ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)
της 28ης Σεπτεμβρίου 2006 *

Στην υπόθεση C-128/05,

με αντικείμενο προσφυγή του άρθρου 226 ΕΚ λόγω παραβάσεως, ασκηθείσα στις 18 Μαρτίου 2005,

Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Δ. Τριανταφύλλου, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

προσφεύγουσα,

κατά

Δημοκρατίας της Αυστρίας, εκπροσωπούμενης αρχικώς από τον H. Dossi, κατόπιν δε από τον M. Fruhmann, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

καθής,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Rosas, πρόεδρο τμήματος, J.-P. Puissochet, A. Borg Barthet (εισηγητή), U. Lõhmus και A. Ó Caoimh, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: E. Sharpston
γραμματέας: R. Grass

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 27ης Απριλίου 2006,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με το δικόγραφό της, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ζητεί από το Δικαστήριο να αναγνωρίσει ότι η Δημοκρατία της Αυστρίας, επιτρέποντας σε μη εγκατεστημένους στην Αυστρία υποκειμένους στον φόρο, οι οποίοι εκτελούν μεταφορές επιβατών εντός του εν λόγω κράτους μέλους, να μην υποβάλλουν φορολογική δήλωση και να μην καταβάλλουν το καθαρό ποσό του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), αν ο πραγματοποιούμενος στην Αυστρία ετήσιος κύκλος εργασιών τους είναι χαμηλότερος των 22 000 ευρώ, εκτιμώντας ότι, στην περίπτωση αυτή, το ποσό του οφειλομένου ΦΠΑ είναι ίσο με το ποσό του

προς έκπτωση ΦΠΑ και εξαρτώντας την εφαρμογή της απλοποιημένης ρυθμίσεως από την προϋπόθεση να μην αναγράφεται ο εν λόγω φόρος επί των τιμολογίων ή των εγγράφων που επέχουν θέση τιμολογίου, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 2, 6, 9, παράγραφος 2, στοιχείο β΄, 17, 18 και 22, παράγραφοι 3 έως 5, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

Το νομικό πλαίσιο

Η έκτη οδηγία

2 Κατά το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό κράτους μέλους υπόκειται σε ΦΠΑ.

3 Κατά το άρθρο 6, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής, «ως "παροχή υπηρεσιών" θεωρείται κάθε πράξη, η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5».

4 Το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο β΄, της ίδιας οδηγίας ορίζει ότι: «τόπος παροχής υπηρεσιών μεταφοράς είναι ο τόπος όπου πραγματοποιείται η μεταφορά, ανάλογα με τις διανυθείσες αποστάσεις».

5 Τα άρθρα 17 και 18 της έκτης οδηγίας ορίζουν τους κανόνες που διέπουν τη γένεση, την έκταση και τις λεπτομέρειες ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως, το οποίο αποτελεί τον ακρογωνιαίο λίθο του συστήματος του ΦΠΑ.

6 Το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, προβλέπει ειδικότερα ότι, για να έχει τη δυνατότητα ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει, «για την αναφερομένη στο άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α΄, έκπτωση, να κατέχει τιμολόγιο το οποίο έχει εκδοθεί κατά το άρθρο 22, παράγραφος 3». Κατά την παράγραφο 2, πρώτο εδάφιο, του ίδιου αυτού άρθρου, «η έκπτωση ενεργείται συνολικά από τον υποκείμενο στον φόρο διά αφαιρέσεως από το ποσό του φόρου του οφειλομένου για μια περίοδο δηλώσεως του ποσού του φόρου για τον οποίο εγεννήθη και ασκείται, δυνάμει της παραγράφου 1, το δικαίωμα προς έκπτωση, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου».

7 Το άρθρο 22 της έκτης οδηγίας προβλέπει, στις παραγράφους 3, 4 και 5, αντιστοίχως, τις προϋποθέσεις εκδόσεως των τιμολογίων, τις λεπτομέρειες της καταθέσεως των περιοδικών δηλώσεων και την υποχρέωση για τους υποκειμένους στον φόρο να καταβάλλουν το οφειλόμενο καθαρό ποσό του ΦΠΑ κατά την υποβολή κάθε περιοδικής δηλώσεως.

8 Το άρθρο 24 της εν λόγω οδηγίας, με τίτλο «ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων», αναφέρει στην παράγραφο του 1:

«Τα κράτη μέλη, τα οποία συναντούν δυσχέρειες ως προς την υπαγωγή των μικρών επιχειρήσεων, λόγω της δραστηριότητος ή και της δομής τους, στο κανονικό φορολογικό καθεστώς, έχουν την ευχέρεια, εντός των ορίων και υπό τις προϋποθέσεις που καθορίζουν αλλά και με την επιφύλαξη της προβλεπομένης από το άρθρο 29 διαβουλεύσεως, να εφαρμόζουν απλοποιημένες μεθόδους επιβολής και εισπράξεως του φόρου και ιδίως καθεστώτα κατ' αποκοπήν, χωρίς όμως να δύναται να προκύπτει μείωση του φόρου.»

9 Επιπλέον, το εν λόγω άρθρο 24, παράγραφοι 2 έως 7, επιτρέπει επιπλέον στα κράτη μέλη να διατηρούν σε ισχύ ή να θεσπίζουν απαλλαγές ή προοδευτική μείωση του φόρου για υποκειμένους στον φόρο των οποίων ο ετήσιος κύκλος εργασιών είναι χαμηλότερος των 5 000 ευρώ.

Η εθνική κανονιστική ρύθμιση

10 Η κανονιστική απόφαση του ομοσπονδιακού Υπουργείου Οικονομικών σχετικά με την καθιέρωση μέσων συντελεστών για τον υπολογισμό των ποσών που μπορούν να εκπίπτουν οι αλλοδαπές εταιρίες, οι οποίες εκτελούν διεθνείς μεταφορές επιβατών (BGBl. II, 166/2002, στο εξής: κανονιστική απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών), ορίζει τα εξής:

«Βάσει του άρθρου 14, παράγραφος 1, αριθ. 2, του Umsatzsteuergesetz [νόμου περί του κύκλου εργασιών] 1994, BGBl. 663/1994, όπως τροποποιήθηκε, BGBl. I, 56/2002, προβλέπονται τα εξής:

Άρθρο 1. Οι επιχειρηματίες που δεν έχουν επί του εθνικού εδάφους ούτε κατοικία (έδρα), ούτε συνήθη διαμονή, ούτε εγκατάσταση και των οποίων ο κύκλος εργασιών, σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 1, αριθ. 1 και 2, είναι χαμηλότερος των 22 000 ευρώ σε ορισμένη φορολογική περίοδο μπορούν, για τον κύκλο εργασιών που πραγματοποίησαν από την περιστασιακή διεθνή μεταφορά επιβατών με αυτοκίνητα οχήματα ή ρυμούλκες μη ταξινομηθέντα στην Αυστρία, να υπολογίζουν τα δυνάμενα να εκπέσουν ποσά, σύμφωνα με το άρθρο 12 του νόμου περί του κύκλου εργασιών 1994, εφαρμόζοντας μέσο συντελεστή 10 % επί του κύκλου εργασιών που πραγματοποιήθηκε από την πιο πάνω αναφερθείσα δραστηριότητα (άρθρο 1, παράγραφος 1, αριθ. 1 και 2, του νόμου περί του κύκλου εργασιών 1994), αν δεν εκδώσουν τιμολόγια υπό την έννοια του άρθρου 11 του νόμου περί του κύκλου εργασιών 1994 για τις πιο πάνω αναφερθείσες υπηρεσίες στον τομέα της διεθνούς μεταφοράς επιβατών.

Άρθρο 2. Ο μέσος συντελεστής αντικαθιστά όλα τα προς έκπτωση ποσά που αφορούν τις αναφερόμενες στο άρθρο 1 υπηρεσίες του τομέα της διεθνούς μεταφοράς επιβατών.

Άρθρο 3. Αν το προς έκπτωση ποσό υπολογίζεται σύμφωνα με το άρθρο 1, ο επιχειρηματίας απαλλάσσεται της υποχρεώσεως τηρήσεως λογιστικών βιβλίων σύμφωνα με το άρθρο 18, παράγραφος 2, αριθ. 5 και 6, του νόμου περί του κύκλου εργασιών 1994.

Άρθρο 4. Η κανονιστική αυτή απόφαση εφαρμόζεται στις πράξεις και στα μετά τις 31 Μαρτίου 2002 περιστατικά.»

Η πριν από την άσκηση της προσφυγής διαδικασία

11 Η Επιτροπή απηύθυνε, με έγγραφα της 13ης Μαρτίου 2000 και της 17ης Οκτωβρίου 2003, αντιστοίχως, έγγραφο οχλήσεως και συμπληρωματικό έγγραφο οχλήσεως προς τη Δημοκρατία της Αυστρίας, ζητώντας από αυτήν να της γνωστοποιήσει τις παρατηρήσεις της εντός προθεσμίας δύο μηνών από τη λήψη του δευτέρου εκ των δύο αυτών εγγράφων.

12 Αφού έλαβε γνώση της απαντήσεως της Δημοκρατίας της Αυστρίας στο εν λόγω έγγραφο, η Επιτροπή, στις 9 Ιουλίου 2004, διατύπωσε αιτιολογημένη γνώμη, καλώντας το κράτος μέλος αυτό να λάβει τα αναγκαία μέτρα προκειμένου να συμμορφωθεί προς τη γνώμη αυτή εντός προθεσμίας δύο μηνών από της κοινοποιήσεώς της. Οι αυστριακές αρχές απάντησαν στην εν λόγω αιτιολογημένη γνώμη με έγγραφο της 6ης Σεπτεμβρίου 2004.

13 Εκτιμώντας ότι η απάντηση αυτή δεν ήταν ικανοποιητική, η Επιτροπή αποφάσισε να ασκήσει την παρούσα προσφυγή.

Επί της προσφυγής

Επί της εκτάσεως της διαφοράς

14 Η Επιτροπή προσάπτει στη Δημοκρατία της Αυστρίας ότι, με κανονιστική απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών, παρέβη τα άρθρα 2, 6, 9, παράγραφος 2, στοιχείο β΄, 17, 18 και 22, παράγραφοι 3 έως 5, της έκτης οδηγίας. Το εν λόγω κράτος μέλος βασίζει την άμυνά του αποκλειστικά στις διατάξεις του άρθρου 24, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής.

15 Όπως και η γενική εισαγγελέας παρατήρησε στα σημεία 24 έως 26 των προτάσεών της, δεν είναι λυσιτελείς όλες οι διατάξεις που επικαλείται η Επιτροπή στο πλαίσιο της προσφυγής της. Συγκεκριμένα, τα άρθρα 2, 6, 9, παράγραφος 2, στοιχείο β΄, και 17 της έκτης οδηγίας διατυπώνουν τις αρχές που πρέπει να τηρούνται κατά την εφαρμογή των διαδικαστικών επιταγών των άρθρων 18 και 22. Όμως, στα έγγραφα της Επιτροπής δεν αναφέρεται κατά τί παραβιάζει η κανονιστική απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών τις αρχές σύμφωνα με τις οποίες: οι παροχές υπηρεσιών υπόκεινται στον ΦΠΑ (άρθρο 2 της εν λόγω οδηγίας)· η μεταφορά επιβατών αποτελεί παροχή υπηρεσίας (άρθρο 6)· ο τόπος παροχής των υπηρεσιών διεθνούς μεταφοράς επιβατών καθορίζεται ανάλογα με τη διανυθείσα απόσταση εντός εκάστου κράτους μέλους (άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο β΄), και ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει τον φόρο επί των εισροών από τον φόρο επί των εκροών ή, ενδεχομένως, να τύχει επιστροφής του φόρου επί των εισροών (άρθρο 17). Το καθεστώς που τέθηκε σε εφαρμογή με την προαναφερθείσα κανονιστική απόφαση προϋποθέτει, αντιθέτως, την εφαρμογή όλων αυτών των αρχών. Εντούτοις, θα μπορούσε να αποδειχθεί αντίθετο προς τις διατάξεις των άρθρων 18 και 22 της ίδιας οδηγίας σχετικά με την έκδοση τιμολογίων του ΦΠΑ, τη σχετική τήρηση βιβλίων και την υποβολή δηλώσεων.

16 Συνεπώς, αν οι αμυντικοί ισχυρισμοί της Δημοκρατίας της Αυστρίας, οι οποίοι βασίζονται αποκλειστικώς στη δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 24, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας επί του εν λόγω καθεστώτος, απορριφθούν, μόνον παράβαση των άρθρων 18, παράγραφοι 1, στοιχείο α΄, και 2, καθώς και 22, παράγραφοι 3 έως 5, της έκτης οδηγίας θα μπορούσε να διαπιστωθεί.

17 Η συλλογιστική της Επιτροπής διαρθρώνεται γύρω από τρία κύρια επιχειρήματα που αποσκοπούν να αποδείξουν ότι το εισάγον εξαιρέσεις καθεστώς, που θεσπίστηκε με την κανονιστική απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών, δεν μπορεί να εμπίπτει στο άρθρο 24, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Κατ' αρχάς, το καθεστώς αυτό εφαρμόζεται στις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν στην Αυστρία ετήσιο κύκλο εργασιών χαμηλότερο των 22 000 ευρώ, στοιχείο που δεν ανταποκρίνεται στην έννοια των «μικρών επιχειρήσεων», όπως αυτή προβλέπεται από την εν λόγω διάταξη. Κατόπιν, η Δημοκρατία της Αυστρίας δεν απέδειξε ότι αυτό το καθεστώς δεν οδηγεί σε φορολογική μείωση. Τέλος, η εν λόγω διάταξη επιτρέπει στα κράτη μέλη να προβαίνουν σε απλοποιήσεις, αλλά δεν τους επιτρέπει να χορηγούν πλήρη απαλλαγή στις οικείες επιχειρήσεις.

18 Η Δημοκρατία της Αυστρίας απορρίπτει τις αντιρρήσεις αυτές υποστηρίζοντας ότι το ειδικό καθεστώς που προβλέπεται για τους επιχειρηματίες που ασκούν δραστηριότητα διεθνούς μεταφοράς επιβατών, που δεν είναι εγκατεστημένοι στην Αυστρία και των οποίων ο πραγματοποιούμενος εκεί κύκλος εργασιών είναι χαμηλότερος από 22 000 ευρώ, καλύπτεται από το άρθρο 24, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

19 Για να εκτιμηθεί το βάσιμο της προσφυγής, πρέπει επομένως να εξεταστεί αν, υπό την έννοια του άρθρου 24, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, το καθεστώς που θεσπίστηκε με την κανονιστική απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών μπορεί να θεωρηθεί ότι καθιέρωσε «απλοποιημένες μεθόδους επιβολής και εισπράξεως του

φόρου», αν έχει ως αποτέλεσμα φορολογική μείωση και αν εφαρμόζεται μόνο στις «μικρές επιχειρήσεις». Συναφώς, αρκεί το καθεστώς αυτό να μη πληροί ένα από τα κριτήρια αυτά για να μην έχει εφαρμογή η εν λόγω διάταξη.

Ως προς τις απλοποιημένες μεθόδους επιβολής και εισπράξεως του φόρου

Επιχειρήματα των διαδίκων

20 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το καθεστώς που θεσπίστηκε με την κανονιστική απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών απαλλάσσει τις οικείες επιχειρήσεις από την υποχρέωση εκδόσεως τιμολογίων, τηρήσεως λογιστικών βιβλίων ΦΠΑ καθώς και, συνεπώς, από την υποχρέωση να δηλώνουν και να καταβάλλουν τον εν λόγω φόρο. Δεδομένου ότι ο εφαρμοστέος στη μεταφορά επιβατών φορολογικός συντελεστής ανέρχεται στο 10 % και είναι αποδεκτή μείωση του ιδίου ποσοστού, εκμηδενίζεται εντεύθεν, κατά την Επιτροπή, ο οφειλόμενος φόρος. Έτσι, αυτό το καθεστώς δεν συνιστά απλοποίηση των μεθόδων επιβολής και εισπράξεως του ΦΠΑ, αλλά ισοδυναμεί με απαλλαγή, πράγμα το οποίο βαίνει πέραν αυτού που επιτρέπει το άρθρο 24, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

21 Ως προς το επιχείρημα ότι η θεσπιζόμενη με το εν λόγω καθεστώς εξαίρεση συνιστά την τυπική μορφή μιας υπερβολικής απλοποιήσεως που ισοδυναμεί με απαλλαγή, η Δημοκρατία της Αυστρίας απαντά ότι το άρθρο 24, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας δεν προβλέπει κανένα περιορισμό ως προς το σημείο αυτό. Ισχυρίζεται εξάλλου ότι η διάταξη αυτή παρέχει ευρεία εξουσία εκτιμήσεως όσον αφορά την εισαγωγή καθεστώτων κατ' αποκοπήν ή άλλων απλοποιημένων μεθόδων επιβολής και εισπράξεως του ΦΠΑ για τις μικρές επιχειρήσεις, παραπέμποντας συναφώς στην απόφαση της 12ης Ιουλίου 1988, 138/86 και 139/86, Direct Cosmetics και Laughtons Photographs (Συλλογή 1988, σ. 3937, σκέψη 41).

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

22 Πρέπει εκ προοιμίου να παρατηρηθεί ότι το άρθρο 24, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας αναγνωρίζει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να εφαρμόζουν ειδικό καθεστώς για τις μικρές επιχειρήσεις, πράγμα το οποίο αποτελεί εξαίρεση από το γενικό καθεστώς που θεσπίζεται με την οδηγία αυτή (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 1998, C-308/96 και C-94/97, Madgett και Baldwin, Συλλογή 1998, σ. I-6229, σκέψη 34). Όπως ακριβώς τα άλλα ειδικά καθεστώτα που προβλέπονται, μεταξύ άλλων, στα άρθρα 25 και 26 της οδηγίας αυτής, το προβλεπόμενο από το εν λόγω άρθρο 24 καθεστώς πρέπει να εφαρμόζεται μόνο στο αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη του στόχου του (βλ., υπό την έννοια αυτή απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2005, C-280/04, Jyske Finans, Συλλογή 2005, σ. I-10683, σκέψη 35). Επιπλέον, δυνάμει πάγιας νομολογίας, εξαίρεση ή απόκλιση από γενικό κανόνα πρέπει να ερμηνεύεται στενώς (αποφάσεις της 18ης Ιανουαρίου 2001, C-83/99, Επιτροπή κατά Ισπανίας, Συλλογή 2001, σ. I-445, σκέψη 19, και της 15ης Ιουλίου 2004, C-321/02, Harbs, Συλλογή 2004, σ. I-7101, σκέψη 27).

23 Εξάλλου, αντίθετα προς τον ισχυρισμό της Δημοκρατίας της Αυστρίας, δεν είναι δυνατόν να συναχθεί από την προπαρατεθείσα απόφαση Direct Cosmetics και Laughtons Photographs ότι τα κράτη μέλη διαθέτουν ευρεία εξουσία εκτιμήσεως κατά την επιλογή των απλοποιημένων μεθόδων επιβολής του φόρου που αποφασίζουν να εισαγάγουν στον τομέα του ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, από τη σκέψη 41 της εν λόγω αποφάσεως προκύπτει ότι το Δικαστήριο, σ' αυτήν, εξέτασε μόνον την έκταση της εξουσίας εκτιμήσεως που διαθέτει ένα κράτος μέλος κατά τη λήψη της αποφάσεώς του να θεσπίσει ή όχι απλοποιημένα μέτρα στο πλαίσιο του άρθρου 24, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

24 Το καθεστώς που θέσπισε η κανονιστική απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών απαλλάσσει τους επιχειρηματίες που ασκούν δραστηριότητα διεθνούς μεταφοράς επιβατών και ανταποκρίνονται σε ορισμένα κριτήρια από την υποχρέωση τηρήσεως λογιστικών βιβλίων όσον αφορά τον ΦΠΑ. Δεδομένου ότι απαλλάσσονται από την έκδοση τιμολογίων που αναφέρουν τον ΦΠΑ, οι εν λόγω επιχειρηματίες μπορούν

να εφαρμόζουν μέσο συντελεστή επί του κύκλου εργασιών που πραγματοποιήθηκε στην Αυστρία, ο οποίος ισοδυναμεί με αυτόν που μπορεί να εκπέσει, αλλά, στην περίπτωση αυτή, δεν μπορούν πλέον να προβάλουν άλλα ποσά δυνάμενα να εκπέσουν στο πλαίσιο της διαδικασίας επιστροφής. Αυτή η απαλλαγή σημαίνει επομένως ότι ο ΦΠΑ ούτε δηλώνεται ούτε καταβάλλεται, πράγμα που η Δημοκρατία της Αυστρίας εξάλλου δεν αμφισβητεί.

25 Πάντως, το άρθρο 24, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα «να εφαρμόζουν απλοποιημένες μεθόδους επιβολής και εισπράξεως του φόρου και ιδίως καθεστώτα κατ' αποκοπήν». Από το γράμμα της διατάξεως αυτής δεν προκύπτει ότι μπορούν να απαλλάσσουν πλήρως τις μικρές επιχειρήσεις από την υποχρέωσή τους εξοφλήσεως του ΦΠΑ, δεδομένου ότι οι μέθοδοι επιβολής του φόρου μπορούν μόνο να απλοποιούνται, χωρίς πάντως να αναφέρεται η δυνατότητα πλήρους καταργήσεως της επιβολής του ΦΠΑ στις οικείες επιχειρήσεις. Σε περίπτωση απαλλαγής, όπως αυτή που προβλέπει η κανονιστική απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών, ο ΦΠΑ εξάλλου δεν εισπράττεται, οπότε δεν πρόκειται πλέον για «μεθόδους εισπράξεως», έστω πολύ απλοποιημένες, στις οποίες πάντως η εν λόγω διάταξη αναφέρεται ρητώς. Εξάλλου, τα «καθεστώτα κατ' αποκοπήν», που αναφέρονται ως παράδειγμα απλοποιημένων μεθόδων επιβολής, δείχνουν ότι, υπό το καθεστώς που προβλέπει η εν λόγω οδηγία, οι επιχειρήσεις υποχρεούνται πράγματι να καταβάλουν τον ΦΠΑ. Έτσι, η έννοια των «απλοποιημένων μεθόδων» δεν μπορεί να σημαίνει την πλήρη απουσία επιβολής και εισπράξεως του φόρου αυτού.

26 Η ερμηνεία αυτή ενισχύεται από το άρθρο 24, παράγραφοι 2 έως 5, της έκτης οδηγίας, διατάξεις που αναφέρουν ρητώς τη δυνατότητα των κρατών μελών να εφαρμόζουν «απαλλαγή από τον φόρο», ενώ οι όροι αυτοί δεν περιλαμβάνονται στην παράγραφο 1 του ιδίου αυτού άρθρου. Αυτή η έλλειψη μνείας συνεπάγεται ότι οι απαλλαγές από τον φόρο δεν συγκαταλέγονται στις απλοποιημένες μεθόδους επιβολής που μπορούν να εφαρμοστούν από τα κράτη μέλη βάσει της εν λόγω παραγράφου 1.

27 Από τις προεκτεθείσες παρατηρήσεις προκύπτει ότι το καθεστώς που θεσπίστηκε με την κανονιστική απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών υπερακοντίζει τις εξουσίες που διαθέτουν τα κράτη μέλη εφαρμόζοντας το άρθρο 24, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, στο μέτρο που δεν θεσπίζει «απλοποιημένες μεθόδους επιβολής και εισπράξεως του φόρου», αλλά απαλλάσσει τις οικείες επιχειρήσεις από την υποχρέωση να δηλώνουν και να καταβάλλουν τον ΦΠΑ. Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν είναι αναγκαίο να εξεταστεί το βάσιμο των λοιπών επιχειρημάτων που προέβαλε η Επιτροπή για να αποδείξει ότι, αντίθετα προς τους ισχυρισμούς της Δημοκρατίας της Αυστρίας, το εν λόγω καθεστώς δεν μπορεί να δικαιολογηθεί έναντι της εν λόγω διατάξεως.

28 Επομένως, το εν λόγω καθεστώς πρέπει να θεωρηθεί αντίθετο προς τις διατάξεις της έκτης οδηγίας.

29 Συνεπώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η Δημοκρατία της Αυστρίας, επιτρέποντας σε μη εγκατεστημένους στην Αυστρία υποκειμένους στον φόρο, οι οποίοι εκτελούν μεταφορές επιβατών εντός του εν λόγω κράτους μέλους, να μην υποβάλλουν φορολογική δήλωση και να μην καταβάλλουν το καθαρό ποσό του ΦΠΑ, αν ο πραγματοποιούμενος στην Αυστρία ετήσιος κύκλος εργασιών τους είναι χαμηλότερος των 22 000 ευρώ, εκτιμώντας ότι, στην περίπτωση αυτή, το ποσό του οφειλομένου ΦΠΑ είναι ίσο με το ποσό του προς έκπτωση ΦΠΑ, και εξαρτώντας την εφαρμογή της απλοποιημένης κανονιστικής ρυθμίσεως από την προϋπόθεση να μην αναγράφεται ο εν λόγω φόρος επί των τιμολογίων ή των εγγράφων που επέχουν θέση τιμολογίου, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 18, παράγραφοι 1, στοιχείο α΄, και 2, καθώς και 22, παράγραφοι 3 έως 5, της έκτης οδηγίας.

Επί των δικαστικών εξόδων

30 Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα. Δεδομένου ότι η Επιτροπή ζήτησε να καταδικαστεί η Δημοκρατία της Αυστρίας στα δικαστικά έξοδα, η τελευταία δε ηττήθηκε, αυτή πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφασίζει:

1) Επιτρέποντας σε μη εγκατεστημένους στην Αυστρία υποκειμένους στον φόρο, οι οποίοι εκτελούν μεταφορές επιβατών εντός του εν λόγω κράτους μέλους, να μην υποβάλλουν φορολογική δήλωση και να μην καταβάλλουν το καθαρό ποσό του φόρου προστιθέμενης αξίας, αν ο πραγματοποιούμενος στην Αυστρία ετήσιος κύκλος εργασιών τους είναι χαμηλότερος των 22 000 ευρώ, εκτιμώντας ότι, στην περίπτωση αυτή, το ποσό του οφειλομένου φόρου είναι ίσο με το ποσό του προς έκπτωση φόρου, και εξαρτώντας την εφαρμογή της απλοποιημένης κανονιστικής ρυθμίσεως από την προϋπόθεση να μην αναγράφεται ο εν λόγω φόρος επί των τιμολογίων ή των εγγράφων που επέχουν θέση τιμολογίου, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 18, παράγραφοι 1, στοιχείο α΄, και 2, καθώς και 22, παράγραφοι 3 έως 5, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση.

2) Απορρίπτει την προσφυγή κατά τα λοιπά.

3) Καταδικάζει τη Δημοκρατία της Αυστρίας στα δικαστικά έξοδα.

(υπογραφές)