ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα μείζονος συνθέσεως)

της 26ης Οκτωβρίου 2010 *

Στην υπόθεση C-97/09,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (Αυστρία) με απόφαση της 4ης Μαρτίου 2009, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 10 Μαρτίου 2009, στο πλαίσιο της δίκης

Ingrid Schmelz

κατά

Finanzamt Waldviertel,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα μείζονος συνθέσεως),

συγκείμενο από τους B. Σκουρή, Πρόεδρο, A. Tizzano, J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot και A. Arabadjiev (εισηγητή), προέδρους τμήματος, E. Juhász, Γ. Αρέστη, A. Borg Barthet, M. Ilešič, P. Lindh, T. von Danwitz και C. Toader, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενική εισαγγελέας: J. Kokott
γραμματέας: K. Malacek, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 13ης Απριλίου 2010,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Αυστριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τη C. Pesendorfer και τον J. Bauer,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους C. Blaschke και J. Möller,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τη Μ. Τασσοπούλου, καθώς και από τους Κ. Γεωργιάδη και Ι. Μπακόπουλο,

— το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εκπροσωπούμενο από την A.-M. Colaert και τον J.-P. Hix,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους Δ. Τριανταφύλλου και B.-R. Killmann,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 17ης Ιουνίου 2010,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά το κύρος, υπό το πρίσμα των άρθρων 12 ΕΚ, 43 ΕΚ, 49 ΕΚ και της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως, των άρθρων 24, παράγραφος 3, και 28θ 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), όπως έχει τροποποιηθεί από την οδηγία 2006/18/ΕΚ του Συμβουλίου, της 14ης Φεβρουαρίου 2006 (ΕΕ L 51, σ. 12, στο εξής: έκτη οδηγία), καθώς και του άρθρου 283, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ). Αφορά επίσης την ερμηνεία του άρθρου 24, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας και του άρθρου 287 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της I. Schmelz, υπηκόου και κατοίκου Γερμανίας, και της Finanzamt Waldviertel (στο εξής: Finanzamt), με αντικείμενο την πράξη επιβολής φόρου που εξέδωσε η Finanzamt για τον φόρο κύκλου εργασιών που φέρεται να οφείλει η I. Schmelz για τις χρήσεις 2006 και 2007 επί των εσόδων της από την εκμίσθωση διαμερίσματος στην Αυστρία.

Το νομικό πλαίσιο

Η κανονιστική ρύθμιση της Ένωσης

Έκτη οδηγία

3 Κατά το άρθρο 13, Β, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ τις μισθώσεις ακινήτων.

4 Το άρθρο 24, παράγραφος 2, στοιχεία α΄ και β΄, της έκτης οδηγίας, με τίτλο «Ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων», υπό τον τίτλο XIV της οδηγίας σχετικά με τα ειδικά καθεστώτα, επιτρέπει, κατ' ουσίαν, στα κράτη μέλη να διατηρούν σε ισχύ ή να χορηγούν ατέλεια από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) στους υποκειμένους στον φόρο των οποίων ο ετήσιος κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει το ισόποσο των 5 000 Ευρωπαϊκών λογιστικών μονάδων στο εθνικό νόμισμα, βάσει της ισοτιμίας που ίσχυε κατά την ημερομηνία εκδόσεως της έκτης οδηγίας.

5 Κατά το σημείο 2, στοιχείο γ΄, του κεφαλαίου IX, με τίτλο «Φορολογία», που περιλαμβάνεται στο παράρτημα XV της πράξεως περί των όρων προσχωρήσεως του Βασιλείου της Νορβηγίας, της Δημοκρατίας της Αυστρίας, της Δημοκρατίας της Φινλανδίας και του Βασιλείου της Σουηδίας και των προσαρμογών των συνθηκών επί των οποίων βασίζεται η Ένωση (ΕΕ 1994, C 241, σ. 21, και ΕΕ 1995, L 1, σ. 1), κατ' εφαρμογήν του άρθρου 24, παράγραφοι 2 έως 6, της έκτης οδηγίας, η Δημοκρατία της Αυστρίας μπορεί να απαλλάσσει από τον ΦΠΑ τους φορολογούμενους που πραγματοποιούν ετήσιο κύκλο εργασιών έως το ισόποσο 35 000 ευρώ σε εθνικό νόμισμα.

6 Το άρθρο 24, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας ορίζει:

«Οι έννοιες της απαλλαγής […] εφαρμόζονται επί παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από τις μικρές επιχειρήσεις.

Τα Κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να εξαιρούν ορισμένες πράξεις από το προβλεπόμενο ανωτέρω από την παράγραφο 2 καθεστώς. […]»

7 Το άρθρο 28, παράγραφος 2, στοιχείο ι΄, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι η «Δημοκρατία της Αυστρίας δύναται να εφαρμόσει στην εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας ως κατοικίας έναν από τους δύο μειωμένους συντελεστές που προβλέπονται στο άρθρο 12, παράγραφος 3, στοιχείο α΄, τρίτο εδάφιο, υπό την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής αυτός δεν θα είναι κατώτερος του 10 %».

8 Με το άρθρο 28θ της έκτης οδηγίας, με τίτλο «Ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων», προστέθηκε στο άρθρο 24, παράγραφος 3, της ίδιας οδηγίας το εξής εδάφιο:

«Σε κάθε περίπτωση, οι […] παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που διενεργούνται από υποκείμενο στο φόρο μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας, εξαιρούνται από το ευεργέτημα της φορολογικής ατέλειας που προβλέπεται από την παράγραφο 2.»

Η οδηγία περί ΦΠΑ

9 Κατά το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο τη μίσθωση ακινήτων.

10 Το άρθρο 117, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει ότι η Δημοκρατία της Αυστρίας «μπορεί να εφαρμόζει στην εκμίσθωση ακινήτων για κατοικία έναν από τους δύο μειωμένους συντελεστές που προβλέπονται στο άρθρο 98, με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής αυτός δεν είναι κατώτερος του 10 %».

11 Κατά το άρθρο 272, παράγραφος 1, στοιχείο δ΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ, τα κράτη μέλη δύνανται να απαλλάσσουν τους «υποκείμενους στον φόρο που επωφελούνται της απαλλαγής για τις μικρές επιχειρήσεις όπως προβλέπεται στα άρθρα 282 έως 292» από ορισμένες ή όλες τις υποχρεώσεις που προβλέπονται στα κεφάλαια 2 (χορήγηση ατομικού αριθμού φορολογικού μητρώου), 3 (τιμολόγηση), 4 (λογιστικές υποχρεώσεις), 5 (δηλώσεις), 6 (ανακεφαλαιωτικοί πίνακες) του τίτλου XI (υποχρεώσεις των υποκειμένων στον φόρο και ορισμένων προσώπων μη υποκειμένων στον φόρο) της οδηγίας αυτής.

12 Το κεφάλαιο 1 υπό τον τίτλο XII της οδηγίας περί ΦΠΑ, σχετικά με τα «Ειδικά καθεστώτα», τιτλοφορείται «Ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων». Το άρθρο 281, το οποίο περιλαμβάνεται στο τμήμα 1 του κεφαλαίου 1 και αφορά τις «Απλουστευμένες διαδικασίες επιβολής και είσπραξης του φόρου», επιτρέπει, κατ' ουσίαν, στα «κράτη μέλη τα οποία συναντούν δυσκολίες σχετικά με την υπαγωγή των μικρών επιχειρήσεων, λόγω της δραστηριότητας ή της δομής τους, στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, […] εφαρμόζουν απλουστευμένες διαδικασίες επιβολής και είσπραξης του φόρου […]».

13 Με το άρθρο 282 της οδηγίας περί ΦΠΑ, το οποίο περιλαμβάνεται στο τμήμα του εν λόγω κεφαλαίου 1, με τίτλο «Απαλλαγές ή προοδευτικές μειώσεις», διευκρινίζεται ότι οι «απαλλαγές και οι μειώσεις που προβλέπονται στο παρόν τμήμα εφαρμόζονται στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από τις μικρές επιχειρήσεις».

14 Κατά το άρθρο 283, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ, το οποίο περιλαμβάνεται στο εν λόγω τμήμα 2, δεν υπόκεινται στη συγκεκριμένη ειδική ρύθμιση οι «παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο ο οποίος δεν είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος στο οποίο οφείλεται ο ΦΠΑ».

15 Κατά το άρθρο 287 της οδηγίας περί ΦΠΑ, τα «κράτη μέλη που προσχώρησαν μετά την 1η Ιανουαρίου 1978 μπορούν να απαλλάσσουν τους υποκείμενους στον φόρο των οποίων ο κύκλος εργασιών είναι το πολύ ίσος με την αντίστοιχη αξία στο εθνικό νόμισμα των ακόλουθων ποσών, με βάση τον συντελεστή μετατροπής που ίσχυε την ημέρα της προσχώρησής τους στην Κοινότητα». Για τη Δημοκρατία της Αυστρίας το ποσό αυτό έχει οριστεί στις 35 000 ευρώ.

16 Το άρθρο 288 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει:

«Ο κύκλος εργασιών που λαμβάνεται υπόψη για την εφαρμογή του καθεστώτος που προβλέπεται στο παρόν τμήμα αποτελείται από τα ακόλουθα ποσά χωρίς ΦΠΑ:

1) το ποσό των παραδόσεων αγαθών και των παροχών υπηρεσιών κατά το μέτρο που έχουν φορολογηθεί,

2) το ποσό των πράξεων που απαλλάσσονται με δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που καταβλήθηκε κατά το προηγούμενο στάδιο σύμφωνα με τα άρθρα 110 και 111, το άρθρο 125, παράγραφος 1, το άρθρο 127 και το άρθρο 128, παράγραφος 1,

3) το ποσό των απαλλασσόμενων πράξεων με βάση τα άρθρα 146 έως 149 και τα άρθρα 151, 152 και 153,

4) το ποσό των πράξεων επί ακινήτων, των χρηματοοικονομικών πράξεων του άρθρου 138, παράγραφος 1, στοιχεία β΄ έως ζ΄, και των υπηρεσιών ασφάλισης, εκτός εάν οι πράξεις αυτές έχουν παρεπόμενο χαρακτήρα.

Ωστόσο, οι μεταβιβάσεις ενσώματων ή άυλων αγαθών επένδυσης της επιχείρησης δεν λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του κύκλου εργασιών.»

17 Κατά τα άρθρα 411 και 413 της οδηγίας περί ΦΠΑ, η εν λόγω οδηγία καταργεί, μεταξύ άλλων, την έκτη οδηγία και τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2007.

Η εθνική νομοθεσία

18 Κατά το άρθρο 6, παράγραφος 1, σημείο 16, του νόμου του 1994, σχετικά με τον φόρο κύκλου εργασιών (Umsatzsteuergesetz 1994, *BGBl.* 663/1994, στο εξής: UStG 1994), ως ίσχυε κατά τον κρίσιμο για τα περιστατικά της κύριας δίκης χρόνο, η μίσθωση ακινήτων απαλλάσσεται από τον φόρο κύκλου εργασιών, εξαιρουμένης, μεταξύ άλλων, της μισθώσεως κατοικιών.

19 Το άρθρο 6, παράγραφος 1, σημείο 27, του UStG 1994, ως ίσχυε κατά τον κρίσιμο για τα περιστατικά της κύριας δίκης χρόνο, όριζε ότι απαλλάσσονται από τον φόρο «οι πράξεις που διενεργούν οι μικρές επιχειρήσεις. Ως μικρή επιχείρηση νοείται η επιχείρηση η οποία έχει την έδρα της στην ημεδαπή και οι πράξεις της κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημεία 1 και 2, κατά την περίοδο φορολογήσεως δεν υπερβαίνουν» τις 22 000 ευρώ για το 2006 και τις 30 000 ευρώ για το 2007.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

20 Η I. Schmelz έχει τη γερμανική ιθαγένεια και κατοικεί στη Γερμανία. Έχει στην κυριότητά της κατοικία στην Αυστρία, την οποία εκμισθώνει αντί μηνιαίου μισθώματος 330 ευρώ συν τα λειτουργικά έξοδα.

21 Η I. Schmelz, φρονώντας ότι, ως εκμεταλλευόμενη μικρή επιχείρηση, απαλλάσσεται από τον φόρο κύκλου εργασιών κατ' εφαρμογήν του άρθρου 6, παράγραφος 1, σημείο 27, του UStG 1994, δεν χρέωνε φόρο επί του μισθώματος αυτού.

22 Η Finanzamt έχει την άποψη ότι, ελλείψει έδρας ή κατοικίας στην Αυστρία, η I. Schmelz δεν μπορεί να υπαχθεί στη ρύθμιση περί μικρών επιχειρήσεων. Κατά συνέπεια, η Finanzamt, αφού διαπίστωσε ότι από τη δραστηριότητα της εκμισθώσεως ακινήτου στην Αυστρία η I. Schmelz είχε πραγματοποιήσει καθαρό κύκλο εργασιών 5 890,90 ευρώ για το 2006 και 5 936,37 ευρώ για το 2007, εξέδωσε σε βάρος της δύο πράξεις επιβολής φόρου, της 19ης Ιουνίου 2008 και της 17ης Νοεμβρίου 2008 αντιστοίχως, καταλογίζοντάς της φόρο κύκλου εργασιών 334,93 και 316,15 ευρώ αντιστοίχως.

23 Κατά των πράξεων αυτών, η I. Schmelz άσκησε προσφυγή ενώπιον του Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien. Σύμφωνα με συμπληρωματικό ενημερωτικό έγγραφο του εν λόγω δικαστηρίου, η I. Schmelz δήλωσε στις 10 Μαρτίου 2009 ότι, κατά τα επίμαχα στην κύρια δίκη έτη, δεν πραγματοποίησε κύκλο εργασιών στο εσωτερικό της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

24 Το αιτούν δικαστήριο κρίνει, αφενός, ότι οι πράξεις επιβολής φόρου που εξέδωσε η Finanzamt είναι σύννομες, βάσει της εθνικής νομοθεσίας, η οποία είναι σύμφωνη με τις διατάξεις τόσο της έκτης οδηγίας όσο και της οδηγίας περί ΦΠΑ, και επισημαίνει, αφετέρου, ότι, σε αντίθεση με την I. Schmelz, τα πρόσωπα που έχουν την κατοικία

τους στην Αυστρία μπορούν, υπό την ιδιότητα της μικρής επιχείρησης, να τύχουν απαλλαγής από τον φόρο κύκλου εργασιών.

25 Το Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien, έχει ως εκ τούτου αμφιβολίες όσον αφορά το αν οι οδηγίες αυτές είναι συμβατές με την απαγόρευση των δυσμενών διακρίσεων, όπως αυτή επιβάλλεται από το πρωτογενές δίκαιο και, συγκεκριμένα, από τα άρθρα 12 ΕΚ, 43 ΕΚ και 49 ΕΚ και από τη γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης περί ίσης μεταχειρίσεως.

26 Έχοντας επίσης αμφιβολίες όσον αφορά το αν το ποσό του κύκλου εργασιών βάσει του οποίου οι μικρές επιχειρήσεις διαχωρίζονται από τις λοιπές περιλαμβάνει τον κύκλο εργασιών που έχει πραγματοποιηθεί μόνον εντός του οικείου κράτους μέλους ή αν πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ο κύκλος εργασιών που έχει πραγματοποιηθεί στο σύνολο της Ένωσης, το Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien, αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Αντιβαίνουν τα οριζόμενα, "καθώς και οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που διενεργούνται από υποκείμενο στον φόρο μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας", στα άρθρα 24, παράγραφος 3, και στα άρθρα 28θ της έκτης οδηγίας […], καθώς και εθνική νομοθετική ρύθμιση που μεταφέρει τη διάταξη αυτή στην εσωτερική νομοθεσία, προς τη [Συνθήκη ΕΚ], ειδικότερα προς την απαγόρευση των δυσμενών διακρίσεων (άρθρο 12 της Συνθήκης ΕΚ), καθώς και προς την αρχή της ελευθερίας εγκαταστάσεως (άρθρο 43 επ.), προς την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών (άρθρο 49 επ.), ή προς τα θεμελιώδη δικαιώματα που απορρέουν από την έννομη τάξη της Ένωσης (αρχή της ίσης μεταχειρίσεως), καθόσον τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή έχουν ως αποτέλεσμα ο πολίτης της Ένωσης που δεν έχει την κατοικία του στο εσωτερικό συγκεκριμένης χώρας να αποκλείεται από την κατά το άρθρο 24, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας (ειδική ρύθμιση για μικρές επιχειρήσεις) απαλλαγή από τον φόρο, ενώ ο πολίτης της Ένωσης που έχει την κατοικία του στο εσωτερικό της χώρας μπορεί να τύχει αυτής της απαλλαγής από τον φόρο, εφόσον στο συγκεκριμένο κράτος μέλος προβλέπεται τέτοια, σύμφωνη με την οδηγία, απαλλαγή των μικρών επιχειρήσεων από τον φόρο;

2) Αντιβαίνουν τα οριζόμενα, "παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο μη εγκατεστημένο στο κράτος μέλος στο οποίο οφείλεται ο ΦΠΑ", στο άρθρο 283, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της οδηγίας [περί ΦΠΑ] και εθνική νομοθετική ρύθμιση περί μεταφοράς της διατάξεως αυτής στην εσωτερική νομοθεσία προς τη Συνθήκη [ΕΚ], ιδίως προς την αρχή της απαγορεύσεως των διακρίσεων (άρθρο 12 της Συνθήκης ΕΚ), προς την ελευθερία εγκαταστάσεως (άρθρο 43 επ. της Συνθήκης ΕΚ), προς την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών (άρθρο 49 επ. της Συνθήκης ΕΚ), ή προς τα θεμελιώδη δικαιώματα που απορρέουν από την έννομη τάξη της Ένωσης (αρχή της ίσης μεταχειρίσεως), καθόσον τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή έχουν ως αποτέλεσμα ο πολίτης της Ένωσης που δεν έχει την κατοικία του σε συγκεκριμένο κράτος μέλος να αποκλείεται από την κατά το άρθρο 282 επ. της οδηγίας περί ΦΠΑ (ειδική ρύθμιση για μικρές επιχειρήσεις) απαλλαγή από τον φόρο, ενώ ο πολίτης της Ένωσης που έχει την κατοικία του στο συγκεκριμένο κράτος μέλος μπορεί να τύχει αυτής της απαλλαγής από τον φόρο, εφόσον στο εν λόγω κράτος μέλος προβλέπεται μια τέτοια, σύμφωνη με την οδηγία [περί ΦΠΑ], απαλλαγή των μικρών επιχειρήσεων από τον φόρο;

3) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, είναι τα οριζόμενα στο άρθρο 24, παράγραφος 3, και στο άρθρο 28θ της έκτης οδηγίας, "καθώς και παραδόσεις και παροχές υπηρεσιών που διενεργούνται από υποκείμενο στον φόρο στο εσωτερικό της χώρας", άκυρα κατά την έννοια του άρθρου 234, στοιχείο β΄, ΕΚ;

4) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο δεύτερο ερώτημα: είναι τα οριζόμενα στο άρθρο 283, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ, "παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που διενεργούνται από υποκείμενο στον φόρο μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας ο οποίος δεν είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος στο οποίο οφείλεται ο ΦΠΑ", άκυρα κατά την έννοια του άρθρου 234, στοιχείο β΄, ΕΚ;

5) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο τρίτο ερώτημα: ως "ετήσιος κύκλος εργασιών", όπως ο όρος αυτός χρησιμοποιείται στο παράρτημα XV, κεφάλαιο IX, με τίτλο "Φορολογία", σημείο 2, στοιχείο γ΄, της [πράξεως περί των όρων προσχωρήσεως του Βασιλείου της Νορβηγίας, της Δημοκρατίας της Αυστρίας, της Δημοκρατίας της Φινλανδίας και του Βασιλείου της Σουηδίας και των προσαρμογών

των συνθηκών επί των οποίων βασίζεται η Ευρωπαϊκή Ένωση] και στο άρθρο 24 της έκτης οδηγίας, αντιστοίχως, νοείται ο κύκλος εργασιών που πραγματοποιήθηκε κατά τη διάρκεια ενός έτους στο κράτος μέλος στο οποίο γίνεται επίκληση της ρυθμίσεως περί μικρών επιχειρήσεων ή ο κύκλος εργασιών που πραγματοποιήθηκε κατά τη διάρκεια ενός έτους σε όλη την Ένωση;

6) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο τέταρτο ερώτημα: ως "ετήσιος κύκλος εργασιών", όπως ο όρος αυτός χρησιμοποιείται στο άρθρο 287 της οδηγίας περί ΦΠΑ, νοείται ο κύκλος εργασιών που πραγματοποιήθηκε εντός ενός έτους στο κράτος μέλος στο οποίο γίνεται επίκληση της ρυθμίσεως περί μικρών επιχειρήσεων ή ο κύκλος εργασιών που πραγματοποιήθηκε κατά τη διάρκεια ενός έτους σε όλη την Ένωση;»

Επί του παραδεκτού των προδικαστικών ερωτημάτων

27 Το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης φρονεί ότι το αιτούν δικαστήριο δεν διέθετε, όταν διατύπωνε τα προδικαστικά ερωτήματα, όλα τα στοιχεία που ήταν απαραίτητα για να αποφανθεί επί του ζητήματος του τόπου εγκαταστάσεως της I. Schmelz. Συγκεκριμένα, προέκυψε εν συνεχεία ότι η προσφεύγουσα της κύριας δίκης δεν ασκούσε καμία οικονομική δραστηριότητα στη Γερμανία και, συνεπώς, δεν θεωρούνταν εκεί πρόσωπο υποκείμενο στον ΦΠΑ. Κατά το Συμβούλιο, επειδή η μόνη υποκείμενη σε ΦΠΑ δραστηριότητα που ασκούσε η I. Schmelz ήταν η μίσθωση, σε ιδιώτες, διαμερίσματος ευρισκόμενου στην Αυστρία, μπορεί να γίνει δεκτό ότι η I. Schmelz διαθέτει επιχειρηματική εγκατάσταση στην Αυστρία. Συνεπώς, δεν αποδείχθηκε ότι τα προδικαστικά ερωτήματα είναι λυσιτελή για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης.

28 Υπενθυμίζεται, συναφώς, ότι, στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 234 ΕΚ, εναπόκειται αποκλειστικά στο εθνικό δικαστήριο που έχει επιληφθεί της διαφοράς και φέρει την ευθύνη να εκδώσει δικαστική απόφαση επ' αυτής να εκτιμήσει, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητες της υποθέσεως, τόσο την αναγκαιότητα προδικαστικής αποφάσεως προ της εκδόσεως της δικής του αποφάσεως όσο και το λυσιτελές των ερωτημάτων που υποβάλλει στο Δικαστήριο. Συνεπώς, εφόσον τα υποβαλλόμενα ερωτήματα αφορούν την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, το Δικαστήριο υποχρεούται καταρχήν να απαντήσει (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 15ης Δεκεμβρίου 1995, C-415/93, Bosman, Συλλογή 1995, σ. I-4921, σκέψη 59, καθώς και της 18ης Μαρτίου 2010, C-317/08 έως C-320/08, Alassini κ.λπ., Συλλογή 2010, σ. I-2213, σκέψη 25).

29 Το Δικαστήριο δηλαδή μπορεί να απορρίψει αίτηση εθνικού δικαστηρίου για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως μόνον εάν προκύπτει προδήλως ότι η ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης που ζητεί το εθνικό δικαστήριο δεν έχει σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή επίσης όταν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να απαντήσει λυσιτελώς στα ερωτήματα που του υποβάλλονται (προπαρατεθείσα απόφαση Alassini κ.λπ., σκέψη 26).

30 Εξάλλου, από το άρθρο 234, δεύτερο εδάφιο, ΕΚ προκύπτει σαφώς ότι στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να αποφασίσει σε ποιο στάδιο της διαδικασίας πρέπει να υποβάλει προδικαστικό ερώτημα στο Δικαστήριο (βλ. αποφάσεις της 10ης Μαρτίου 1981, 36/80 και 71/80, Irish Creamery Milk Suppliers Association κ.λπ., Συλλογή 1981, σ. 735, σκέψη 5, καθώς και της 17ης Απριλίου 2007, C-470/03, AGM-COS. MET, Συλλογή 2007, σ. I-2749, σκέψη 45).

31 Εν προκειμένω, ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι τα στοιχεία που προσκόμισε η I. Schmelz στο αιτούν δικαστήριο είναι ακριβή, δεν προκύπτει σε καμία περίπτωση ότι η ζητούμενη ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης δεν έχει σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης ή ότι το ζήτημα είναι υποθετικής φύσεως. Συγκεκριμένα, όπως διευκρίνισε η Αυστριακή Κυβέρνηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, το γεγονός ότι η μόνη φορολογητέα δραστηριότητα της I. Schmelz συνίσταται στην εκμίσθωση του διαμερίσματός της δεν σημαίνει ότι οι αυστριακές

αρχές μπορούν να θεωρήσουν ότι αυτή διαθέτει επιχειρηματική εγκατάσταση στην Αυστρία.

32 Επομένως, επιβάλλεται να δοθεί απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα του Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

33 Με τα προδικαστικά ερωτήματά του, τα οποία σχετίζονται μεταξύ τους και, συνεπώς, πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν τα άρθρα 24, παράγραφος 3, και 28θ της έκτης οδηγίας, καθώς και το άρθρο 283, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ, στον βαθμό που επιτρέπουν στα κράτη μέλη να χορηγούν στις εγκατεστημένες στο έδαφός τους μικρές επιχειρήσεις απαλλαγή από τον ΦΠΑ χωρίς δικαίωμα εκπτώσεως, αλλά απαγορεύουν τη χορήγηση τέτοιας απαλλαγής στις εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη μικρές επιχειρήσεις, είναι σύμφωνα με τα άρθρα 12 ΕΚ, 43 ΕΚ και 49 ΕΚ, καθώς και με τη γενική αρχή της ίσης μεταχειρίσεως.

34 Το αιτούν δικαστήριο ερωτά ακόμη αν ως «ετήσιος κύκλος εργασιών», όπως ο όρος αυτός χρησιμοποιείται στα άρθρα 24 και 24α της έκτης οδηγίας, καθώς και στα άρθρα 284 έως 287 της οδηγίας περί ΦΠΑ, νοείται ο κύκλος εργασιών που έχει πραγματοποιήσει η επιχείρηση επί ένα έτος στο κράτος μέλος όπου ζητεί απαλλαγή από τον ΦΠΑ ή ο κύκλος εργασιών που έχει πραγματοποιηθεί επί ένα έτος σε όλη την Ένωση.

Επί της εφαρμοστέας ελευθερίας

35 Όσον αφορά την εφαρμοστέα στην υπόθεση της κύριας δίκης ελευθερία, το αιτούν δικαστήριο αναφέρεται στην ελευθερία εγκαταστάσεως και στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών.

36 Καταρχάς, η κατά το άρθρο 43 ΕΚ ελευθερία εγκαταστάσεως των υπηκόων της Ένωσης, η οποία συνεπάγεται γι' αυτούς την ανάληψη και άσκηση μη μισθωτών δραστηριοτήτων, καθώς και τη σύσταση και διαχείριση επιχειρήσεων υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με εκείνες που καθορίζει η νομοθεσία του κράτους μέλους εγκαταστάσεως για τους δικούς του υπηκόους, περιλαμβάνει, κατά το άρθρο 48 ΕΚ, όσον αφορά τις εταιρίες που έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία κράτους μέλους και έχουν την καταστατική τους έδρα, την κεντρική τους διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Ένωσης, το δικαίωμα να ασκούν τη δραστηριότητά τους στο οικείο κράτος μέλος μέσω θυγατρικής, υποκαταστήματος ή πρακτορείου (απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Συλλογή 2006, σ. I-8203, σκέψη 17 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

37 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η έννοια της εγκαταστάσεως κατά τη Συνθήκη είναι πολύ ευρεία και εμπεριέχει τη δυνατότητα του υπηκόου της Ένωσης να συμμετέχει με σταθερό και συνεχή τρόπο στην οικονομική ζωή άλλου κράτους μέλους, εκτός του κράτους προελεύσεώς του, και να αποκομίζει συναφώς οφέλη, προς διευκόλυνση της οικονομικής και κοινωνικής αλληλοδιεισδύσεως στο εσωτερικό της Ένωσης στον τομέα των μη μισθωτών δραστηριοτήτων (προπαρατεθείσα απόφαση Centro di Musicologia Walter Stauffer, σκέψη 18 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

38 Πλην όμως, για την εφαρμογή των σχετικών με το δικαίωμα εγκαταστάσεως διατάξεων, είναι καταρχήν απαραίτητο να εξασφαλίζεται η σταθερή παρουσία εντός του κράτους μέλους υποδοχής και, σε περίπτωση αποκτήσεως ή κατοχής ακινήτων, η ενεργός διαχείριση αυτών (προπαρατεθείσα απόφαση Centro di Musicologia Walter Stauffer, σκέψη 19). Η διαπίστωση της υπάρξεως μόνιμης παρουσίας πρέπει να στηρίζεται σε αντικειμενικά και εξακριβώσιμα από τρίτους στοιχεία, σχετικά, ιδίως, με

τον βαθμό της επιτόπιας υποδομής σε κτίρια, σε προσωπικό και σε εξοπλισμό (βλ., συναφώς, απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, Συλλογή 2006, σ. I-7995, σκέψη 67).

39 Πάντως, από τα πραγματικά περιστατικά που παραθέτει το αιτούν δικαστήριο, προκύπτει ότι η I. Schmelz δεν πληροί τις προϋποθέσεις αυτές.

40 Κατά συνέπεια, οι διατάξεις περί ελευθερίας εγκαταστάσεως δεν έχουν εφαρμογή στις περιστάσεις της υποθέσεως της κύριας δίκης.

41 Περαιτέρω, σχετικά με την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών, αφενός, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η εκμίσθωση ακινήτων συνιστά παροχή υπηρεσίας έναντι αμοιβής, κατά την έννοια του άρθρου 50, πρώτο εδάφιο, ΕΚ (βλ., συναφώς, απόφαση της 15ης Ιουλίου 2010, C-70/09, Hengartner και Gasser, Συλλογή 2010, σ. I-7233, σκέψη 32). Αφετέρου, το γεγονός ότι η I. Schmelz εκμισθώνει επί πολλά έτη διαμέρισμα ευρισκόμενο στην Αυστρία δεν αποκλείει τη δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 49 ΕΚ.

42 Το Δικαστήριο έχει κρίνει, συναφώς, ότι ο όρος «υπηρεσία», κατά την έννοια της Συνθήκης, μπορεί να καλύπτει υπηρεσίες πολύ διαφορετικές μεταξύ τους, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών που παρέχονται επί μεγάλο διάστημα, ακόμη και επί πολλά έτη. Συγκεκριμένα, ουδεμία διάταξη της Συνθήκης καθιστά δυνατό να καθοριστεί κατά τρόπο αφηρημένο η διάρκεια ή η συχνότητα πέραν της οποίας η παροχή υπηρεσίας ή ορισμένου είδους υπηρεσίας εντός άλλου κράτους μέλους παύει πλέον να θεωρείται παροχή υπηρεσιών κατά την έννοια της Συνθήκης (βλ. απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2003, C-215/01, Schnitzer, Συλλογή , σ. I-14847, σκέψεις 30 και 31).

43 Κατόπιν των προεκτεθέντων, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η εκμισθωτική δραστηριότητα που ασκεί η I. Schmelz εμπίπτει στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών βάσει του άρθρου 49 ΕΚ.

44 Τέλος, όσον αφορά τη δυνατότητα εφαρμογής, στην υπόθεση της κύριας δίκης, του άρθρου 12 ΕΚ, το οποίο απαγορεύει, ως γενική αρχή, κάθε διάκριση λόγω ιθαγένειας, επισημαίνεται ότι η διάταξη αυτή μπορεί να εφαρμοστεί αυτοτελώς μόνο σε καταστάσεις διεπόμενες από το δίκαιο της Ένωσης για τις οποίες η Συνθήκη δεν προβλέπει ειδικούς κανόνες για την απαγόρευση των διακρίσεων (απόφαση της 21ης Ιανουαρίου 2010, C-311/08, SGI, Συλλογή 2010, σ. I-487, σκέψη 31 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

45 Πάντως, το άρθρο 49 ΕΚ, το οποίο, όπως διαπιστώθηκε με τη σκέψη 43 της παρούσας αποφάσεως, έχει εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης, προβλέπει τέτοιους ειδικούς κανόνες για την απαγόρευση των διακρίσεων. Κατά συνέπεια το άρθρο 12 ΕΚ δεν έχει εν προκειμένω εφαρμογή.

Σχετικά με την ύπαρξη περιορισμού στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών

46 Κατά πάγια νομολογία, όλες οι σχετικές με την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων διατάξεις της Συνθήκης σκοπούν να διευκολύνουν την άσκηση πάσης φύσεως επαγγελματικών δραστηριοτήτων στο έδαφος της Ένωσης από υπηκόους της Ένωσης και απαγορεύουν τη λήψη μέτρων που θα μπορούσαν να αποβούν δυσμενή για τους υπηκόους αυτούς εάν επιδιώξουν να ασκήσουν οικονομική δραστηριότητα στο έδαφος άλλου κράτους μέλους (προπαρατεθείσα απόφαση Bosman, σκέψη 94, και απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 2009, C-314/08, Filipiak, Συλλογή 2009, σ. I-11049, σκέψη 58).

47 Υπενθυμίζεται, συναφώς, ότι το άρθρο 49 ΕΚ επιτάσσει την κατάργηση κάθε περιορισμού της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών, ακόμη και αν αυτός εφαρμόζεται αδιακρίτως τόσο στους ημεδαπούς παρέχοντες υπηρεσίες όσο και σε αυτούς των άλλων κρατών μελών, οσάκις μπορεί να παρεμποδίσει, να παρενοχλήσει ή να καταστήσει λιγότερο ελκυστικές τις δραστηριότητες του παρέχοντος υπηρεσίες που είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος (βλ., συναφώς, απόφαση της 1ης Ιουλίου 2010, C-233/09, Dijkman και Dijkman-Lavaleije, Συλλογή 2010, σ. I-6649, σκέψη 23 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

48 Από τη νομολογία προκύπτει επίσης ότι το άρθρο 49 ΕΚ απαγορεύει όχι μόνον τις προφανείς διακρίσεις λόγω ιθαγένειας, αλλά και κάθε μορφή συγκεκαλυμμένης διακρίσεως η οποία, διά της εφαρμογής διαφορετικών κριτηρίων διαχωρισμού, καταλήγει στην πράξη στο ίδιο αποτέλεσμα. Τούτο συμβαίνει ιδίως όταν η διαφορετική μεταχείριση στηρίζεται στο κριτήριο της κατοικίας, με συνέπεια να αποβαίνει σε βάρος, κατά κύριο λόγο, των υπηκόων άλλων κρατών μελών, καθώς οι μη κάτοικοι ημεδαπής είναι συνήθως αλλοδαποί (βλ. απόφαση της 16ης Ιανουαρίου 2003, C-388/01, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 2003, σ. I-721, σκέψεις 13 και 14 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

49 Απαγορευμένους από το άρθρο 49 ΕΚ περιορισμούς συνιστούν ιδίως οι εφαρμοζόμενες επί διασυνοριακών οικονομικών δραστηριοτήτων φορολογικές διατάξεις κράτους μέλους, οι οποίες είναι λιγότερο ευνοϊκές σε σχέση με εκείνες που εφαρμόζονται σε οικονομική δραστηριότητα που ασκείται στο εσωτερικό του κράτους μέλους αυτού (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Filipiak, σκέψη 62).

50 Τονίζεται, εξάλλου, ότι η απαγόρευση των ποσοτικών περιορισμών, καθώς και των μέτρων ισοδύναμου αποτελέσματος ισχύει όχι μόνο για εθνικά μέτρα, αλλά και για μέτρα επιβαλλόμενα από τα θεσμικά όργανα (βλ., κατ' αναλογία, σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία εμπορευμάτων, απόφαση της 25ης Ιουνίου 1997, C-114/96, Kieffer και Thill, Συλλογή 1997, σ. I-3629, σκέψη 27 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

51 Εν προκειμένω, τα άρθρα 24, παράγραφος 3, και 28θ της έκτης οδηγίας, καθώς και το άρθρο 283, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ επιτρέπουν στα κράτη μέλη να χορηγούν στις εγκατεστημένες στο έδαφός τους μικρές επιχειρήσεις απαλλαγή από τον ΦΠΑ, χωρίς δικαίωμα εκπτώσεως, αλλά απαγορεύουν τη χορήγηση τέτοιας απαλλαγής στις εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη μικρές επιχειρήσεις.

52 Κατά συνέπεια, όταν ένα κράτος μέλος απαλλάσσει τις μικρές επιχειρήσεις από τον ΦΠΑ, οι εκεί εγκατεστημένες μικρές επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα να παρέχουν τις υπηρεσίες τους υπό όρους ευνοϊκότερους σε σχέση με τις μη εγκατεστημένες στο κράτος αυτό μικρές επιχειρήσεις, δεδομένου ότι, στη δεύτερη περίπτωση, οι προαναφερθείσες διατάξεις απαγορεύουν στα κράτη μέλη να χορηγούν απαλλαγή.

53 Εν προκειμένω, από τη διαπίστωση της προηγούμενης σκέψεως προκύπτει ότι η απαγόρευση χορηγήσεως απαλλαγής από τον ΦΠΑ στις εκτός Αυστρίας μικρές επιχειρήσεις καθιστά λιγότερο ελκυστική γι' αυτές την παροχή υπηρεσιών στην Αυστρία. Επομένως, συνιστά περιορισμό στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών.

54 Εξάλλου, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας με τα σημεία 42 έως 44 και 83 των προτάσεών της, αφενός, ο περιορισμός αυτός δεν μπορεί να καταλογιστεί στα κράτη μέλη, καθώς οι επίμαχες οδηγίες όντως τους επιτρέπουν να χορηγούν απαλλαγή από τον ΦΠΑ μόνο στις μικρές επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες στο έδαφός τους. Αφετέρου, η δυνατότητα των μικρών επιχειρήσεων που δεν είναι εγκατεστημένες στο κράτος μέλος όπου οφείλεται ο ΦΠΑ να εκπίπτουν τον φόρο επί των εισροών δεν αρκεί προς αντιστάθμιση της μη εφαρμογής ως προς αυτές του συστήματος απαλλαγής από τον ΦΠΑ, ιδίως όταν οι φορολογητέες εισροές των εν λόγω μικρών επιχειρήσεων είναι ανύπαρκτες ή περιορισμένες.

55 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να εξεταστεί αν ο εν λόγω περιορισμός είναι δικαιολογημένος.

Επί της δικαιολογήσεως του περιορισμού

56 Η Αυστριακή, η Γερμανική και η Ελληνική Κυβέρνηση, καθώς και το Συμβούλιο και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή φρονούν ότι ο περιορισμός της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών, ο οποίος συνίσταται σε άνιση μεταχείριση των επιχειρήσεων ανάλογα με το αν είναι εγκατεστημένες στην Αυστρία, δικαιολογείται από την ανάγκη διασφαλίσεως της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων. Σύμφωνα με τις εν λόγω κυβερνήσεις και τα θεσμικά όργανα, τέτοιοι έλεγχοι μπορούν να διενεργούνται αποτελεσματικά μόνον από το κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένη η επιχείρηση.

57 Συναφώς, από τη νομολογία προκύπτει ότι η ανάγκη διασφαλίσεως των φορολογικών ελέγχων συνιστά επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος, ικανό να δικαιολογήσει περιορισμό στην άσκηση των ελευθεριών τις οποίες εγγυάται η Συνθήκη (απόφαση της 27ης Ιανουαρίου 2009, C-318/07, Persche, Συλλογή 2009, σ. I-359, σκέψη 52).

58 Ωστόσο, η δικαιολόγηση περιοριστικού μέτρου προϋποθέτει τήρηση της αρχής της αναλογικότητας, υπό την έννοια ότι πρέπει να εξασφαλίζεται η επίτευξη του σκοπού του μέτρου χωρίς υπέρβαση του αναγκαίου προς τούτο ορίου (προπαρατεθείσα απόφαση Persche, σκέψη 52).

59 Συναφώς, ο περιορισμός της δυνατότητας απαλλαγής από τον ΦΠΑ μόνο στις επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες στο κράτος μέλος που χορηγεί την απαλλαγή δύναται να διασφαλίσει την πραγματοποίηση αποτελεσματικών φορολογικών ελέγχων, ώστε να διαπιστώνεται αν όντως συντρέχουν οι προϋποθέσεις χορηγήσεως της

απαλλαγής, δεδομένου ότι, κατά κανόνα, οι επιχειρήσεις φυλάσσουν τα σχετικά με τις οικονομικές δραστηριότητές τους έγγραφα στον τόπο εγκαταστάσεώς τους.

60 Επομένως, είναι ορθή η άποψη των κυβερνήσεων και των θεσμικών οργάνων που έχουν παρέμβει στην παρούσα δίκη ότι το κράτος μέλος υποδοχής δεν είναι σε θέση να ελέγχει αποτελεσματικά τις δραστηριότητες τις οποίες ασκεί στο πλαίσιο της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών μικρή επιχείρηση μη εγκατεστημένη στο εν λόγω κράτος μέλος.

61 Όσον αφορά την ανάγκη περιορισμού της εφαρμογής της επίμαχης ειδικής ρυθμίσεως μόνο στις μικρές επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες στο κράτος μέλος υποδοχής, οι παρεμβαίνουσες κυβερνήσεις και τα θεσμικά όργανα προβάλλουν ότι οι κανόνες περί διοικητικής συνδρομής που περιλαμβάνονται στον κανονισμό (ΕΚ) 1798/2003 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2003, για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα του φόρου προστιθεμένης αξίας και την κατάργηση του κανονισμού (ΕΟΚ) 218/92, και της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86), δεν εξασφαλίζουν την πρόσφορη ανταλλαγή πληροφοριακών στοιχείων.

62 Επισημαίνουν ότι σκοπός της σχετικής με τις μικρές επιχειρήσεις ρυθμίσεως είναι ο περιορισμός του διοικητικού φόρτου που συνεπάγεται η άσκηση φορολογητέων δραστηριοτήτων, διά της απαλλαγής των επιχειρήσεων αυτών από διοικητικές διατυπώσεις σχετικές με τον φόρο κύκλου εργασιών, με συνέπεια το κράτος μέλος υποδοχής να μη διαθέτει στοιχεία δυνάμενα να κοινοποιηθούν κατ' εφαρμογήν του κανονισμού 1798/2003. Επιπλέον, η οδηγία 77/799 αφορά μόνον τα σχετικά με τους άμεσους φόρους στοιχεία και, ως εκ τούτου, δεν καθιστά δυνατή τη συλλογή και κοινοποίηση στοιχείων σχετικών με τον κύκλο εργασιών των μικρών επιχειρήσεων.

63 Συναφώς, τονίζεται, αφενός, ότι, ελλείψει κατάλληλων στοιχείων, δεν μπορεί να επιτευχθεί ο σκοπός της διασφαλίσεως της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων, προς καταπολέμηση της απάτης, της φοροδιαφυγής και των καταχρήσεων, για την αναγκαιότητα της οποίας έγινε λόγος στη σκέψη 57 της παρούσας αποφάσεως. Αφετέρου, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 33 των προτάσεών της, η σχετική με τις μικρές επιχειρήσεις ρύθμιση προβλέπει απλοποίηση των διοικητικών διαδικασιών, προς ενίσχυση της δημιουργικότητας, της δραστηριότητας και της ανταγωνιστικότητας των επιχειρήσεων αυτών, και προς διατήρηση εύλογης ισορροπίας μεταξύ του διοικητικού φόρτου που συνεπάγεται ο φορολογικός έλεγχος και των χαμηλών φορολογικών εσόδων που αναμένεται να εισπραχθούν.

64 Συγκεκριμένα, κατά το άρθρο 272, παράγραφος 1, στοιχείο δ΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ, τα κράτη μέλη δύνανται να απαλλάσσουν τις μικρές επιχειρήσεις από όλες τις υποχρεώσεις τις οποίες επιβάλλουν τα άρθρα 213 έως 271 της οδηγίας αυτής, προκειμένου οι φορολογικές αρχές των κρατών μελών να γνωρίζουν ποιες υποκείμενες σε ΦΠΑ δραστηριότητες ασκούνται στο εσωτερικό της χώρας.

65 Επομένως, όπως διευκρίνισε το Συμβούλιο, οι μικρές επιχειρήσεις δεν λαμβάνουν αριθμό μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος εγκατάστασής τους, το δε κράτος αυτό δεν διαθέτει στοιχεία σχετικά με τον κύκλο εργασιών τους. Στην υπόθεση της κύριας δίκης, ειδικότερα, η Γερμανική Κυβέρνηση διευκρίνισε ότι η μικρή επιχείρηση της I. Schmelz δεν έχει αριθμό μητρώου ΦΠΑ στη Γερμανία και το συγκεκριμένο κράτος μέλος δεν διαθέτει στοιχεία σχετικά με τον κύκλο εργασιών της.

66 Όσον αφορά την οδηγία 77/799, τονίζεται ότι, κατά το πρώτο άρθρο αυτής, αντικείμενο της εν λόγω οδηγίας είναι η ανταλλαγή πληροφοριακών στοιχείων σχετικών με τους φόρους εισοδήματος, περιουσίας και ασφαλίστρων. Πάντως, μολονότι δεν αποκλείεται από τα στοιχεία αυτά, κυρίως από τα σχετικά με τον φόρο εισοδήματος, να προκύψουν χρήσιμες ενδείξεις, ιδιαίτερα όσον αφορά τη διερεύνηση απατών στο πλαίσιο του ΦΠΑ, εντούτοις δεν αμφισβητείται ότι τα στοιχεία αυτά δεν περιλαμβάνουν τον φορολογητέο στο πλαίσιο του ΦΠΑ κύκλο εργασιών.

67 Υπό τις συνθήκες αυτές, οι κυβερνήσεις και τα θεσμικά όργανα που έχουν παρέμβει στην παρούσα δίκη ορθώς υποστηρίζουν ότι οι κανόνες περί διοικητικής συνδρομής του κανονισμού 1798/2003 και της οδηγίας 77/799 δεν εξασφαλίζουν την πρόσφορη ανταλλαγή στοιχείων σχετικών με τις μικρές επιχειρήσεις οι οποίες ασκούν δραστηριότητα στο εσωτερικό του κράτους μέλους που χορηγεί απαλλαγή από τον ΦΠΑ.

68 Εξάλλου, η έλλειψη αυτή πληροφοριακών στοιχείων μπορεί να εξαλειφθεί μόνο με την επιβολή υποχρεώσεων όπως αυτές των άρθρων 213 έως 271 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Πλην όμως, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 63 της παρούσας αποφάσεως, σκοπός της σχετικής με τις μικρές επιχειρήσεις ρυθμίσεως είναι ακριβώς η απαλλαγή των επιχειρήσεων αυτών και των φορολογικών αρχών από τέτοιες διατυπώσεις.

69 Συγκεκριμένα, για την εξασφάλιση της αποτελεσματικότητας του φορολογικού ελέγχου όσον αφορά τον κύκλο εργασιών που πραγματοποιεί μια μικρή επιχείρηση στο εσωτερικό άλλων κρατών μελών, εκτός του κράτους μέλους όπου είναι εγκατεστημένη, θα απαιτούνταν, αφενός, η θέσπιση, τόσο για τις μικρές επιχειρήσεις όσο και για τις φορολογικές αρχές, πολύπλοκων διατυπώσεων, ούτως ώστε να καθίσταται δυνατή η συλλογή πρόσφορων στοιχείων και ο εντοπισμός τυχόν παραβάσεων, και, αφετέρου, η υποβολή επανειλημμένων αιτημάτων διοικητικής συνδρομής από τις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους εγκατάστασης προς τις φορολογικές αρχές όλων των λοιπών κρατών μελών της Ένωσης, προς ανταλλαγή των στοιχείων αυτών.

70 Επιπλέον, ο περιορισμός της δυνατότητας απαλλαγής από τον ΦΠΑ μόνο στους φορολογούμενους που είναι εγκατεστημένοι στο κράτος μέλος που χορηγεί την απαλλαγή αποτρέπει το ενδεχόμενο υποκείμενοι στον φόρο που ασκούν δραστηριότητες σε διάφορα κράτη μέλη, χωρίς να είναι εγκατεστημένοι εκεί, να αποφεύγουν εν όλω ή εν μέρει, επικαλούμενοι τις ισχύουσες στα κράτη αυτά απαλλαγές, τη φορολόγηση των δραστηριοτήτων τους, παρά το γεγονός ότι αυτές, αθροιζόμενες, υπερβαίνουν αντικειμενικά το επίπεδο των δραστηριοτήτων μιας μικρής επιχειρήσεως, πράγμα που δεν συμβιβάζεται με την αναγκαιότητα ενθαρρύνσεως των μικρών επιχειρήσεων, διά της θεσπίσεως απαλλαγών οι οποίες εισάγουν εξαίρεση από την αρχή της φορολογήσεως.

71 Από τα προεκτεθέντα συνάγεται ότι, στο παρόν στάδιο εξελίξεως του ΦΠΑ, ο σκοπός της διασφαλίσεως της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων, προς καταπολέμηση της απάτης, της φοροδιαφυγής και των καταχρήσεων, καθώς και ο σκοπός της ειδικής ρυθμίσεως για τις μικρές επιχειρήσεις, ο οποίος συνίσταται στην ενίσχυση της ανταγωνιστικότητάς τους, δικαιολογούν, αφενός, τη χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ μόνο για τις δραστηριότητες των μικρών επιχειρήσεων που είναι εγκατεστημένες στο κράτος μέλος όπου οφείλεται ο ΦΠΑ και, αφετέρου, το να λαμβάνεται συναφώς υπόψη μόνον ο ετήσιος κύκλος εργασιών που πραγματοποιείται εντός του κράτους μέλους όπου είναι εγκατεστημένη η επιχείρηση.

72 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ μόνο στις μικρές επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες στο κράτος μέλος όπου οφείλεται ο ΦΠΑ δεν υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη αμφοτέρων των σκοπών αυτών μέτρο.

73 Κατά συνέπεια, από την εξέταση των ερωτημάτων δεν προέκυψε κανένα στοιχείο που να αναιρεί το συμβατό των άρθρων 24, παράγραφος 3, και 28θ της έκτης οδηγίας, καθώς και του άρθρου 283, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ με το άρθρο 49 ΕΚ.

74 Τέλος, στον βαθμό που το αιτούν δικαστήριο ερωτά επίσης αν οι επίμαχες στην κύρια δίκη διατάξεις είναι συμβατές με τη γενική αρχή της ίσης μεταχειρίσεως, υπενθυμίζεται ότι, όπως διαπιστώθηκε στη σκέψη 53 της παρούσας αποφάσεως, η συγκεκριμένη άνιση μεταχείριση συνιστά περιορισμό στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών. Επομένως, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 49 ΕΚ.

75 Πάντως, υπό τις συνθήκες αυτές, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας με το σημείο 75 των προτάσεών της, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η αρχή της ίσης μεταχειρίσεως δεν εφαρμόζεται αυτοτελώς.

76 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι δεν προέκυψε κανένα στοιχείο που να θίγει το κύρος των άρθρων 24, παράγραφος 3, και 28θ της έκτης οδηγίας, καθώς και του άρθρου 283, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ έναντι του άρθρου 49 ΕΚ.

77 Τα άρθρα 24 και 24α της έκτης οδηγίας, καθώς και τα άρθρα 284 έως 287 της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι «ετήσιος κύκλος εργασιών» είναι ο κύκλος εργασιών που πραγματοποιεί μια επιχείρηση επί ένα έτος στο εσωτερικό του κράτους μέλους όπου είναι εγκατεστημένη.

Επί των δικαστικών εξόδων

78 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τμήμα μείζονος συνθέσεως) αποφαίνεται:

1) Από την εξέταση των ερωτημάτων δεν προέκυψε κανένα στοιχείο που να θίγει το κύρος των άρθρων 24, παράγραφος 3, και 28θ 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, όπως έχει τροποποιηθεί από την οδηγία 2006/18/ΕΚ του Συμβουλίου, της 14ης Φεβρουαρίου 2006, καθώς και του άρθρου 283, παράγραφος 1,

στοιχείο γ΄, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έναντι του άρθρου 49 ΕΚ.

2) Τα άρθρα 24 και 24α της οδηγίας 77/388, όπως έχει τροποποιηθεί από την οδηγία 2006/18, καθώς και τα άρθρα 284 έως 287 της οδηγίας 2006/112 πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι «ετήσιος κύκλος εργασιών» είναι ο κύκλος εργασιών που πραγματοποιεί μια επιχείρηση επί ένα έτος στο εσωτερικό του κράτους μέλους όπου είναι εγκατεστημένη.

(υπογραφές)