DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 26 oktober 2010 *

I mål C-97/09,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (Österrike) genom beslut av den 4 mars 2009, som inkom till domstolen den 10 mars 2009, i målet

Ingrid Schmelz

mot

Finanzamt Waldviertel,

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden V. Skouris, avdelningsordförandena A. Tizzano, J.N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot och A. Arabadjiev (referent), samt domarna E. Juhász, G. Arestis, A. Borg Barthet, M. Ilešič, P. Lindh, T. von Danwitz och C. Toader,

* Rättegångsspråk: tyska.

generaladvokat: J. Kokott,
justitiesekreterare: handläggaren K. Malacek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 13 april 2010,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Österrikes regering, genom C. Pesendorfer och J. Bauer, båda i egenskap av ombud,

— Tysklands regering, genom C. Blaschke och J. Möller, båda i egenskap av ombud,

— Greklands regering, genom M. Tassopoulou, K. Georgiadis och I. Bakopoulos, samtliga i egenskap av ombud,

— Europeiska unionens råd, genom A.-M. Colaert och J.-P. Hix, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom D. Triantafyllou och B.-R. Killmann, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 17 juni 2010 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser giltigheten av artiklarna 24.3 och 28i 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), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2006/18/EG av den 14 februari 2006 (EUT L 51, s. 12) (nedan kallat sjätte direktivet), och av artikel 283.1 c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat direktiv 2006/112), i förhållande till artiklarna 12 EG, 43 EG och 49 EG samt principen om likabehandling. Begäran avser även tolkningen av artikel 24.2 i sjätte direktivet och artikel 287 i direktiv 2006/112.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Ingrid Schmelz, som är tysk medborgare och bosatt i Tyskland, och Finanzamt Waldviertel (nedan kallat Finanzamt), angående ett av Finanzamt meddelat beskattningsbeslut. Beslutet avser den mervärdesskatt som Ingrid Schmelz har bedömts vara skyldig att betala för åren 2006 och 2007 med anledning av intäkter från uthyrning av en lägenhet belägen i Österrike.

Tillämpliga bestämmelser

Unionslagstiftningen

Sjätte direktivet

3 Enligt artikel 13 B b i sjätte direktivet ska medlemsstaterna från skatteplikt undanta utarrendering och uthyrning av fast egendom.

4 Enligt artikel 24.2 a och b, med rubriken ”Särskilda regler för småföretag”, i avdelning XIV om särskilda regler i sjätte direktivet, får medlemsstaterna bibehålla eller införa undantag från mervärdesskatteplikt för skattskyldiga personer vilkas årsomsättning är högst lika med motvärdet i nationell valuta av 5 000 europeiska beräkningsenheter enligt den omräkningskurs som gäller den dag då detta direktiv införs.

5 Enligt punkt 2 c i avdelning IX, med rubriken Beskattning, i bilaga XV till akten om villkoren för Republiken Österrikes, Republiken Finlands och Konungariket Sveriges anslutning till de fördrag som ligger till grund för Europeiska unionen och om anpassning av fördragen (EGT C 241, 1994, s. 21 och EGT L 1, 1995, s. 1) (nedan kallad anslutningsakten), får Österrike, med tillämpning av artikel 24.2–24.6 i sjätte direktivet, medge befrielse från mervärdesskatt för skattskyldiga personer vilkas årsomsättning understiger ett belopp i nationell valuta motsvarande 35 000 euro.

6 I artikel 24.3 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”Begreppen undantag från skatteplikt … ska tillämpas på tillhandahållandet av varor och tjänster av små företag.

Medlemsstater får undanta vissa transaktioner från de regler som föreskrivs i punkt 2. …”

7 I artikel 28.2 j i sjätte direktivet anges följande: ”Republiken Österrike får på uthyrning av fast egendom avsedd som bostad tillämpa en av de två reducerade skattesatser som anges i artikel 12.3 a tredje stycket, förutsatt att denna skattesats inte är lägre än 10 [procent].”

8 Genom artikel 28i i sjätte direktivet, som har rubriken Särskilda regler för småföretag, har artikel 24.3 i samma direktiv kompletterats med följande stycke:

”Under alla förhållanden ska inte … tillhandahållanden av varor och tjänster gjorda av en skattskyldig person som inte är etablerad i landets territorium omfattas av undantagen under punkt 2.”

Direktiv 2006/112

9 Enligt artikel 135.1 l i direktiv 2006/112 ska medlemsstaterna från skatteplikt undanta utarrendering och uthyrning av fast egendom.

10 I artikel 117.2 i direktiv 2006/112 föreskrivs att Österrike ”får på uthyrning av fast egendom avsedd som bostad tillämpa den ena av de två reducerade skattesatser som avses i artikel 98, förutsatt att denna skattesats inte är lägre än 10 [procent]”.

11 Enligt artikel 272.1 d i direktiv 2006/112 får medlemsstaterna befria ”beskattningsbara personer som omfattas av den skattebefrielse för små företag som avses i artiklarna 282–292” från vissa eller alla skyldigheter som avses i kapitel 2 (Registrering), kapitel 3 (Fakturering), kapitel 4 (Räkenskaper), kapitel 5 (Deklarationer) och kapitel 6 (Sammanställningar), i avdelning XI (Skyldigheter för beskattningsbara personer och för vissa icke beskattningsbara personer) i detta direktiv).

12 Kapitel 1 i avdelning XII om särskilda ordningar i direktiv 2006/112, har rubriken ”Särskild ordning för små företag”. Enligt artikel 281 i kapitel 1 avsnitt 1, om förenklade regler om påförande och uppbörd av skatt, får ”[m]edlemsstater som kan tänkas stöta på svårigheter vid tillämpningen av de normala mervärdesskattereglerna på små företag, på grund av dessas verksamhet eller struktur … tillämpa förenklade regler … för påförande och uppbörd av skatten …”

13 Enligt artikel 282 i kapitel 1 avsnitt 2 i direktiv 2006/112, under rubriken ”Skattebefrielse eller graderade skattelättnader”, ska ”[d]en skattebefrielse och de skattelättnader som fastställs i detta avsnitt … vara tillämpliga på leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som görs av små företag”.

14 Enligt artikel 283.1 c i direktiv 2006/112, i samma avsnitt 2, ska den ordning som fastställs i detta avsnitt inte vara tillämplig på ”[l]everanser av varor och tillhandahållanden av tjänster som utförs av en beskattningsbar person som inte är etablerad i den medlemsstat där mervärdesskatt ska betalas”.

15 Enligt artikel 287 i direktiv 2006/112 får ”[d]e medlemsstater som anslutit sig efter den 1 januari 1978 … tillämpa skattebefrielse från skatteplikt för beskattningsbara personer vars årsomsättning högst är lika med motvärdet i nationell valuta av följande belopp enligt den omräkningskurs som gällde på dagen för deras anslutning”. För Österrikes del har detta belopp fastställts till 35 000 euro.

16 Artikel 288 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”Den omsättning som ska tjäna som referensnivå vid tillämpningen av ordningen i detta avsnitt skall utgöras av följande belopp, exklusive mervärdesskatt:

1. Beloppet för leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, i den mån som de beskattas.

2. Beloppet för transaktioner som med stöd av artiklarna 110 och 111, artikel 125.1, artikel 127 och artikel 128.1 är undantagna från skatteplikt med rätt till avdrag för mervärdesskatt som betalats i det föregående ledet.

3. Beloppet för de transaktioner som är undantagna från skatteplikt i enlighet med artiklarna 146–149 och artiklarna 151, 152 och 153.

4. Beloppet för fastighetstransaktioner, de finansiella transaktioner som avses i artikel 135.1 b–g och försäkringstjänster, såvida dessa transaktioner inte har karaktär av bitransaktioner.

Köpeskillingen vid avyttring av ett företags materiella eller immateriella anläggningstillgångar ska dock inte räknas med vid beräkning av omsättningen."

17 Det följer av artiklarna 411 och 413 i direktiv 2006/112 att detta direktiv, vilket trädde i kraft den 1 januari 2007, innebär att bland annat sjätte direktivet upphävs.

Den nationella lagstiftningen

18 Enligt 6 § första stycket punkt 16 i 1994 års lag om omsättningsskatt (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 663/1994, nedan kallad UStG 1994), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet, är uthyrning och utarrendering av fast egendom i princip befriad från mervärdesskatt. Befrielsen från mervärdesskatt gäller dock inte för bland annat uthyrning av fast egendom för bostadsändamål.

19 Enligt 6 § första stycket punkt 27 UStG 1994, i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet, är följande transaktioner befriade från mervärdesskatt: "Transaktioner som utförs av småföretagare – det vill säga företagare som är bosatta respektive har sitt säte i Österrike och vilkas omsättning enligt 1 § första stycket punkterna 1 och 2 inte överstiger 22 000 euro under beskattningsperioden "för år 2006 och 30 000 euro för år 2007.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

20 Ingrid Schmelz är tysk medborgare och bosatt i Tyskland. Hon äger en lägenhet i Österrike som hon hyr ut för en månadshyra på 330 euro exklusive tilläggsavgift.

21 Med hänsyn till att Ingrid Schmelz, i egenskap av småföretagare, är befriad från skyldigheten att betala mervärdesskatt enligt 6 § första stycket punkt 27 UStG 1994), har hon inte tagit ut någon mervärdesskatt på nämnda hyra.

22 Finanzamt fann att den befrielse från mervärdesskatt som gäller för småföretagare inte var tillämplig på Ingrid Schmelz, eftersom hon varken har ett säte eller är bosatt i Österrike. Efter att ha konstaterat att Ingrid Schmelz uthyrning i Österrike hade genererat en nettoomsättning på 5 890,90 euro år 2006 respektive 5 936,37 euro år 2007, fattade Finanzamt den 19 juni 2008 och den 17 november 2008 två beskattningsbeslut genom vilka Ingrid Schmelz förpliktades att betala in mervärdesskatt med ett belopp på 334,93 respektive 316,15 euro.

23 Ingrid Schmelz överklagade därför dessa beslut till Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien. Denna domstol har i ett kompletterande meddelande om upplysningar angett att Ingrid Schmelz den 10 mars 2009 förklarat sig inte ha haft någon omsättning i Europeiska unionen under de i målet aktuella åren.

24 Den nationella domstolen anser att de av Finanzamt fattade besluten är förenliga med nationell rätt, vilken i sin tur är förenlig med såväl bestämmelserna i sjätte direktivet som dem i direktiv 2006/112. Vidare har den uppgett att en person som, till skillnad

från Ingrid Schmelz, är bosatt i Österrike, i egenskap av småföretagare, kan befrias från skyldigheten att betala mervärdesskatt.

25 Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien, är tveksam till huruvida dessa direktiv är förenliga med det diskrimineringsförbud som följer av primärrätten och närmare bestämt av artiklarna 12 EG, 43 EG och 49 EG och av den allmänna principen i unionsrätten om likabehandling.

26 Den nationella domstolen vill också få klarhet i huruvida det omsättningsbelopp som skiljer små företag från andra företag bara avser omsättningen i den berörda medlemsstaten eller huruvida det är den omsättning som uppnåtts i hela unionen som ska beaktas. Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien, beslutade därför att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1. Innebär formuleringen ’tillhandahållanden av varor och tjänster gjorda av en skattskyldig person som inte är etablerad i landets territorium’ i artikel 24.3 och i artikel 28i i sjätte direktivet … samt en lagstiftning genom vilken denna bestämmelse införlivas i nationell rätt ett åsidosättande av EG-fördraget, framför allt av diskrimineringsförbudet (artikel 12 EG), av etableringsfriheten (artikel 43 EG och följande artiklar), av friheten att tillhandahålla tjänster (artikel 49 EG och följande artiklar) eller av grundläggande rättigheter i unionsrätten (den unionsrättsliga principen om likabehandling), eftersom bestämmelsen innebär att unionsmedborgare som inte är etablerade i landets territorium inte omfattas av befrielsen från mervärdesskatt enligt artikel 24.2 i sjätte direktivet (särskilda regler för småföretag), medan unionsmedborgare som är etablerade i landets territorium kan dra nytta av denna befrielse från mervärdesskatt om medlemsstaten i fråga medger småföretag sådan skattebefrielse i enlighet med direktivet?

2. Innebär formuleringen ’leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som utförs av en beskattningsbar person som inte är etablerad i den medlemsstat där mervärdesskatt ska betalas’ i artikel 283.1 c i direktiv 2006/112 samt en lagstiftning genom vilken denna bestämmelse införlivas i nationell rätt ett åsidosättande av EG-fördraget, framför allt av diskrimineringsförbudet (artikel 12 EG), av etableringsfriheten (artikel 43 EG och följande artiklar), av friheten att tillhandahålla tjänster (artikel 49 EG och följande artiklar), eller av grundläggande rättigheter i unionsrätten (den unionsrättsliga principen om likabehandling), eftersom bestämmelsen innebär att unionsmedborgare som inte är etablerade i medlemsstaten inte omfattas av befrielsen från mervärdesskatt enligt artikel 282 och följande artiklar i [direktiv 2006/112] (särskilda regler för småföretag), medan unionsmedborgare som är etablerade i medlemsstaten kan dra nytta av denna befrielse från mervärdesskatt om medlemsstaten i fråga medger små företag sådan skattebefrielse i enlighet med [direktiv 2006/112]?

3. Om fråga 1 besvaras jakande: Är formuleringen ’tillhandahållanden av varor och tjänster gjorda av en skattskyldig person som inte är etablerad i landets territorium’ i artikel 24.3 och i artikel 28i i sjätte direktivet ogiltig i den mening som avses i artikel 234 första stycket b EG?

4) Om fråga 2 besvaras jakande: Är formuleringen ’leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som utförs av en beskattningsbar person som inte är etablerad i den medlemsstat där mervärdesskatt ska betalas’ i artikel 283.1 c i [direktiv 2006/112] ogiltig i den mening som avses i artikel 234 b EG?

5) Om fråga 3 besvaras jakande: Avses med ’årsomsättning’ i den mening som avses i bilaga XV …, [avsnitt IX, med rubriken Beskattning, punkt 2 c [i akten om villkoren för Republiken Österrikes, Republiken Finlands och Konungariket Sveriges anslutning till de fördrag som ligger till grund för Europeiska unionen och om anpassning av fördragen], samt artikel 24 i sjätte direktivet den omsättning

som uppnås under ett år i den medlemsstat i vilken reglerna för små företag görs gällande eller den omsättning som företaget uppnår under ett år inom hela unionen?

6) Om fråga 4 besvaras jakande: Avses med ’årsomsättning’ i den mening som avses i artikel 287 i [direktiv 2006/112] den omsättning som företaget uppnår under ett år i den berörda medlemsstat i vilken reglerna för små företag görs gällande eller den omsättning som företaget uppnår under ett år inom hela unionen?”

Huruvida giltighets- och tolkningsfrågorna kan tas upp till sakprövning

27 Europeiska unionens råd anser att den nationella domstolen vid tidpunkten för begäran om förhandsavgörande inte förfogade över alla de uppgifter som behövs för att bedöma frågan om Ingrid Schmelz etablering. Det har nämligen först i efterhand kommit fram att Ingrid Schmelz inte har bedrivit någon ekonomisk verksamhet i Tyskland och att hon där därför inte har betraktats som en beskattningsbar person. Med hänsyn till att den enda av Ingrid Schmelz bedrivna verksamhet som var föremål för mervärdesskatt bestod i uthyrning av en i Österrike belägen lägenhet till privatpersoner, anser rådet att hon skulle kunna anses vara etablerad i Österrike. Det är därför inte utrett att de hänskjutna frågorna har någon betydelse för lösningen på det nationella målet.

28 Domstolen erinrar i detta avseende om att det i ett förfarande enligt artikel 234 EG uteslutande ankommer på den nationella domstol vid vilken tvisten anhängiggjorts och som har ansvaret för det rättsliga avgörandet att, mot bakgrund av omständigheterna i målet, bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs till domstolen. Domstolen är följaktligen i princip skyldig att meddela ett förhandsavgörande när de frågor som har ställts avser tolkningen och/eller giltigheten av unionsrätten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 december 1995 i mål C-415/93, Bosman, REG 1995, s. I-4921, punkt 59, och av den 18 mars 2010 i de förenade målen C-317/08–C-320/08, Alassini m.fl., REU 2010, s. I-2213, punkt 25).

29 En begäran om förhandsavgörande från en nationell domstol kan endast avvisas av domstolen då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller föremålet för tvisten vid den nationella domstolen, då frågorna är hypotetiska eller domstolen inte förfogar över de uppgifter om de faktiska och rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna besvara frågorna på ett ändamålsenligt sätt (se domen i de ovannämnda förenade målen Alassini m.fl., punkt 26).

30 Av artikel 234 andra stycket EG framgår det dessutom klart och tydligt att det ankommer på den nationella domstolen att avgöra i vilket skede i förfarandet som en tolkningsfråga ska hänskjutas (dom av den 10 mars 1981 i de förenade målen 36/80 och 71/80, Irish Creamery Milk Suppliers Association m.fl., REG 1981, s. 735, punkt 5, svensk specialutgåva, volym 6, s. 29, och av den 17 april 2007 i mål C-470/03, AGM-COS.MET, REG 2007, s. I-2749, punkt 45).

31 Även om de uppgifter som Ingrid Schmelz har inkommit med till den nationella domstolen ska anses korrekta, innebär inte det att den tolkning av unionsrätten som begärts uppenbart saknar samband med de verkliga omständigheterna eller föremålet för tvisten vid den nationella domstolen eller att frågorna är hypotetiska. Såsom den österrikiska regeringen har angett under förhandlingen medför inte det förhållandet

att Ingrid Schmelz enda beskattningsbara transaktion består i uthyrning av sin lägenhet, att de österrikiska myndigheterna kan anse att hon är etablerad i Österrike.

32 Härav följer att domstolen ska besvara de frågor som Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien har ställt.

Prövning av giltighets- och tolkningsfrågorna

33 Den nationella domstolen har ställt frågorna, som genom att de har samband med varandra ska prövas gemensamt, i syfte att få klarhet i huruvida artiklarna 24.3 och 28i i sjätte direktivet, samt artikel 283.1 c i direktiv 2006/112 är förenliga med artiklarna 12 EG, 43 EG och 49 EG och principen om likabehandling. Förstnämnda artiklar ger nämligen medlemsstaterna möjlighet att befria små företag, etablerade inom deras territorier, från mervärdesskatt, varmed rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt går förlorad, medan någon sådan möjlighet inte ges beträffande små företag etablerade i andra medlemsstater.

34 Den nationella domstolen vill även få klarhet i huruvida begreppet årsomsättning i artikel 24 och 24 b i sjätte direktivet samt i artiklarna 264–287 i direktiv 2006/112 ska förstås som den omsättning som företaget har uppnått under ett år i den medlemsstat i vilken befrielsen från mervärdesskatt görs gällande eller den omsättning som har uppnåtts under ett år i hela unionen.

Frågan om vilken frihet som är tillämplig

35 Beträffande frågan om vilken frihet som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet har den nationella domstolen hänvisat till etableringsfriheten och friheten att tillhandhålla tjänster.

36 För det första inbegriper etableringsfriheten – som tillerkänns unionsmedborgare enligt artikel 43 EG och som för dem innefattar en rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag på samma villkor som dem som föreskrivs i etableringsstatens lagstiftning för dess egna medborgare – i enlighet med artikel 48 EG en rätt för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning, och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom Europeiska unionen, att utöva verksamhet i den berörda medlemsstaten genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor (dom av den 14 september 2006 i mål C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, REG 2006, s. I-8203, punkt 17 och där angiven rättspraxis).

37 Enligt domstolens praxis är begreppet etablering i den mening som avses i fördraget ett mycket vittomfattande begrepp som innebär en möjlighet för medborgare i unionen att stadigvarande och kontinuerligt delta i det ekonomiska livet i en annan medlemsstat än ursprungsstaten och att erhålla utbyte av detta i form av vinst. Begreppet befrämjar således det ekonomiska och sociala utbytet inom unionen på den fria yrkesutövningens område (domen i det ovannämnda målet Centro di Musicologia Walter Stauffer, punkt 18 och där angiven rättspraxis).

38 För att bestämmelserna om etableringsrätt ska bli tillämpliga krävs dock i princip en ständig närvaro i värdmedlemsstaten och, i fall av förvärv och innehav av fast egendom, att förvaltningen av denna egendom utgör en aktiv verksamhet (domen i det ovannämnda målet Centro di Musicologia Walter Stauffer, punkt 19). Förekomsten av en sådan ständig närvaro ska kunna konstateras utifrån objektiva omständigheter som kan kontrolleras, däribland i vilken grad företaget existerar fysiskt i form av

lokaler, personal och utrustning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 september 2006 i mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, REG 2006, s. I-7995, punkt 67).

39 Det framgår av den nationella domstolens beskrivning av omständigheterna i förevarande mål att Ingrid Schmelz inte uppfyller dessa villkor.

40 Domstolen finner därmed att bestämmelserna om etableringsfrihet inte är tillämpliga under sådana förhållanden som råder i det nationella målet.

41 Vad sedan gäller friheten att tillhandahålla tjänster konstaterar domstolen att uthyrning av fast egendom är en prestation som utförs mot ersättning i den mening som avses i artikel 50 första stycket EG (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 juli 2010 i mål, C-70/09, Hengartner och Gasser, REU 2010, s. I-7233, punkt 32). Vidare konstateras att det förhållandet att Ingrid Schmelz hyr ut en lägenhet belägen i Österrike på flera år inte har någon inverkan på tillämpligheten av artikel 49 EG.

42 Domstolen har i det avseendet slagit fast att begreppet tjänst i den mening som avses i fördraget kan omfatta tjänster av helt olika slag, däribland tjänster som tillhandahålls under en längre tid, till och med flera år. Bestämmelserna i fördraget ger nämligen ingen ledning när det gäller att rent abstrakt bestämma efter vilken tid eller över vilken frekvens som tillhandahållandet av en tjänst eller en viss typ av tjänster i en annan medlemsstat inte längre kan anses som tillhandahållandet av en tjänst i den mening som avses i fördraget (se dom av den 11 december 2003 i mål C-215/01, Schnitzer, REG 2003, s. I-14847, punkterna 30 och 31).

43 Av det anförda följer att Ingrid Schmelz uthyrningsverksamhet omfattas av friheten att tillhandahålla tjänster i artikel 49 EG.

44 Vad slutligen beträffar frågan huruvida artikel 12 EG är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet, påpekar domstolen att denna bestämmelse, som innehåller ett allmänt förbud mot all diskriminering på grund av nationalitet, endast kan tillämpas självständigt i sådana situationer som omfattas av unionsrätten men för vilka det inte finns några särskilda regler om icke-diskriminering i fördraget (dom av den 21 januari 2010 i mål C-311/08, SGI, REU 2010, s. I-487, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

45 I artikel 49 EG, vilken enligt vad som har konstaterats ovan i punkt 43 är tillämplig i det nationella målet, föreskrivs sådana särskilda regler om icke-diskriminering. Artikel 12 EG är således inte tillämplig på omständigheterna i det nationella målet.

Huruvida friheten att tillhandahålla tjänster inskränks

46 Av fast rättspraxis följer att alla fördragsbestämmelser om fri rörlighet för personer har till syfte att underlätta för unionsmedborgarna att utöva all slags yrkesverksamhet inom unionen, och de utgör hinder för åtgärder som kan missgynna dem när de önskar bedriva ekonomisk verksamhet i en annan medlemsstat (domen i det ovannämnda målet Bosman, punkt 94, och dom av den 19 november 2009 i mål C-314/08, Filipiak, REG 2009, s. I-11049, punkt 58).

47 Enligt artikel 49 EG ska varje inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster avskaffas som kan innebära att tjänster som tillhandahålls av en tjänsteleverantör som är etablerad i en annan medlemsstat förbjuds, hindras eller blir mindre attraktiva (se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 juli 2010 i mål C-233/09, Dijkman och Dijkman-Lavaleije, REU 2010, s. I-6649, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

48 Av rättspraxis framgår vidare att artikel 49 EG inte bara förbjuder öppen diskriminering på grund av nationalitet utan även all dold diskriminering som, genom tillämpning av andra särskiljningskriterier, i praktiken leder till samma resultat. Så är fallet bland annat då det i en bestämmelse föreskrivs att det ska göras en åtskillnad grundad på bosättningskriteriet, eftersom detta riskerar att till största delen vara till förfång för medborgare från andra medlemsstater till följd av att de som inte är bosatta i en viss medlemsstat vanligtvis inte är medborgare i denna medlemsstat (se dom av den 16 januari 2003 i mål C-388/01, kommissionen mot Italien, REG 2003, s. I-721, punkterna 13 och 14 och där angiven rättspraxis).

49 Förbjudna inskränkningar enligt artikel 49 EG föreligger bland annat när de bestämmelser om skatter och avgifter i en medlemsstat som är tillämpliga beträffande gränsöverskridande ekonomisk verksamhet är mindre förmånliga än de som är tillämpliga för näringsverksamhet som bedrivs inom denna medlemsstat (domen i det ovannämnda målet Filipiak, punkt 62).

50 Förbudet mot inskränkningar i friheten att tillhandahålla tjänster gäller inte bara för nationella åtgärder, utan även för åtgärder som unionens institutioner vidtar (se analogt beträffande den fria rörligheten för varor, dom av den 25 juni 1997 i mål C-114/96, Kieffer och Thill, REG 1997, s. I-3629, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

51 I detta fall ger såväl artiklarna 24.3 och 28i i sjätte direktivet som artikel 283.1 c i direktiv 2006/112 medlemsstaterna möjlighet att befria små företag, som är etablerade inom deras territorier, från mervärdesskatt, varmed rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt går förlorad, en möjlighet som inte gäller för små företag etablerade i andra medlemsstater.

52 När en medlemsstat inför en befrielse från mervärdesskatt för små företag, kan sådana företag, vilka är etablerade i den medlemsstaten, i förekommande fall tillhandahålla sina tjänster på mer fördelaktiga villkor än de som gäller för små företag etablerade utanför denna medlemsstat, eftersom det enligt dessa bestämmelser är förbjudet för medlemsstaterna att utsträcka denna skattebefrielse till att gälla sistnämnda företag.

53 Det framgår av föregående punkt att förbudet mot att låta befrielsen från mervärdesskatt omfatta små företag etablerade utanför Österrike gör det mindre attraktivt för dessa små företag att tillhandahålla tjänster i Österrike, vilket innebär en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster.

54 Såsom generaladvokaten har anfört i punkterna 42–44 och 83 i sitt förslag till avgörande kan denna inskränkning för det första inte tillskrivas medlemsstaterna, eftersom de aktuella direktiven faktiskt tillåter dem att införa ett undantag från mervärdesskatteplikt som enbart gäller små företag etablerade på deras respektive territorier. Möjligheten för små företag, som inte är etablerade i den medlemsstat i vilken mervärdesskatten ska betalas, att göra avdrag för ingående mervärdesskatt kan för det andra inte anses utgöra en tillräcklig kompensation för det faktum att befrielsen från mervärdesskatt inte gäller för dem, särskilt när sådana små företag inte utför några beskattningsbara transaktioner i tidigare led, eller utför ytterst få sådana transaktioner.

55 Det är därför nödvändigt att pröva huruvida en sådan inskränkning kan vara motiverad.

Huruvida inskränkningen är motiverad

56 Den österrikiska, den tyska och den grekiska regeringen samt rådet och Europeiska kommissionen anser att inskränkningen i friheten att tillhandahålla tjänster, som består i en särbehandling av små företag beroende på huruvida de är etablerade i eller utanför Österrike, är motiverad av behovet av att upprätthålla en effektiv skattekontroll. Enligt dessa regeringar och institutioner är det bara den medlemsstat i vilken småföretaget är etablerat som kan utföra sådana kontroller på ett effektivt sätt.

57 Behovet av att upprätthålla en effektiv skattekontroll utgör ett tvingande skäl av allmänintresse som kan motivera en begränsning av utövandet av de grundläggande friheter som garanteras genom fördraget (dom av den 27 januari 2009 i mål C-318/07, Persche, REG 2009, s. I-359, punkt 52).

58 För att en inskränkande åtgärd ska kunna motiveras måste den emellertid vara förenlig med proportionalitetsprincipen i så måtto att den ska vara ägnad att säkerställa att det eftersträvade målet uppnås och får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet i fråga (domen i det ovannämnda målet Persche, punkt 52).

59 En befrielse från mervärdesskatt som endast gäller små företag etablerade i den medlemsstat som valt att tillämpa undantaget är ägnat att säkerställa att målet med effektiva skattekontroller uppnås, vars syfte är att se till att de erforderliga

villkoren för att kunna komma i fråga för detta undantag är uppfyllda, eftersom företagen i regel förvarar handlingar som rör hela deras ekonomiska verksamhet på etableringsorten.

60 Domstolen delar således den uppfattning som har framförts av de regeringar och institutioner som har intervenerat i förevarande mål, nämligen att värdmedlemsstaten inte kan utföra några effektiva skattekontroller av verksamheter som små företag, som inte är etablerade i nämnda medlemsstat, bedriver enligt principen om frihet att tillhandahålla tjänster.

61 Vad gäller nödvändigheten av att endast låta små företag etablerade i den berörda medlemsstaten åtnjuta förmånerna av dessa regler, har nämnda regeringar och institutioner gjort gällande att bestämmelserna om administrativt bistånd i rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92 (EUT L 264, s. 1) och i rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64), inte kan säkerställa ett användbart utbyte av uppgifter.

62 Nämnda regeringar och institutioner har anfört att, med hänsyn till att reglerna för små företag syftar till att minska den administrativa bördan vid beskattningsbara transaktioner, dessa företag befrias från administrativa skatteformaliteter i form av mervärdesskatt. Den medlemsstat i vilken företaget är etablerat förfogar därför inte över några uppgifter som kan tillhandahållas enligt förordning nr 1798/2003. De har tillagt att direktiv 77/799, eftersom det endast avser uppgifter knutna till direkta skatter, inte gör det möjligt att vare sig inhämta eller tillhandahålla uppgifter om små företags omsättning.

63 Domstolen påpekar i det avseendet att målet som består i att upprätthålla en effektiv skattekontroll i syfte att bekämpa eventuellt skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk, ett behov som påpekats ovan i punkt 57, inte kan uppnås utan relevanta uppgifter. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 33 i sitt förslag till avgörande, föreskrivs det i reglerna för små företag ett förenklat administrativt förfarande som är ägnat att stimulera uppkomsten av nya små företag, stärka deras verksamhet och konkurrenskraft, samt upprätthålla en rimlig balans mellan den administrativa börda som är förknippad med skattekontroller och de ringa skatteintäkter som är att förvänta.

64 Enligt artikel 272.1 d i direktiv 2006/112 får medlemsstaterna nämligen befria små företag från alla de formaliteter som avses i artiklarna 213–271 i detta direktiv, vilka har till syfte att informera de nationella skattemyndigheterna om beskattningsbar verksamhet som utövas på deras territorier.

65 Såsom rådet har påpekat är därför små företag i regel inte registrerade för mervärdesskatt i etableringsmedlemsstaten och sistnämnda medlemsstat har inga uppgifter om deras omsättning. Den tyska regeringen har i det nationella målet sålunda bekräftat att Ingrid Schmelz företag inte har registrerats för mervärdesskatt i Tyskland och att Tyskland saknar uppgift om företagets omsättning.

66 Det följer av artikel 1 i direktiv 77/799 att syftet med direktivet är att utbyta information angående beskattning av inkomst, kapital och försäkringspremier. Det kan visserligen inte uteslutas att information om bland annat inkomst kan ge användbara upplysningar, i synnerhet för att utreda eventuella mervärdesskattebedrägerier, men sådan information omfattar emellertid inga uppgifter om den omsättning som ska beskattas med mervärdesskatt.

67 Det stämmer därför, såsom de regeringar och institutioner som deltagit i förevarande mål har anfört, att bestämmelserna om administrativt bistånd i förordning nr 1798/2003 och direktiv 77/799 inte kan säkerställa ett användbart utbyte av information beträffande små företag som driver verksamhet i en medlemsstat som befriar sådana företag från mervärdesskatt.

68 Denna brist på information kan inte avhjälpas annat än med hjälp av sådana formaliteter som avses i artiklarna 213–271 i direktiv 2006/112. Såsom har påpekats ovan i punkt 63 är syftet med reglerna för små företag just att befria sådana företag samt myndigheterna från sådana formaliteter.

69 För att upprätthålla en effektiv skattekontroll avseende den omsättning som ett småföretag har uppnått i andra medlemsstater än etableringsmedlemsstaten krävs dels att det för små företag och skattemyndigheter införs komplicerade formaliteter som gör det möjligt att samla in relevanta uppgifter och upptäcka eventuellt missbruk, dels att etableringsmedlemsstatens skattemyndigheter återkommande begär administrativt bistånd av alla andra medlemsstater i unionen i syfte att utbyta nämnda uppgifter.

70 Det ska tilläggas att en begränsning av befrielsen från mervärdesskatt till beskattningsbara personer som är etablerade i den medlemsstat som har infört denna befrielse innebär att det är möjligt att undvika att de verksamheter som bedrivs av beskattningsbara personer, som är verksamma i flera medlemsstater utan att vara etablerade i någon av dessa stater, helt eller delvis undgår beskattning på grund av de skattebefrielser som gäller i nämnda stater, trots att dessa verksamheter som en helhet objektivt sett överskrider den verksamhetsnivå som gäller för ett småföretag. Sistnämnda förhållande vore oförenligt med behovet av att, med hjälp av den skattebefrielse som sådana regler innebär, enbart främja små företag.

71 På mervärdesskattesystemets nuvarande utvecklingsstadium förefaller därför såväl det mål som består i att upprätthålla effektiva skattekontroller – i syfte att bekämpa eventuellt skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk – som målet med reglerna för små företag, som är att stärka deras konkurrenskraft, att motivera dels att befrielsen från mervärdesskatt begränsas till de verksamheter som små företag bedriver i den medlemsstat där skatten ska betalas, dels att den årsomsättning som ska beaktas är den som företaget har uppnått i etableringsmedlemsstaten.

72 En begränsning av befrielsen från mervärdesskatt till små företag etablerade i den medlemsstat i vilken mervärdesskatten ska betalas går under dessa omständigheter inte utöver vad som är nödvändigt i syfte att uppnå dessa två mål.

73 Det har således vid prövningen av frågorna inte framkommit några omständigheter som kan påverka giltigheten i förhållande till artikel 49 EG av artiklarna 24.3 och 28i i sjätte direktivet samt av artikel 283.1 c i direktiv 2006/112.

74 Eftersom den nationella domstolen även har velat veta huruvida de aktuella bestämmelserna är förenliga med den allmänna principen om likabehandling, påpekar domstolen att det ovan i punkt 53 redan har konstaterats att särbehandlingen i fråga innebär en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster. Särbehandlingen i fråga omfattas således av artikel 49 EG.

75 Under dessa omständigheter kan, såsom generaladvokaten har angett i punkt 75 i sitt förslag till avgörande, den allmänna principen om likabehandling dock inte tillämpas självständigt.

76 Mot bakgrund av det ovan anförda ska frågorna besvaras enligt följande. Vid prövningen av de hänskjutna frågorna har det inte framkommit någon omständighet som påverkar giltigheten i förhållande till artikel 49 EG av artiklarna 24.3 och 28i i sjätte direktivet samt av artikel 283.1 c i direktiv 2006/112.

77 Såväl artiklarna 24 och 24a i sjätte direktivet som artiklarna 284–287 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att begreppet årsomsättning avser den omsättning som företaget har uppnått under ett år i den medlemsstat i vilken företaget är etablerat.

Rättegångskostnader

78 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (stora avdelningen) följande:

1) Vid prövningen av de hänskjutna frågorna har det inte framkommit någon omständighet som påverkar giltigheten i förhållande till artikel 49 EG av artiklarna 24.3 och 28i 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, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2006/18/EG av den 14 februari 2006, samt

av artikel 283.1 c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

2) Såväl artiklarna 24 och 24a i direktiv 77/388, i dess lydelse enligt direktiv 2006/18, som artiklarna 284–287 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att begreppet årsomsättning avser den omsättning som företaget har uppnått under ett år i den medlemsstat i vilken företaget är etablerat.

Underskrifter