# DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)
den 28 september 2006 *

I mål C-128/05,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 226 EG, som väckts den 18 mars 2005,

**Europeiska gemenskapernas kommission**, företrädd av D. Triantafyllou, i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

**Republiken Österrike**, inledningsvis företrädd av H. Dossi, därefter av M. Fruhmann, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

svarande,

* Rättegångsspråk: tyska.

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna J.-P. Puissochet, A. Borg Barthet (referent), U. Lõhmus och A Ó Caoimh,

generaladvokat: E. Sharpston,
justitiesekreterare: R. Grass,

med beaktande av det skriftliga förfarandet,

och efter att den 27 april 2006 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

## Dom

1 Europeiska gemenskapernas kommission har yrkat att domstolen skall fastställa att Republiken Österrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 2, 6, 9.2 b, 17, 18, och 22.3–5 i 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) (nedan kallat sjätte direktivet) genom att tillåta skattskyldiga personer som inte är etablerade i Österrike men som utför

persontransporter i denna medlemsstat att inte lämna in någon mervärdesskattedeklaration och att inte betala nettobeloppet av mervärdesskatten när den skattskyldiga personens årliga omsättning i Österrike är lägre än 22 000 euro, eftersom det antas att beloppet på den utgående mervärdesskatten motsvarar beloppet på den avdragsgilla mervärdesskatten, och genom att för tillämpningen av det förenklade förfarandet kräva att mervärdesskatten inte anges på fakturorna eller på de jämförliga handlingarna.

## Tillämpliga bestämmelser

*Sjätte direktivet*

2 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom en medlemsstat.

3 I artikel 6.1 första stycket i nämnda direktiv föreskrivs att ”[m]ed 'tillhandahållande av tjänster' avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5”.

4 I artikel 9.2 b i samma direktiv föreskrivs att ”[p]latsen för tillhandahållande av transporttjänster skall vara den där transporten äger rum, med beaktande av de avstånd som tillryggaläggs”.

5 I artiklarna 17 och 18 i sjätte direktivet fastställs regler om avdragsrättens inträde och räckvidd samt om utnyttjandet av avdragsrätten, vilken utgör grunden för mervärdesskattesystemet.

6 I artikel 18.1 a föreskrivs särskilt att för att utnyttja sin avdragsrätt skall den skattskyldiga personen "för avdrag enligt artikel 17.2 a inneha en faktura, upprättad i enlighet med artikel 22.3". I artikel 18.2 första stycket föreskrivs att "[d]en skattskyldiga personen skall göra avdraget genom att från det totala mervärde[s] skattebeloppet för en given skatteperiod subtrahera det totala skattebelopp för vilket avdragsrätt har inträtt under samma period och som kan utnyttjas enligt bestämmelserna i punkt 1".

7 I artikel 22.3, 22.4 och 22.5 i sjätte direktivet ges föreskrifter om villkoren för utfärdande av en faktura och inlämnande av deklarationer samt om skyldigheten för varje skattskyldig person att betala nettobeloppet av mervärdesskatten samtidigt med ingivandet av deklarationen.

8 Artikel 24 i nämnda direktiv har rubriken "Särskilda regler för småföretag". Artikel 24.1 har följande lydelse:

"Medlemsstater som kan tänkas stöta på svårigheter vid tillämpningen av de normala skattereglerna på små företag på grund av de[r]as 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."

9 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 lägre än 5 000 euro.

*Den nationella lagstiftningen*

10 I förbundsfinansministerns förordning om fastställande av genomsnittssatser för beräkning av avdragsgilla belopp för utländska företag som utför internationella persontransporter (BGBl. II, 166/2002) (nedan kallad finansministerns förordning) föreskrivs följande:

På grundval av 14 § första stycket punkt 2 i lag om omsättningsskatt (Umsatzsteuergesetz) 1994, BGBl. 663/1994, i dess lydelse enligt förbundslagen BGB1. I, 56/2002, föreskrivs följande:

"1 § Näringsidkare som varken har hemvist (säte), stadigvarande bosättning eller driftsställe i Österrike och vilkas omsättning i enlighet med 1 § första stycket punkterna 1 och 2 inte överstiger 22 000 euro för beskattningsperioden kan, med avseende på den omsättning som är hänförlig till tillfälliga persontransporttjänster med motorfordon och släp som inte är registrerade i Österrike, i enlighet med 12 § lag om omsättningsskatt 1994, beräkna det avdragsgilla beloppet genom att tillämpa en genomsnittlig sats på tio procent på den till den ovannämnda verksamheten hänförliga omsättningen (1§ första stycket punkterna 1 och 2 lag om omsättningsskatt 1994), förutsatt att de inte utfärdar fakturor i den mening som avses i 11 § lag om omsättningsskatt 1994 för de ovannämnda internationella persontransporttjänsterna.

2 § Denna genomsnittliga procentsats ersätter alla avdragsgilla belopp som har samband med de i 1 § nämnda internationella persontransporttjänsterna.

3 §Näringsidkaren är befriad från bokföringsskyldighet enligt 18 § andra stycket punkterna 5 och 6 lag om omsättningsskatt 1994 när det avdragsgilla beloppet beräknas enligt 1 §.

4 § Denna förordning skall tillämpas på transaktioner och omständigheter som inträffar efter den 31 mars 2002."

**Det administrativa förfarandet**

11 Genom skrivelser av den 13 mars 2000 och den 17 oktober 2003 sände kommissionen en formell underrättelse respektive en kompletterande formell underrättelse till Republiken Österrike och anmodade denna att inkomma med yttrande inom två månader från den sista av dessa skrivelser.

12 Efter att ha tagit del av Republiken Österrikes svar på nämnda skrivelse avgav kommissionen den 9 juli 2004 ett motiverat yttrande och uppmanade medlemsstaten att vidta nödvändiga åtgärder för att följa yttrandet inom en frist av två månader från delgivningen. De österrikiska myndigheterna besvarade det motiverade yttrandet genom skrivelse av den 6 september 2004.

13 Kommissionen fann inte detta svar tillfredsställande och väckte därför förevarande talan.

## Talan

*Målets omfattning*

14 Kommissionen har gjort gällande att Republiken Österrike genom finansministerns förordning har åsidosatt artiklarna 2, 6, 9.2 b, 17, 18 och 22.3–5 i sjätte direktivet. Nämnda medlemsstat har grundat sitt försvar uteslutande på artikel 24.1 i detta direktiv.

15 Såsom generaladvokaten påpekade i punkterna 24–26 i sitt förslag till avgörande är inte alla de bestämmelser som kommissionen åberopat relevanta för den talan som institutionen väckt. I artiklarna 2, 6, 9.2 b och 17 i sjätte direktivet anges nämligen principer beträffande vilka de förfaranderegler som anges i artiklarna 18 och 22 i direktivet skall tillämpas. I kommissionens skrivelser anges emellertid inte på vilket sätt finansministerns förordning strider mot principerna att mervärdesskatt skall betalas för tillhandahållande av tjänster (artikel 2 i nämnda direktiv), att persontransport utgör en tjänst (artikel 6), att platsen för internationella persontransporter fastställs med beaktande av de avstånd som tillryggaläggs i varje medlemsstat (artikel 9.2 b) och att 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). Den ovannämnda förordningen förutsätter tvärtom att alla dessa principer gäller. Förordningen skulle emellertid kunna strida mot bestämmelserna i artiklarna 18 och 22 i nämnda direktiv, vilka rör faktureringen av mervärdesskatten, bokföringen av densamma samt ingivandet av deklarationer.

16 Om de argument som Republiken Österrike framfört till sitt försvar och som helt grundar sig på att artikel 24.1 i sjätte direktivet skall tillämpas på nämnda ordning inte kunde godtas, skulle följaktligen endast en överträdelse av artiklarna 18.1 a, 18.2 och 22.3–5 i sjätte direktivet kunna konstateras.

17 Kommissionens resonemang bygger på tre huvudargument som syftar till att visa att den undantagsordning som följer av finansministerns förordning inte kan omfattas av artikel 24.1 i sjätte direktivet. Denna ordning skall för det första tillämpas beträffande företag vars årliga omsättning i Österrike är lägre än 22 000 euro, vilket inte motsvarar begreppet små företag enligt nämnda bestämmelse. Republiken Österrike har vidare inte visat att denna ordning inte leder till en minskning av skatten. Slutligen har medlemsstaterna enligt nämnda bestämmelse rätt att genomföra förenklingar men de får inte medge de berörda företagen en fullständig skattebefrielse.

18 Republiken Österrike har tillbakavisat dessa argument och har hävdat att den speciella ordning som gäller för näringsidkare som bedriver internationell persontransport men som inte är etablerade i Österrike och vilkas omsättning i den medlemsstaten är lägre än 22 000 euro omfattas av artikel 24.1 i sjätte direktivet.

19 För att avgöra huruvida talan är välgrundad skall domstolen därför pröva om den ordning som följer av finansministerns förordning, i den mening som avses i artikel 24.1 i sjätte direktivet, kan anses innebära ”förenklade förfaranden ... för

påförande och uppbörd av skatten", om den leder till en minskning av skatten och om den endast skall tillämpas beträffande "små företag".

*Förenklade förfaranden för påförande och uppbörd av skatten*

Parternas argument

20 Kommissionen har gjort gällande att den ordning som följer av finansministerns förordning befriar de berörda företagen från skyldigheten att upprätta fakturor, bokföra mervärdesskatten och deklarera och betala in denna. Eftersom skattesatsen på persontransporter är 10 procent och företagen medges ett avdrag med samma procentsats blir följden att skatteskulden blir lika med noll. En sådan ordning utgör således inte ett förenklat förfarande för påförande och uppbörd av skatten utan innebär en skattebefrielse, vilket går utöver vad som är tillåtet enligt artikel 24.1 i sjätte direktivet.

21 Vad gäller argumentet att det undantag som inrättats genom nämnda ordning utgör den formella aspekten av en överdriven förenkling som motsvarar en skattebefrielse har Republiken Österrike genmält att artikel 24.1 i sjätte direktivet inte innehåller någon begränsning i detta avseende. Republiken Österrike har vidare gjort gällande att denna bestämmelse ger 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 mervärdesskatten, och medlemsstaten har härvidlag hänvisat till dom av den 12 juli 1988 i de förenade målen 138/86 och 139/86, Direct Cosmetics och Laughtons Photographs (REG 1988, s. 3937, punkt 41; svensk specialutgåva, volym 9, s. 535).

## Domstolens bedömning

22 Domstolen erinrar inledningsvis om att medlemsstaterna enligt artikel 24.1 i sjätte direktivet har rätt att tillämpa särskilda regler för små företag, vilket utgör ett undantag från de allmänna regler som följer av nämnda direktiv (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 oktober 1998 i de förenade målen C-308/96 och C-94/97, REG 1998, s. I-6229, punkt 34). I likhet med övriga särskilda regler i artiklarna 25 och 26 i nämnda direktiv skall reglerna i artikel 24 endast tillämpas om det är nödvändigt för att uppnå syftet med dessa (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 december 2005 i mål C-280/04, Jyske Finans, REG 2005, s. I-10683, punkt 35). Dessutom följer det av fast rättspraxis att varje avvikelse eller undantag från en huvudregel skall tolkas restriktivt (dom av den 18 januari 2001 i mål C-83/99, kommissionen mot Spanien, REG 2001, s. I-445, punkt 19, och av den 15 juli 2004 i mål C-321/02, Harbs, REG 2004, s. I-7101, punkt 27).

23 Till skillnad från vad Republiken Österrike har gjort gällande följer det inte av domen i de ovannämnda förenade målen Direct Cosmetics och Laughtons Photographs att medlemsstaterna har ett stort utrymme för skönsmässig bedömning vid valet av vilka förenklade förfaranden för påförande av mervärdesskatt de avser att införa. Det framgår nämligen av punkt 41 i nämnda dom att domstolen där endast tog ställning till omfattningen av det utrymme för skönsmässig bedömning som en medlemsstat förfogar över då den beslutar om den över huvud taget skall införa förenklade förfaranden enligt artikel 24.1 i sjätte direktivet eller ej.

24 Den ordning som följer av finansministerns förordning innebär att näringsidkare som utför internationella persontransporter och som uppfyller vissa villkor befrias från skyldigheten att bokföra mervärdesskatt. Dessa näringsidkare är inte skyldiga att ange mervärdesskatten i sina fakturor och kan därför på omsättningen i Österrike tillämpa en genomsnittlig skattesats som motsvarar den avdragsgilla

skattesatsen. De kan däremot inte längre göra gällande andra avdragsgilla belopp inom ramen för återbetalningsförfarandet. Denna befrielse medför således att mervärdesskatten varken deklareras eller betalas in, vilket Republiken Österrike för övrigt inte har bestritt.

25 I artikel 24.1 i sjätte direktivet föreskrivs att medlemsstaterna har möjlighet att "tillämpa förenklade förfaranden såsom schablonregler för påförande och uppbörd av skatten". Det följer inte av denna bestämmelse att medlemsstaterna helt kan befria små företag från skyldigheten att betala mervärdesskatt. Det föreskrivs nämligen endast att förfarandena för påförande av skatten kan förenklas, men det anges inte någon möjlighet att helt befria de berörda företagen från skyldigheten att betala mervärdesskatt. En sådan befrielse som den som föreskrivs i finansministerns förordning medför för övrigt att det inte sker någon uppbörd av mervärdesskatt, vilket innebär att det inte längre rör sig om "förfaranden för uppbörd", inte ens mycket förenklade sådana, vilket dock uttryckligen anges i nämnda bestämmelse. Som exempel på förenklade förfaranden för påförande av skatten nämns "schablonregler", vilka illustrerar det faktum att företagen enligt reglerna i denna bestämmelse verkligen är skyldiga att betala mervärdesskatt. Begreppet förenklade förfaranden innefattar således inte den situationen när mervärdesskatt inte påförs eller uppbärs över huvud taget.

26 Denna tolkning styrks av bestämmelserna i artikel 24.2–24.5 i sjätte direktivet, i vilka det uttryckligen anges att medlemsstaterna har möjlighet att tillämpa en "befrielse från skatt" medan detta begrepp inte nämns i artikel 24.1. Att denna möjlighet inte nämns betyder att skattebefrielse inte hör till de förenklade förfaranden för påförande av skatt som medlemsstaterna kan tillämpa med stöd av nämnda artikel 24.1.

27 Av ovanstående överväganden följer att den ordning som inrättats genom finansministerns förordning innebär ett överskridande av medlemsstaternas behörighet enligt artikel 24.1 i sjätte direktivet, eftersom den inte innebär en tillämpning av "förenklade förfaranden ... för påförande och uppbörd av skatten" utan medför att de berörda företagen befrias från skyldigheten att deklarera och betala mervärdesskatt. Det är under dessa omständigheter inte nödvändigt att pröva huruvida kommissionens andra argument är välgrundade för att visa att nämnda ordning, till skillnad från vad Republiken Österrike har gjort gällande, inte är motiverad mot bakgrund av nämnda bestämmelse.

28 Det skall således anses att nämnda ordning strider mot bestämmelserna i sjätte direktivet.

29 Domstolen konstaterar följaktligen att Republiken Österrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 18.1 a, 18.2 och 22.3–22.5 i sjätte direktivet genom att tillåta skattskyldiga personer som inte är etablerade i Österrike men som utför persontransporter i denna medlemsstat att inte lämna in någon mervärdesskattedeklaration och att inte betala nettobeloppet av mervärdesskatten när den skattskyldiga personens årliga omsättning i Österrike är lägre än 22 000 euro, eftersom det antas att beloppet på den utgående mervärdesskatten motsvarar beloppet på den avdragsgilla mervärdesskatten, och genom att för tillämpningen av det förenklade förfarandet kräva att mervärdesskatten inte anges på fakturorna eller på de jämförliga handlingarna.

## Rättegångskostnader

30 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna skall tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Republiken Österrike skall förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Republiken Österrike har tappat målet, skall kommissionens yrkande bifallas.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

1) **Republiken Österrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 18.1 a, 18.2 och 22.3–22.5 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund genom att tillåta skattskyldiga personer som inte är etablerade i Österrike men som utför persontransporter i denna medlemsstat att inte lämna in någon mervärdesskattedeklaration och inte betala nettobeloppet av mervärdesskatten när den skattskyldiga personens årliga omsättning i Österrike är lägre än 22 000 euro, eftersom det antas att beloppet på den utgående mervärdesskatten motsvarar beloppet på den avdragsgilla mervärdesskatten, och genom att för tillämpningen av det förenklade förfarandet kräva att mervärdesskatten inte anges på fakturorna eller på de jämförliga handlingarna.**

2) **Talan ogillas i övrigt.**

**3) Republiken Österrike skall ersätta rättegångskostnaderna.**

Underskrifter