DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

28. september 2006 *

I sag C-128/05,

angående et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 226 EF, anlagt den 18. marts 2005,

Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Triantafyllou, som befuldmægtiget, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

Republikken Østrig først ved H. Dossi, derefter ved M. Fruhmann, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøgt,

* Processprog: tysk.

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas, og dommerne J.-P. Puissochet, A. Borg Barthet (refererende dommer), U. Lõhmus og A. Ó Caoimh,

generaladvokat: E. Sharpston
justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 27. april 2006,

afsagt følgende

Dom

1 Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har i stævningen 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 Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »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 (herefter »moms«) nettobeløb, når deres opnåede årlige omsætning i Østrig er mindre end 22 000 EUR, hvorved den skyldige moms antages at være lig med den fradragsberettigede moms, og gør anvendelsen af de forenklede regler afhængig af, at afgiften ikke anføres på henholdsvis fakturaerne eller de dokumenter, der træder i stedet for disse.

Retsforskrifter

Sjette direktiv

2 I henhold sjette direktivs artikel 2, stk. 1, pålægges der moms på enhver form for levering af goder og tjenesteydelser mod vederlag, som foretages i en medlemsstat.

3 Ifølge artikel 6, stk. 1, første led, forstås ved »tjenesteydelse« »enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5«.

4 Sjette direktivs 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«.

5 Artikel 17 og 18 indeholder bestemmelser om fradragsrettens indtræden, omfang samt udøvelse heraf, hvilket tilsammen udgør momssystemets hjørnesten.

6 Artikel 18, stk. 1, litra a), bestemmer navnlig, at for at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige person »for det i artikel 17, stk. 2, litra a), omhandlede fradrag være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 22, stk. 3«. I medfør af artikel 18, stk. 2, andet afsnit, kan »[f]radraget foretages under ét af den afgiftspligtige person, ved at han i den merværdiafgift, som skyldes for en afgiftsperiode, fradrager de afgiftsbeløb, for hvilke fradragsretten i løbet af samme periode er opstået og blevet udøvet i henhold til stk. 1«.

7 Sjette direktivs artikel 22 fastsætter i stk. 3-5 betingelserne for henholdsvis udstedelse af fakturaer, indgivelse af periodiske angivelser og afgiftspligtige personers pligt til at indbetale nettobeløbet af den skyldige moms samtidig med indgivelse af alle periodiske angivelser.

8 Artikel 24 i sjette direktiv 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.«

9 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 under 5 000 EUR.

De nationale bestemmelser

10 Forbundsfinansministerens bekendtgørelse om fastsættelse af standardsatser til beregning af de beløb, som kan fratrækkes af udenlandske virksomheder, der foretager international personbefordring (BGBl. II, 166/2002, herefter »finansministerens bekendtgørelse«), bestemmer:

»I henhold til § 14, stk. 1, nr. 2, i Umsatzsteuergesetz af 1999, BGBl. 663/1994, som affattet ved forbundslov BGBl. I, 56/2002, bestemmes følgende:

§ 1. De erhvervsdrivende, som hverken har domicil (hjemsted), vedtægtsmæssigt hjemsted, sædvanligt opholdsted eller fast forretningssted i Østrig, og hvis omsætning i henhold til § 1, stk. 1, nr. 1 og 2, er mindre end 22 000 EUR i en afgiftsperiode, kan i forhold til deres omsætning ved lejlighedsvis international personbefordring med motorkøretøj eller anhænger, der ikke er registrerede i Østrig i henhold til § 12 i lov om omsætningsafgift af 1994, beregne de fradragsberettigede momsbeløb ved at anvende en standardsats på 10% af denne omsætning (§ 1, stk. 1, nr. 1 og 2, i loven om omsætningsafgift af 1994), såfremt de ikke udsteder fakturaer som omhandlet i § 11 i lov om omsætningsafgift af 1994 for den ovenfor nævnte levering af international personbefordring.

§ 2. Standardsatsen erstatter alle de fradragsberettigede beløb, der er forbundet med den i § 1 omhandlede levering af international personbefordring.

§ 3. De erhvervsdrivende er fritaget fra forpligtelsen til at føre momsregnskab i henhold til § 18, stk. 2, nr. 5 og 6, i lov om omsætningsafgift af 1994, såfremt det fradragsberettigede beløb er beregnet i henhold til § 1.

§ 4. Denne bekendtgørelse finder anvendelse på transaktioner og forhold efter den 31. marts 2002.«

Den administrative procedure

11 Ved skrivelser af henholdsvis 13. marts 2000 og 17. oktober 2003 fremsendte Kommissionen en åbningsskrivelse og en supplerende åbningsskrivelse til Republikken Østrig, hvori den opfordrede medlemsstaten til at fremsætte sine bemærkninger inden udløbet af en frist på to måneder, regnet fra datoen for den sidste af de to skrivelser.

12 Kommissionen modtog Republikken Østrigs svar på skrivelsen, hvorefter den den 9. juli 2004 fremsatte en begrundet udtalelse, i hvilken den opfordrede medlemsstaten til at træffe de nødvendige foranstaltninger for at efterkomme udtalelsen inden for en frist på to måneder at regne fra meddelelsen heraf. De østrigske myndigheder besvarede denne begrundede udtalelse ved skrivelse af 6. september 2004.

13 Da Kommissionen ikke fandt svaret tilfredsstillende, besluttede den at anlægge denne sag.

Om søgsmålet

Tvistens rækkevidde

14 Kommissionen har gjort gældende, at Republikken Østrig ved finansministerens bekendtgørelse har tilsidesat sjette direktivs artikel 2 og 6, artikel 9, stk. 2, litra b), artikel 17 og 18 samt artikel 22, stk. 3-5. Republikken Østrig baserer udelukkende sit forsvar på sjette direktivs artikel 24, stk. 1.

15 Som generaladvokaten har anført i punkt 24-26 i forslaget til afgørelse, er ikke alle de af Kommissionen påberåbte bestemmelser relevante i den sag, som institutionen har anlagt. Sjette direktivs artikel 2 og 6, artikel 9, stk. 2, litra b), og artikel 17 indeholder nemlig principperne for, hvorledes de processuelle betingelser i artikel 18 og 22 skal finde anvendelse. I sine skriftlige indlæg har Kommissionen imidlertid ikke oplyst, hvordan finansministerens bekendtgørelse er i strid med principperne om, at der skal betales moms ved levering af tjenesteydelser (direktivets artikel 2), at passagerbefordring er en tjenesteydelse (artikel 6), at leveringsstedet for international passagerbefordring fastsættes under hensyn til de tilbagelægte strækninger i hver medlemsstat [artikel 9, stk. 2, litra b)], og en afgiftspligtig person er berettiget til at fradrage den indgående moms fra den udgående moms eller i givet fald opnå tilbagebetaling af den indgående moms (artikel 17). Ordningen ifølge den ovennævnte bekendtgørelse forudsætter tværtimod, at alle disse principper finder anvendelse. Bekendtgørelsen kan imidlertid vise sig at være i strid med bestemmelserne i sjette direktivs artikel 18 og 22 om faktureringen af moms, bogføringen heraf og om indgivelse af momsangivelser.

16 Hvis Republikken Østrigs indsigelser, som udelukkende baserer sig på anvendeligheden af sjette direktivs artikel 24, stk. 1, på nævnte ordning, måtte blive forkastet, vil der kunne fastslås tilsidesættelse af sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a), og artikel 18, stk. 2, samt artikel 22, stk. 3-5.

17 Kommissionens ræsonnement støttes på tre hovedargumenter, som har til formål at påvise, at undtagelsesordningen i finansministerens bekendtgørelse ikke er omfattet af sjette direktivs artikel 24, stk. 1. For det første finder ordningen anvendelse på virksomheder med en årlig omsætning i Østrig på mindre end 22 000 EUR, hvilket ikke er i overensstemmelse med det i bestemmelsen omhandlede begreb »mindre virksomheder«. For det andet har Republikken Østrig ikke bevist, at ordningen ikke medfører afgiftslettelser. Endelig kan medlemsstaterne i medfør af bestemmelsen tillade forenklinger, men de må ikke tilkende de omhandlede virksomheder en fuldstændig afgiftsfritagelse.

18 Republikken Østrig har afvist alle Kommissionens argumenter og har herved gjort gældende, at den særlige ordning for erhvervsdrivende, som udfører international personbefordring uden etablering i Østrig, og hvis årlige omsætning i Østrig er mindre end 22 000 EUR, er omfattet af sjette direktivs artikel 24, stk. 1.

19 Med henblik på vurderingen af, om Republikken Østrig bør domfældes, skal det undersøges, om ordningen ifølge finansministerens bekendtgørelse efter betydningen af sjette direktivs artikel 24, stk. 1, kan antages at have fastsat »forenklede regler for pålæggelse og opkrævning af afgiften«, såfremt den medfører afgifts-

lettelser, og såfremt den udelukkende finder anvendelse på »mindre virksomheder«. Det er i den forbindelse tilstrækkeligt, at blot et af disse kriterier ikke er opfyldt, idet den nævnte bestemmelse da ikke skal finde anvendelse.

Forenklede regler for pålæggelse og opkrævning af afgiften

Parternes argumenter

20 Kommissionen har gjort gældende, at den ordning, der er indført ved finansministerens bekendtgørelse, fritager de omhandlede virksomheder fra pligten til at udstede fakturaer, bogføre momsen og dermed også fra at anmelde og betale momsen. Eftersom afgiftssatsen for personbefordring er 10%, og virksomhederne er berettiget til et fradrag af samme størrelse, er det Kommissionens opfattelse, at afgiften bliver lig nul. En sådan ordning udgør således ikke en forenkling af reglerne for pålæggelse og opkrævning af momsen. Den medfører derimod en afgiftslettelse, der overskrider det tilladte i medfør af sjette direktivs artikel 24, stk. 1.

21 Med hensyn til argumentet om, at undtagelsesordningen udgør det formelle aspekt af en overdreven forenkling, der medfører en afgiftsfritagelse, har Republikken Østrig indvendt, at sjette direktivs artikel 24, stk. 1, ikke indeholder nogen begrænsning i denne henseende. Den har desuden gjort gældende, at bestemmelsen overlader medlemsstaterne et vidt skøn med hensyn til at afgøre, om der for mindre virksomheder skal indføres standardsatsordninger eller andre forenklede regler for pålæggelse og opkrævning af momsen, og den har i den forbindelse henvist til dom af 12. juli 1988, Direct Cosmetics og Laughtons Photographs (forenede sager138/86 og 139/86, Sml. s. 3937, præmis 41).

Domstolens bemærkninger

22 Indledningsvis bemærkes, at sjette direktivs artikel 24, stk. 1, giver medlemsstaterne mulighed for at anvende en særordning på mindre virksomheder, hvilket udgør en undtagelse til den almindelige ordning i sjette direktiv (jf. i denne retning dom af 22.10.1998, forenede sager C-308/96 og C-94/97, Madgett og Baldwin, Sml. I, s. 6229, præmis 34). I lighed med de andre særordninger i direktivs artikel 25 og 26 skal ordningen i artikel 24 kun anvendes i det omfang, det er nødvendigt for at nå formålet med ordningen (jf. i denne retning dom af 8.12.2005, sag C-280/04, Jysk Finans, Sml. I, s. 10683, præmis 35). Endvidere fremgår det af fast retspraksis, at en fravigelse eller undtagelse fra en almindelig regel skal fortolkes strengt (jf. dom af 18.1.2001, sag C-83/99, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 445, præmis 19, og af 15.7.2004, sag C-321/02, Harbs, Sml. I, s. 7101, præmis 27).

23 I modsætning til det af Republikken Østrig hævdede, kan det i øvrigt ikke udledes af ovennævnte dom i sagen Direct Cosmetics og Laughtons Photographs, at medlemsstaterne har et vidt skøn med hensyn til, hvilke forenklede regler for pålæggelse af moms de vælger at indføre på momsområdet. Det fremgår nemlig af dommens præmis 41, at Domstolen dér udelukkende tog stilling til omfanget af det skøn, som en medlemsstat har, når den afgør, om den overhovedet skal indføre forenklede regler inden for rammerne af sjette direktivs artikel 24, stk. 1.

24 Ordningen ifølge finansministerens bekendtgørelse fritager de erhvervsdrivende, der udfører international personbefordring, og som opfylder visse kriterier, fra pligten til at bogføre momsen. Eftersom disse erhvervsdrivende ikke har pligt til at angive momsen på deres fakturaer, kan de anvende en standardsats på deres omsætning i Østrig, som svarer til den fradragsberettigede moms. Men i så fald kan de ikke

længere gøre andre fradragsberettigede beløb gældende i forbindelse med tilbagebetalingsproceduren. En sådan fritagelse betyder derfor, at momsen hverken angives eller betales, hvilket Republikken Østrig i øvrigt heller ikke har bestridt.

25 Sjette direktivs artikel 24, stk. 1, fastsætter, at medlemsstaterne kan »anvende forenklede regler for pålæggelse og opkrævning af afgiften, navnlig i forbindelse med standardsats-ordningerne«. Det fremgår ikke af bestemmelsens ordlyd, at medlemsstaterne fuldstændig kan fritage de mindre virksomheder fra forpligtelsen til at betale moms. Det bestemmes nemlig, at det udelukkende er reglerne for pålæggelse af afgiften, der kan forenkles, hvorimod der ikke angives nogen mulighed for helt at fritage de omhandlede virksomheder fra momspligten. En fritagelse som den, der er indført ved finansministerens bekendtgørelse, medfører desuden, at der ikke sker nogen momsopkrævning, hvilket indebærer, at der ikke længere er tale om »regler for opkrævning« — end ikke meget forenklede regler — selv om den omhandlede bestemmelse udtrykkeligt henviser hertil. Som eksempel på forenklede regler for afgiftspålæggelse nævnes »standardsats-ordningerne«, hvilket illustrerer det forhold, at virksomhederne efter ordningen i den omhandlede bestemmelse reelt er forpligtede til at betale momsen. Begrebet »forenklede regler« kan således ikke medføre, at der overhovedet ikke sker nogen pålæggelse eller opkrævning af afgiften.

26 Denne fortolkning støttes af bestemmelserne i sjette direktivs artikel 24, stk. 2-5, hvori det udtrykkeligt angives, at medlemsstaterne kan anvende »afgiftsfritagelse«, hvorimod dette ord ikke findes i stk. 1. Det forhold, at den mulighed ikke nævnes, indebærer, at afgiftsfritagelse ikke er omfattet af de forenklede regler for pålæggelse af afgift, som medlemsstaterne kan anvende i medfør af stk. 1.

27 Det følger af de foregående bemærkninger, at ordningen ifølge finansministerens bekendtgørelse overskrider medlemsstatens beføjelser i medfør af artikel 24, stk. 1, for så vidt som den ikke indfører »forenklede regler for pålæggelse og opkrævning af afgiften«, men derimod fritager de omhandlede virksomheder fra pligten til at anmelde og betale momsen. Under disse omstændigheder er det ikke nødvendigt at undersøge, om Kommissionens øvrige argumenter er holdbare, med henblik på at tilbagevise Republikken Østrigs indsigelse om, at den nævnte ordning er begrundet i henhold til den omhandlede bestemmelse.

28 Den omhandlede ordning skal dermed anses for stridende mod bestemmelserne i sjette direktiv.

29 Det må herefter fastslås, at Republikken Østrig har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 18, stk. 1, litra a), og stk. 2, samt artikel 22, stk. 3-5, i 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 momsens nettobeløb, når deres opnåede årlige omsætning i Østrig er mindre end 22 000 EUR, hvorved den skyldige moms antages at være lig med den fradragsberettigede moms, og gør anvendelsen af de forenklede regler afhængig af, at afgiften ikke anføres på henholdsvis fakturaerne eller de dokumenter, der træder i stedet for disse.

Sagens omkostninger

30 I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har nedlagt påstand om, at Republikken Østrig tilpligtes at betale sagens omkostninger, og Republikken Østrig har tabt sagen, bør det pålægges den at betale sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Tredje Afdeling):

1) **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 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, da Republikken Østrig tillader afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i Østrig, men som udfører personbefordring dér, ikke at indgive afgiftsangivelse eller betale momsens nettobeløb, når deres opnåede årlige omsætning i Østrig er mindre end 22 000 EUR, hvorved den skyldige moms antages at være lig med den fradragsberettigede moms, og gør anvendelsen af de forenklede regler afhængig af, at afgiften ikke anføres på henholdsvis fakturaerne eller de dokumenter, der træder i stedet for disse.**

2) **I øvrigt frifindes Republikken Østrig.**

3) Republikken Østrig betaler sagens omkostninger.

Underskrifter