artikel 24.1.

35. Från min synpunkt är kommissionens uppfattning i allt väsentligt riktig och Österrike har inte lyckats att visa på motsatsen.

36. Även om jag inte accepterar att en formell definition av småföretag nödvändigtvis skall tillämpas på momsområdet när den inte gjorts med momsområdet särskilt i åtanke, tillhandahåller en sådan definition icke desto mindre värdefull information om vad gemenskapslagstiftaren betraktar som "små och medelstora företag" och ett "småföretag".

37. Österrike har gjort gällande att de omtvistade bestämmelserna är berättigade enligt artikel 24.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet och inte enligt någon annan bestämmelse. Österrike har uttryckligen anfört detta påstående till sitt försvar, och det förefaller som om Österrike när det samrådde med den rådgivande kommittén för mervärdesskatt gjorde det med den utgångspunkten att de möjligheter som ges enligt artikel 24.2 och följande punkter endast var tillämpliga på skattskyldiga personer som var etablerade i medlemsstaten, medan den omtvistade förordningen endast berör dem som inte var etablerade i Österrike.

38. Följaktligen är det mot bakgrund av artikel 24.1 som de österrikiska bestämmelserna skall bedömas.

39. Artikel 24.1 bygger på premissen att medlemsstater kan tänkas "stöta på svårigheter vid tillämpningen av de normala skattereglerna på små företag på grund av dessas verksamhet eller struktur". Det enda rimliga sättet att läsa denna hänvisning till "små företag" är att den syftar på företag som objektivt sett är små och inte på företag vars aktiviteter i en särskild medlemsstat är begränsade. Inte heller i övrigt finns det något i denna bestämmelse som tyder på att den senare tolkningen är riktig. Det saknas skäl för att anta att en medlemsstat skulle stöta på svårigheter vid

tillämpningen av de normala skattereglerna på ett stort företag vars ekonomiska aktiviteter inom medlemsstatens territorium är begränsade eller tillfälliga. Ett sådant företag har en struktur som gör det möjligt för det att efterkomma kraven på registrering och deklaration i medlemsstaten, eller utse ett skatteombud där i enlighet med artikel 21.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet.(13)

40. Jag känner mig, i fråga om det omfattande utrymme för skönsmässiga bedömningar som Österrike gör gällande enligt artikel 24.1, inte övertygad av den rättspraxis som Österrike åberopar, vilken i sin helhet har följande lydelse: ”Vad artikel 24 beträffar ger den medlemsstaterna stort utrymme för att skönsmässigt bedöma om och på vilka villkor det finns anledning att för små företag införa schablonregler eller andra förenklade förfaranden för påförande och uppbörd av skatten. Den omständigheten att en medlemsstat av interna skäl inte har använt sig av denna möjlighet kan därför inte anses innebära att den blir avskuren från möjligheten att begära bemyndigande att genomföra avvikande åtgärder i enlighet med artikel 27 i samma direktiv.”(14)

41. Ett utrymme för att skönsmässigt bedöma om och under vilka förutsättningar ett förenklat förfarande skall tillämpas på småföretag innefattar enligt min mening inte en befogenhet att bestämma vad som utgör ett småföretag. Domstolen behandlade i målet *Direct Cosmetics* tolkningen av artikel 27.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Som citatet ovan gör klart behandlade domstolen endast artikel 24 i den utsträckning detta var nödvändigt för att slå fast att en medlemsstats beslut att, vid utövandet av sina befogenheter enligt artikel 24, inte införa ett förenklat förfarande, inte hindrar denna från att söka bemyndigande för att genomföra en avvikande åtgärd enligt artikel 27. Detta stycke kan inte anses innefatta en fullständig och slutgiltig analys av vilka medlemsstaternas befogenheter är i samband med att de gör bruk av artikel 24.

42. Dessutom har domstolen nyligen slagit fast att artiklarna 24–26 i sjätte mervärdesskattedirektivet ”endast skall tillämpas om det är nödvändigt för att uppnå syftet med bestämmelserna”(15)– vilket antyder att utrymmet -i fråga inte är så omfattande som Österrike gör gällande.

43. De belopp och beräkningar som Österrike har lagt fram är enligt min uppfattning inte relevanta. Även om de kan visa att få av de berörda tillhandahållarna av passagerartransporter kommer att utgöras av objektivt sett stora företag, kan de inte visa att inte något av dessa kommer att vara stort.

44. Den frågeställning som ligger bakom kommissionens klagomål är inte om definitionen i den omtvistade förordningen tillämpas (möjligen till och med i huvudsak) på småföretag, utan om den utesluter stora företag. Och klart är att den inte gör det – det är nämligen fullt möjligt för ett (möjligen extremt) stort företag som är etablerat utanför Österrike att genomföra ett begränsat antal tillfälliga passagerartransporter in i eller genom Österrike och därigenom hamna under tröskeln på 22 000 euro.

45. Jag anser inte heller att Österrike kan härleda några argument från artikel 24.2 och följande punkter i sjätte mervärdesskattedirektivet. Även om tröskeln i dessa bestämmelser endast avser omsättningen inom varje medlemsstat – ett påstående för vilket det som kommissionen påpekat synes saknas stöd i direktivet – ger bestämmelserna i likhet med vad Österrike har framhållit, helt andra lösningar.(16)

46. Två mindre viktiga påpekanden från Österrike kan avhandlas i korthet.

47. För det första har Österrike åberopat ett uttalande av rådet och kommissionen som finns nedtecknat i det protokoll som avser artikel 24 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Det är emellertid fast rättspraxis att uttalanden som har nedtecknats i rådets protokoll under det förberedande

arbete som leder fram till antagandet av ett direktiv inte kan användas för tolkning av detta direktiv, när bestämmelsen i fråga inte innehåller någon hänvisning till uttalandet och då sådana uttalanden dessutom saknar rättslig betydelse.(17)

48. För det andra har Österrike hänvisat till yttrandet från Europeiska ekonomiska och sociala kommittén om kommissionens förslag till ändring av sjätte mervärdesskattedirektivet.(18) Eftersom detta förslag aldrig antogs, synes mig kommitténs yttrande sakna rättslig relevans.

Förenklade förfaranden

49. Enligt artikel 24.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna anta "förenklade förfaranden såsom schablonregler". Kommissionen gör i huvudsak gällande att den omtvistade förordningen inte inför ett förenklat förfarande utan ett fullständigt undantag från kraven på registrering, deklaration, fakturering och redovisning. Österrike har återigen åberopat det omfattande utrymme för skönsmässig bedömning som konstaterats i målet Direct Cosmetics(19) och framhållit att artikel 24.1 inte anger någon gräns för den tillåtna förenklingen och att artikel 24.2 tillåter undantag från skatteplikt.

50. Jag håller med kommissionen. Hur vidsträckt begreppet "förenklade förfaranden" än må vara, kan det inte inbegripa en total avsaknad av förfarande. Av skäl som överensstämmer med dem som jag redan anfört,(20) anser jag inte att den handlingsfrihet som målet Direct Cosmetics hänvisar till innefattar en frihet att välja att helt avvika från mervärdesskattesystemet i stället för att tillämpa ett förenklat förfarande. Och det förhållande att undantag från skatteplikt medges inom ramen för artikel 24.2–24.7 bekräftar snarast, eftersom det är ett tydligt system som uttryckligen tillåter användandet av undantag från skatteplikt, att sådana undantag inte avses i artikel 24.1. Slutligen utgör den belysande hänvisningen till "såsom schablonregler" ett stöd för slutsatsen att det förenklade förfarande som väljs ut icke desto mindre skall leda till någon lämplig form av redovisning samt beskattning och uppbörd av skatt.

51. Det är också värt att nämna att Österrike tilläts att genom ett godkänt undantag från artikel 11 i sjätte mervärdesskattedirektivet, under perioden från den 1 januari 2001 till den 31 december 2005, beskatta sin andel av internationell passagerartransport, som utfördes av i Österrike ej etablerade personer med fordon som inte var registrerade i Österrike, på grundval av ett genomsnittligt skattepliktigt belopp per person och kilometer.(21) Följaktligen var ett förenklat förfarande redan i kraft när den omtvistade förordningen antogs, ett förhållande som gör Österrikes anspråk, på att helt kunna befria aktörer från all redovisning av mervärdesskatt på den grunden att det får införa förenklade förfaranden, än mindre berättigat.

Eventuell minskning av skatten

52. Tvisten mellan parterna är huruvida jämställandet av den avdragsgilla ingående skatten med den påförda utgående skatten leder till en minskning av skatten. I artikel 24.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet föreskrivs att "förenklade förfaranden såsom schablonregler för påförande och uppbörd av skatten" endast får införas "förutsatt att dessa inte leder till någon minskning av denna". Ekonomiska aktiviteter bedrivs normalt endast om de är vinstgivande, vilket innebär att värdet av deras utgående transaktioner normalt överstiger värdet av deras ingående transaktioner. På samma sätt överstiger den utgående skatten normalt den avdragsgilla ingående skatten. Vore detta inte fallet skulle mervärdesskatt inte utgöra en skatt utan en förmån. Det framstår därför som logiskt att säga att en bestämmelse enligt vilken den ingående skatten anses vara lika med den utgående skatten normalt leder till en minskning av uppbörden av skatt.

53. Detta kommer emellertid inte att kunna hållas för sant i samtliga fall. Även om det inte sker någon uppbörd av skatt för det fall den ingående och den utgående skatten tar ut varandra, kan

det belopp som annars hade tillkommit skattemyndigheterna under vissa omständigheter vara noll eller till och med negativt. En viss ekonomisk aktivitet kan utföras cykliskt eller strukturellt utan att vara vinstgivande och kan även vara förlustgivande, eller så kan de utgående transaktionerna beskattas enligt en lägre skattesats än de ingående transaktionerna, så att en vinst fortfarande kan göras utan att leda till någon extra mervärdesskatt.

54. Grundskattesatsen för mervärdesskatt i Österrike är 20 procent medan den reducerade mervärdesskattesatsen på 10 procent tillämpas på passagerartransport.(22) Om värdet på de ingående transaktioner som gjorts av en transportör till grundskattesatsen är hälften av värdet av de tjänster som denne säljer till den reducerade skattesatsen, kommer följaktligen den ingående skatten att vara lika med den utgående skatten. Om värdet är mer än hälften kommer den ingående skatten att överstiga den utgående skatten, och transportören kan normalt kräva att få mellanskillnaden tillbaka. Detta kan han givetvis inte göra enligt de omtvistade villkoren.

55. Den österrikiska regeringens inställning är således i huvudsak att transportörer som omfattas av systemet normalt kommer att göra sina ingående transaktioner enligt den österrikiska grundskattesatsen för mervärdesskatt till ett värde av ungefär hälften av deras skattepliktiga transporttjänster där, så att det inte uppstår någon minskning av skatten.

56. Ett sådant antagande kan tyckas godtyckligt och kommissionen betraktar mycket riktigt de uppgifter som Österrike har använt för sina beräkningar som godtyckliga. Även om man normalt kunde ha antagit att en transportör som inte är baserad i Österrike och som endast tillhandahåller tillfälliga tjänster in i eller genom det landet skulle utföra sina ingående transaktioner mestadels på annat håll, framhåller den österrikiska regeringen att priset på dieselbränsle i Österrike är tillräckligt mycket billigare än i grannländerna för att transportörer skall uppmuntras att göra oproportionerligt stora inköp i förhållande till den tillryggalagda sträckan där.(23) Dessutom har Österrike gjort gällande att det kommer att uppstå kostnader för motorvägstullar, andra tullar, parkering och eventuella reparationer. Det är därför rimligt att anta att det omtvistade systemet, som i själva verket "kapar" den avdragsgilla ingående mervärdesskatten vid 10 procent av värdet av de utgående transaktionerna snarare än att medge att den dras av vid den faktiska nivån, inte kommer att leda till en minskning av skatten.

57. Jag anser inte att det är nödvändigt eller ens möjligt för domstolen att inlåta sig på en detaljerad analys av de uppgifter som har lagts fram av Österrike. Urvalet av dessa uppgifter – tillryggalagd sträcka, antal medförda passagerare, bränsleförbrukning och så vidare – måste i någon utsträckning bli godtyckligt.(24) Emellertid verkar de antaganden som ligger bakom beräkningarna – skillnaden mellan grundskattesatsen för mervärdesskatt och den reducerade mervärdesskattesatsen i Österrike, skillnaden i pris på bränsle mellan Österrike och grannländerna – välgrundade och det är med ledning härav en rimlig slutsats att det inte med säkerhet kan hävdas att skatten minskar.

58. Österrike har dessutom anfört ett annat argument som kommissionen också har avfärdat, nämligen att när den skatt som eventuellt gått förlorad uppgår till ett litet belopp, är det relevant att ta hänsyn till de administrativa kostnaderna vid bedömningen av om det föreligger en minskning av skatten. Kommissionen har genmält att vad artikel 24.1 utesluter är en minskning av skatten och inte en minskning av nettointäkterna, och att det inte finns något bevis för att de administrativa kostnaderna faktiskt uppväger intäkterna i de fall som omfattas av den omtvistade förordningen.

59. Jag håller med kommissionen om att lydelsen av artikel 24.1 är klar. Förenklade förfaranden får inte vara av sådan beskaffenhet att resultatet vid påförande och uppbörd av skatten blir en minskning av denna skatt (bruttoskatteintäkterna). Huruvida förenklade förfaranden får leda till en minskning av nettoskatteintäkterna är en annan fråga som inte nämns. Emellertid skulle det för mig framstå som absurt att tolka en bestämmelse som medger införandet av förenklade

förfaranden på så sätt att den kräver att medlemsstater avstår från sådana förfaranden under omständigheter där det normala förfarandet genererar mer bruttointäkter men mindre nettointäkter. Följaktligen anser jag inte att administrativa kostnader kan uteslutas vid beräkningen när det bedöms huruvida en åtgärd är förenlig med förbehållet i artikel 24.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

60. Med detta sagt är det helt riktigt att Österrike inte har lagt fram något annat bevis än rimliga påståenden om sina relativt betydande administrativa kostnader för att hantera mervärdesskatten med avseende på tillfälliga passagerartransporttjänster av berört slag.

61. För att avsluta denna fråga, synes det mig som om kommissionen inte har lyckats visa att Österrike inte har rättat sig efter förbehållet att det inte får förekomma en minskning av skatten. Österrikes framställning är långt ifrån invändningsfri, men är rimlig och har inte motbevisats av kommissionen.(25)

Slutsats om överträdelsen

62. Mot bakgrund av vad som anförts ovan framstår det för mig som klart att de omtvistade österrikiska reglerna avviker från bestämmelserna i artikel 18.1 a och 18.2 och i artikel 22.3–22.5 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

63. Österrike har gjort gällande att avvikelserna är berättigade enligt artikel 24.1 och det är ostridigt att det samrådsförfarande som krävs enligt denna bestämmelse har fullgjorts, om än försenat.

64. De omtvistade reglerna återfinns emellertid inte inom de gränser som fastställs i artikel 24.1 då de inte begränsas till småföretag och då de inte kan betecknas som ett förenklat förfarande.

65. Vid sådana förhållanden saknar det betydelse huruvida det faktiskt inte uppstår någon minskning av skatten eftersom detta enligt artikel 24.1 är ett förbehåll som är tillämpligt på förfaranden som redan har konstaterats falla inom de fastställda gränserna.

Rättegångskostnader

66. Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna skall tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Enligt artikel 69.3 kan domstolen, om parterna ömsom tappar målet på en eller flera punkter, besluta att kostnaderna skall delas eller att vardera parten skall bära sin kostnad.

67. I förevarande mål har kommissionen yrkat att svaranden skall förpliktas att betala rättegångskostnaderna. Även om jag anser att kommissionen inte hade fog för sitt yrkande i den delen kommissionen gjorde gällande att Österrike har underlåtit att fullgöra sina skyldigheter enligt artiklarna 2, 6, 9.2 b och 17 i sjätte mervärdesskattedirektivet och att en del av Österrikes försvar inte helt har vederlagts, är jag icke desto mindre av den uppfattningen att en överträdelse har visats och att det saknas skäl för att frånga den grundläggande regeln i 69.2 i rättegångsreglerna.

Förslag till avgörande

68. Jag anser följaktligen att domstolen skall

– ogilla talan i den del den avser artiklarna 2, 6, 9.2 b och 17 i rådets sjätte mervärdesskattedirektiv 77/388/EEG,

– fastställa att Republiken Österrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel

18.1 a och 18.2 och artikel 22.3–22.5 i samma direktiv, genom att tillåta skattskyldiga personer som inte är etablerade i Österrike men som tillhandahåller tjänster avseende passagerartransporter där att inte lämna skattedeklarationer och att inte betala nettobeloppet av mervärdesskatten, när deras årliga omsättning i Österrike är lägre än 22 000 euro, varvid den utgående mervärdesskatten anses vara lika stor som den avdragsgilla ingående mervärdesskatten, och tillämpningen av det förenklade förfarandet villkoras av att österrikisk mervärdesskatt inte anges på fakturor eller därmed jämförliga handlingar, och

– förplikta Republiken Österrike att betala rättegångskostnaderna.

1 – Originalspråk: engelska.

2 – Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), ändrat vid ett antal tillfällen (nedan kallat sjätte mervärdesskattedirektivet).

3 – Sålunda äger en bussresa från München till Verona rum i Tyskland, Österrike och Italien. Värdet på tjänsten fördelas i förhållande till hur stor del av resan som tillryggälades i varje medlemsstat. Sedan kan mervärdesskatt påföras på varje andel med den mervärdesskattesats som är tillämplig i medlemsstaten i fråga. Mervärdesskatt som har beräknats på detta sätt redovisas sedan till de behöriga myndigheterna för mervärdesskatt i de tre medlemsstaterna.

4 – Båda ändrades något förvirrande genom artikel 28f i samma direktiv, vilken infördes genom rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT L 376, 1991, s. 1; svensk specialutgåva område 9, volym 2, s. 33). Denna artikel har senare också ändrats vid flera tillfällen.

5 – Rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium (EGT L 331, s. 19; svensk specialutgåva område 9, volym 1, s. 84).

6 – Den nuvarande lydelsen återfinns i artikel 28h som också infördes genom direktiv 91/680/EEG och som även den har ändrats vid flera senare tillfällen.

7 – I princip, även om beloppet i verkligheten kan vara högre i vissa medlemsstater under här irrelevanta omständigheter.

8 – BGBl. II nr 166/2002.

9 – För detta ändamål ett kalenderår.

10 – I Österrike påförs utgående mervärdesskatt med 10 procent på passagerartransporttjänster, och denna bestämmelse leder därför till att beloppet avseende avdragsgill ingående skatt blir detsamma som beloppet för utgående skatt, oberoende av med vilken sats mervärdesskatten faktiskt påförts på inköp av exempelvis dieselbränsle som tillhandahållaren av tjänsten har gjort.

11 – Kommissionens rekommendation 96/280/EG av den 3 april 1996 om definitionen på små och medelstora företag (EGT L 107, s. 4) – se skäl 22 i ingressen och artikel 1.1–1.3 i bilagan, kommissionens rekommendation 2003/361/EG av den 6 maj 2003 om definitionen av mikroföretag samt små och medelstora företag (EUT L 124, s. 36) – se artikel 2.1 och 2.2 i bilagan. Den förra rekommendationen utfärdades inom ramen för ”Ett integrerat program för små och medelstora

företag och hantverksföretag” och den senare med en målsättning att begränsa spridningen av definitioner på små och medelstora företag som används på gemenskapsnivå och på nationell nivå, särskilt i samband med strukturfonder och forskning.

12 – Dom av den 12 juli 1988 i de förenade målen C-138/86 och 139/86, Direct Cosmetics (REG 1988, s. 3937, punkt 41; svensk specialutgåva s. 535).

13 – Denna lydelse står för närvarande att finna i artikel 28g.

14 – Domen i de ovannämnda förenade målen Direct Cosmetics (ovan fotnot 12), punkt 41.

15 – Dom av den 15 juli 2004 i mål C-321/02, Harbs (REG 2004, s. I-7101), punkt 27, och av den 8 december 2005 i mål C-280/04, Jyske Finans (REG 2005, s. I-0000), punkt 35.

16 – Det kan också noteras att bestämmelserna i artikel 24.1 inte ingick i det ursprungliga förslaget till ett sjätte mervärdesskattedirektiv (EGT C 80, 1973, s. 1, artikel 25) och att i den nyligen föreslagna omarbetade versionen av direktivet (KOM(2004) 246 slutlig) återfinns de två bestämmelserna i olika avsnitt (artikel 274 respektive artiklarna 275–285).

17 – Se till exempel dom av den 8 juni 2000 i mål C-375/98, Epson Europe (REG 2000, s. I-4243), punkt 26 och där angiven rättspraxis.

18 – Yttrande från Europeiska Ekonomiska och sociala kommittén om Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv nr 77/388/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter avseende det gemensamma system för mervärdesskatt som tillämpas på små och medelstora företag (EGT C 83, 1987, s. 9) och med slutligt förslag KOM(86) 444 slutlig (EGT C 272, 1986, s. 12).

19 – Ovan, fotnot 12, citerat i punkt 40 ovan.

20 – I punkterna 40–42 ovan.

21 – Rådets beslut 2001/242/EG av den 19 mars 2001 (EGT L 88, s. 14).

22 – Se kommissionens dokument *VAT rates applied in the member states of the European Community*, DOC/1636/2005.

23 – Påpekandet om relativt billiga priser stöds generellt sätt av uppgifter som publicerats av motorföreningar – se till exempel webbplatsen för the International Road Transport Union: <http://www.iru.org/Services/Fuel/Welcome.E.html>.

24 – Förekomsten av den avvikelse med vars hjälp Österrike kan beräkna mervärdesskatten på internationell passagerartransport som har utförts av utländska aktörer på en genomsnittsbasis (se punkt 51 ovan) kan också vara av intresse i det här fallet.

25 – Se till exempel dom av den 20 oktober 2005 i mål C-6/04, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 2005, s. I-0000), punkt 75 och där citerad rättspraxis.