ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

28 september 2006 *

In zaak C-128/05,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 226 EG, ingesteld op 18 maart 2005,

Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou als gemachtigde, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

Republiek Oostenrijk, aanvankelijk vertegenwoordigd door H. Dossi, vervolgens door M. Fruhmann als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verweerster,

* Procestaal: Duits.

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas, kamerpresident, J.-P. Puissochet, A. Borg Barthet (rapporteur), U. Lõhmus en A. Ó Caoimh, rechters,

advocaat-generaal: E. Sharpston,
griffier: R. Grass,

gezien de stukken,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 27 april 2006,

het navolgende

Arrest

1 De Commissie van de Europese Gemeenschappen verzoekt het Hof vast te stellen dat de Republiek Oostenrijk niet heeft voldaan aan de verplichtingen die op haar rusten krachtens de artikelen 2, 6, 9, lid 2, sub b, 17, 18 en 22, leden 3 tot en met 5, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn"), door niet in Oostenrijk gevestigde belastingplichtigen die in deze lidstaat personenvervoer verrichten, toe te staan geen belastingaangiften in te dienen en het nettobedrag van de belasting over de

toegevoegde waarde (hierna: „btw") niet te voldoen, wanneer de in Oostenrijk behaalde jaaromzet lager is dan 22 000 EUR, in dat geval ervan uit te gaan dat het bedrag van de verschuldigde btw gelijk is aan dat van de aftrekbare btw, en de toepassing van de vereenvoudigde regeling afhankelijk te stellen van de voorwaarde dat deze belasting op de facturen of de als zodanig dienst doende documenten niet wordt vermeld.

Rechtskader

Zesde richtlijn

2 Krachtens artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn zijn de leveringen van diensten welke in het binnenland onder bezwarende titel worden verricht, aan btw onderworpen.

3 Luidens artikel 6, lid 1, eerste alinea, van genoemde richtlijn wordt „[a]ls ‚dienst' [...] beschouwd elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 is".

4 Artikel 9, lid 2, sub b, van deze richtlijn bepaalt dat „de plaats van vervoerdiensten, de plaats [is] waar het vervoer plaatsvindt, zulks naar verhouding van de afgelegde afstanden".

5 De artikelen 17 en 18 van de Zesde richtlijn bevatten de regels betreffende het ontstaan, de omvang en de wijze van uitoefening van het recht op aftrek, dat de hoeksteen van het btw-stelsel vormt.

6 Artikel 18, lid 1, sub a, bepaalt inzonderheid dat de belastingplichtige om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen „voor de in artikel 17, lid 2, sub a, bedoelde aftrek in het bezit moet zijn van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, opgestelde factuur". Luidens lid 2, eerste alinea, van dit artikel „past [de belastingplichtige] de aftrek toe door op het totaalbedrag van de over een aangifteperiode verschuldigde belasting het totaalbedrag van de belasting in mindering te brengen waarvoor in dezelfde periode het recht op aftrek is ontstaan en krachtens het bepaalde in lid 1 kan worden uitgeoefend".

7 Artikel 22 van de Zesde richtlijn regelt in de leden 3, 4 en 5 respectievelijk de voorwaarden voor uitreiking van facturen, de wijze van indiening van de periodieke aangiften en de verplichting voor de belastingplichtigen om bij de indiening van elke periodieke aangifte het nettobedrag van de verschuldigde btw te voldoen.

8 Artikel 24 van deze richtlijn bepaalt in lid 1, onder het kopje „Bijzondere regeling voor kleine ondernemingen":

„Lidstaten die moeilijkheden zouden ondervinden bij het toepassen van de normale belastingregeling op kleine ondernemingen in verband met de activiteit of de structuur van die ondernemingen kunnen binnen de grenzen en onder de voorwaarden die zij vaststellen — maar onder voorbehoud van de in artikel 29 bedoelde raadpleging — vereenvoudigde regelingen voor belastingheffing en -inning, zoals forfaitaire regelingen, toepassen, zonder dat dit mag leiden tot vermindering van de belasting."

9 Daarenboven mogen de lidstaten op grond van voormeld artikel 24, leden 2 tot en met 7, btw-vrijstellingen of degressieve btw-verminderingen handhaven of invoeren voor belastingplichtigen met een jaaromzet die minder bedraagt dan 5 000 EUR.

Nationale regeling

10 De verordening van de Bondsminister van Financiën betreffende de vaststelling van gemiddelde tarieven voor de berekening van aftrekbare voorbelasting door buitenlandse ondernemingen die grensoverschrijdend personenvervoer verrichten (BGBl. II, 166/2002; hierna: „verordening van de minister van Financiën"), bepaalt:

„Op basis van § 14, lid 1, sub 2, van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting) 1994, BGBl. 663/1994, in de versie van het Bundesgesetz BGBl. I, 56/2002, wordt het volgende bepaald:

1. Ondernemingen die in het binnenland noch hun woonplaats (zetel), noch hun gebruikelijke verblijfplaats of een vestiging hebben en waarvan de omzet volgens § 1, lid 1, sub 1 en 2, in het belastingtijdvak lager is dan 22 000 EUR, kunnen voor de omzet uit incidenteel grensoverschrijdend personenvervoer met niet in het binnenland geregistreerde motorvoertuigen en aanhangwagens, de overeenkomstig § 12 van het Umsatzsteuergesetz 1994 aftrekbare voorbelasting berekenen door toepassing van een gemiddelde van 10 % van de uit deze activiteit behaalde jaaromzet (§ 1, lid 1, sub 1 en 2, Umsatzsteuergesetz 1994), wanneer zij voor geen van de genoemde diensten op het gebied van grensoverschrijdend personenvervoer facturen in de zin van § 11 van het Umsatzsteuergesetz 1994 uitreiken.

2. Het gemiddelde percentage compenseert alle voorbelasting die samenhangt met de in § 1 genoemde diensten op het gebied van grensoverschrijdend personenvervoer.

3. Indien de aftrekbare voorbelasting overeenkomstig § 1 wordt berekend, is de onderneming in zoverre vrijgesteld van de boekhoudplicht overeenkomstig § 18, lid 2, sub 5 en 6, van het Umsatzsteuergesetz 1994.

4. Deze verordening is van toepassing op handelingen en gebeurtenissen die worden verricht respectievelijk plaatsvinden na 31 maart 2002."

De precontentieuze procedure

11 Bij aanmaningsbrief en aanvullende aanmaningsbrief van respectievelijk 13 maart 2000 en 17 oktober 2003, heeft de Commissie de Republiek Oostenrijk verzocht binnen een termijn van twee maanden na datum van de laatste van deze twee brieven haar opmerkingen te maken.

12 Na kennis te hebben genomen van het antwoord van de Republiek Oostenrijk op deze brief, heeft de Commissie op 9 juli 2004 een met redenen omkleed advies uitgebracht, waarin zij deze lidstaat verzocht binnen een termijn van twee maanden na de kennisgeving ervan de maatregelen te treffen die noodzakelijk waren om aan dit advies te voldoen. De Oostenrijkse autoriteiten hebben bij brief van 6 september 2004 op dit met redenen omkleed advies geantwoord.

13 Van oordeel dat dit antwoord niet afdoende was, heeft de Commissie het onderhavige beroep ingesteld.

Het beroep

De omvang van het geschil

14 De Commissie verwijt de Republiek Oostenrijk dat deze door de verordening van de minister van Financiën de artikelen 2, 6, 9, lid 2, sub b, 17, 18 en 22, leden 3 tot en met 5, van de Zesde richtlijn heeft geschonden. Genoemde lidstaat voert zijn verdediging volledig op basis van de bepalingen van artikel 24, lid 1, van deze richtlijn.

15 Zoals de advocaat-generaal in de punten 24 tot en met 26 van haar conclusie heeft opgemerkt, zijn niet alle door de Commissie aangehaalde bepalingen relevant voor het door haar ingestelde beroep. De artikelen 2, 6, 9, lid 2, sub b, en 17 van de Zesde richtlijn zetten immers de beginselen uiteen in het licht waarvan de in de artikelen 18 en 22 van deze richtlijn bedoelde procedurele voorwaarden moeten worden toegepast. De Commissie geeft in haar stukken evenwel niet aan op welk punt de verordening van de minister van Financiën in strijd is met de beginselen dat de levering van diensten aan btw is onderworpen (artikel 2 van de genoemde richtlijn), personenvervoer een dienst is (artikel 6), de plaats van diensten die betrekking hebben op grensoverschrijdend personenvervoer wordt bepaald naar verhouding van de in elke lidstaat afgelegde afstanden (artikel 9, lid 2, sub b), en een belastingplichtige gerechtigd is voorbelasting af te trekken van de door hem verschuldigde belasting of in voorkomend geval teruggaaf van voorbelasting te bekomen (artikel 17). De bij genoemde verordening ingevoerde regeling vooronderstelt daarentegen dat al deze beginselen worden toegepast. Zij zou echter in strijd kunnen zijn met de bepalingen van de artikelen 18 en 22 van deze richtlijn betreffende het in rekening brengen van btw, de ter zake geldende boekhoudplicht en het indienen van de aangiften.

16 Indien de verweermiddelen van de Republiek Oostenrijk, die volledig gegrond zijn op de toepasselijkheid van artikel 24, lid 1, van de Zesde richtlijn op de genoemde regeling, moesten worden afgewezen, zou bijgevolg enkel een inbreuk op de artikelen 18, leden 1, sub a, en 2, en 22, leden 3 tot en met 5, van de Zesde richtlijn kunnen worden vastgesteld.

17 De Commissie baseert haar redenering op drie hoofdargumenten ten betoge dat de door de verordening van de minister van Financiën ingevoerde afwijkende regeling niet onder artikel 24, lid 1, van de Zesde richtlijn kan vallen. Om te beginnen is deze regeling van toepassing op ondernemingen die in Oostenrijk een jaaromzet behalen die lager is dan 22 000 EUR, wat niet aansluit bij het begrip „kleine ondernemingen" als bedoeld in deze bepaling. Vervolgens heeft de Republiek Oostenrijk niet aangetoond dat een dergelijke regeling niet tot een belastingvermindering leidt. Ten slotte mogen de lidstaten op grond van deze bepaling vereenvoudigingen toepassen, maar geeft deze hun niet de bevoegdheid om de betrokken ondernemingen een volledige vrijstelling te verlenen.

18 De Republiek Oostenrijk weerlegt deze bezwaren door te betogen dat de specifieke regeling voor niet in Oostenrijk gevestigde ondernemingen die grensoverschrijdend personenvervoer verrichten en die een jaaromzet hebben die lager is dan 22 000 EUR, onder artikel 24, lid 1, van de Zesde richtlijn valt.

19 Teneinde de gegrondheid van het beroep te beoordelen, dient bijgevolg te worden nagegaan of de bij verordening van de minister van Financiën ingevoerde regeling in de zin van artikel 24, lid 1, van de Zesde richtlijn kan worden geacht „vereenvoudigde regelingen voor belastingheffing en -inning" in te voeren, of zij

tot belastingvermindering leidt en of zij enkel van toepassing is op „kleine ondernemingen". Reeds wanneer bedoelde regeling niet voldoet aan één van deze criteria, is genoemde bepaling niet van toepassing.

Aangaande de vereenvoudigde regelingen voor heffing en inning

Argumenten van partijen

20 De Commissie stelt dat de door de verordening van de minister van Financiën ingevoerde regeling de betrokken ondernemingen vrijstelt van de verplichting facturen op te stellen, de btw in de boekhouding op te nemen en bijgevolg deze belasting aan te geven en te betalen. Aangezien het op personenvervoer toepasselijke belastingtarief 10 % bedraagt en hetzelfde percentage in mindering mag worden gebracht, wordt de belastingschuld tot nul herleid. Bijgevolg gaat het hier niet om een vereenvoudiging van de regelingen voor de btw-heffing en -inning, maar om een vrijstelling, wat verder gaat dan ingevolge artikel 24, lid 1, van de Zesde richtlijn is toegestaan.

21 Tegen het argument dat de door deze regeling ingevoerde faciliteit het formele aspect vormt van een buitensporige vereenvoudiging, die neerkomt op een vrijstelling, brengt de Republiek Oostenrijk in, dat artikel 24, lid 1, van de Zesde richtlijn op dit punt geen beperking oplegt. Zij betoogt bovendien dat deze bepaling een ruime beoordelingsbevoegdheid verleent inzake de invoering van forfaitaire of andere vereenvoudigde regelingen voor btw-heffing en -inning voor kleine ondernemingen, en verwijst dienaangaande naar het arrest van 12 juli 1988, Direct Cosmetics en Laughtons Photographs (138/86 en 139/86, Jurispr. blz. 3937, punt 41).

Beoordeling door het Hof

22 Om te beginnen zij opgemerkt dat artikel 24, lid 1, van de Zesde richtlijn de lidstaten de mogelijkheid biedt om een bijzondere regeling op kleine ondernemingen toe te passen, wat een uitzondering vormt op de bij deze richtlijn ingevoerde algemene regeling (zie in die zin arrest van 22 oktober 1998, Madgett en Baldwin, C-308/96 en C-94/97, Jurispr. blz. I-6229, punt 34). Evenals de andere bijzondere regelingen, met name die van de artikelen 25 en 26 van deze richtlijn, mag de regeling van genoemd artikel 24 enkel worden toegepast voor zover dit ter verwezenlijking van de doelstelling van de richtlijn noodzakelijk is (zie in die zin arrest van 8 december 2005, Jyske Finans, C-280/04, Jurispr. blz. I-10683, punt 35). Volgens vaste rechtspraak moet bovendien elke afwijking van of uitzondering op een algemene regel strikt worden uitgelegd (arresten van 18 januari 2001, Commissie/Spanje, C-83/99, Jurispr. blz. I-445, punt 19, en 15 juli 2004, Harbs, C-321/02, Jurispr. blz. I-7101, punt 27).

23 Overigens kan, anders dan de Republiek Oostenrijk betoogt, uit het reeds aangehaalde arrest Direct Cosmetics en Laughtons Photographs niet worden afgeleid dat de lidstaten bij de keuze van de vereenvoudigde regelingen voor belastingheffing die zij op het gebied van de btw besluiten in te voeren, een ruime beoordelingsbevoegdheid hebben. Uit punt 41 van dat arrest volgt immers dat het Hof daarin enkel heeft onderzocht, hoe ruim de beoordelingsbevoegdheid is waarover een lidstaat beschikt bij zijn beslissing over het al dan niet vaststellen van vereenvoudigde maatregelen in het kader van artikel 24, lid 1, van de Zesde richtlijn.

24 De door de verordening van de minister van Financiën ingevoerde regeling stelt ondernemingen die grensoverschrijdend personenvervoer verrichten en aan bepaalde criteria voldoen, vrij van de verplichting om een btw-boekhouding te voeren. Deze ondernemingen, die geen facturen hoeven uit te schrijven waarop de btw is vermeld, kunnen op de in Oostenrijk behaalde omzet een gemiddeld

percentage toepassen dat gelijk is aan het aftrekbare percentage, maar kunnen in dat geval bij de teruggaafprocedure geen andere aftrekbare bedragen opvoeren. Een dergelijke vrijstelling komt dus tot uiting in het feit dat de btw noch wordt aangegeven, noch wordt betaald, hetgeen de Republiek Oostenrijk overigens niet betwist.

25 Artikel 24, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt dat de lidstaten „vereenvoudigde regelingen voor belastingheffing en -inning, zoals forfaitaire regelingen" kunnen toepassen. Uit de bewoordingen van deze bepaling volgt niet dat zij kleine ondernemingen volledig kunnen vrijstellen van hun verplichting btw te betalen, aangezien de regelingen voor de belastingheffing slechts kunnen worden vereenvoudigd, zonder dat echter gewag wordt gemaakt van de mogelijkheid de betrokken ondernemingen volledig vrij te stellen van btw. In het geval van een vrijstelling zoals die voorzien in de verordening van de minister van Financiën, wordt de btw overigens helemaal niet geïnd, zodat geen sprake meer is van — zelfs zeer vereenvoudigde — „regelingen voor inning", waar voormelde bepaling nochtans uitdrukkelijk naar verwijst. De omstandigheid dat „forfaitaire regelingen" als voorbeeld worden genoemd van vereenvoudigde regelingen, toont bovendien aan dat onder de in deze bepaling bedoelde regeling de ondernemingen wel degelijk verplicht zijn btw te betalen. Het begrip „vereenvoudigde regelingen" kan derhalve niet impliceren dat iedere heffing en inning van deze belasting ontbreekt.

26 Deze uitlegging vindt steun in artikel 24, leden 2 tot en met 5, van de Zesde richtlijn, welke bepalingen uitdrukkelijk vermelden dat de lidstaten een „vrijstelling van belasting" kunnen toekennen, terwijl deze bewoordingen in lid 1 van dit artikel niet voorkomen. Deze niet-vermelding impliceert dat de vrijstellingen van belasting niet behoren tot de vereenvoudigde regelingen voor de heffing die de lidstaten krachtens genoemd lid 1 kunnen invoeren.

27 Uit het voorgaande volgt dat de door de verordening van de minister van Financiën ingevoerde regeling de grenzen van de bevoegdheden waarover de lidstaten krachtens artikel 24, lid 1, van de Zesde richtlijn beschikken overschrijdt, voor zover zij geen „vereenvoudigde regelingen voor belastingheffing en -inning" invoert, maar de betrokken ondernemingen vrijstelt van de verplichting om btw aan te geven en te betalen. In deze omstandigheden is het niet nodig om de gegrondheid te onderzoeken van de andere argumenten van de Commissie om aan te tonen dat genoemde regeling, anders dan de Republiek Oostenrijk betoogt, in het licht van deze bepaling niet kan worden gerechtvaardigd.

28 Deze regeling is derhalve in strijd met de bepalingen van de Zesde richtlijn.

29 Bijgevolg dient te worden vastgesteld dat de Republiek Oostenrijk niet heeft voldaan aan de verplichtingen die op haar rusten krachtens de artikelen 18, leden 1, sub a, en 2, en 22, leden 3 tot en met 5, van de Zesde richtlijn, door niet in Oostenrijk gevestigde belastingplichtigen die in deze lidstaat personenvervoer verrichten, toe te staan geen belastingaangiften in te dienen en het nettobedrag van de btw niet te voldoen, wanneer de in Oostenrijk behaalde jaaromzet lager is dan 22 000 EUR, in dat geval ervan uit te gaan dat het bedrag van de verschuldigde btw gelijk is aan dat van de aftrekbare btw, en de toepassing van de vereenvoudigde regeling afhankelijk te stellen van de voorwaarde dat deze belasting op de facturen of de als zodanig dienst doende documenten niet wordt vermeld.

Kosten

30 Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen voor zover dit is gevorderd. Aangezien de Republiek Oostenrijk in het ongelijk is gesteld, moet zij overeenkomstig de vordering van de Commissie in de kosten worden verwezen.

Het Hof van Justitie (Derde kamer) verklaart:

1) **De Republiek Oostenrijk heeft niet voldaan aan de verplichtingen die op haar rusten krachtens de artikelen 18, leden 1, sub a, en 2, en 22, leden 3 tot en met 5, van de Zesde richtlijn (77/388/EG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, door niet in Oostenrijk gevestigde belastingplichtigen die in deze lidstaat personenvervoer verrichten, toe te staan geen belastingaangiften in te dienen en het nettobedrag van de belasting over de toegevoegde waarde niet te voldoen, wanneer de in Oostenrijk behaalde jaaromzet lager is dan 22 000 EUR, in dat geval ervan uit te gaan dat het bedrag van de verschuldigde belasting gelijk is aan dat van de aftrekbare belasting, en de toepassing van de vereenvoudigde regeling afhankelijk te stellen van de voorwaarde dat deze belasting op de facturen of de als zodanig dienst doende documenten niet wordt vermeld.**

2) **Het beroep wordt voor het overige verworpen.**

3) De Republiek Oostenrijk wordt in de kosten verwezen.

ondertekeningen