FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT J. KOKOTT fremsat den 17. juni 2010[1]

I — Indledning

1. *De minimis non curat lex* siger såvel et latinsk retsordsprog som sjette momsdirektiv[2] og merværdiafgiftsdirektiv 2006/112/EF[3], der i mellemtiden har afløst sjette direktiv. Direktiverne tillader medlemsstaterne at fritage små virksomheder for moms, såfremt disses årlige omsætning ikke overstiger et vist omfang.

2. Fritagelse er dog udelukket, såfremt omsætningen ikke er opnået af virksomheder, der er etableret i indlandet. Den sekundære fællesskabsret foreskriver altså udtrykkeligt en forskelsbehandling af de afgiftspligtige på grundlag af etableringsstedet.

3. Ingrid Schmelz, sagsøger i hovedsagen, udlejer i Østrig en bolig og har herfra en omsætning, der falder inden for grænserne for fritagelsen for små virksomheder. Hun har imidlertid fået afslag på momsfritagelse i Østrig, fordi hun ikke er bosat i Østrig. Unabhängiger Finanzsenat, Aussenstelle Wien rejser det spørgsmål, om de pågældende regler i direktiverne og i de nationale gennemførelsesbestemmelser kan forenes med grundrettighederne og det generelle lighedsprincip. De medlemsstater, der er indtrådt i sagen ved Domstolen, samt Rådet og Kommissionen mener, at denne forskelsbehandling principielt er tilladt. Skulle der herved ske en tilsidesættelse af grundrettighederne, er dette begrundet i hensynet til at sikre en effektiv skattekontrol, henholdsvis i hensynet til at forebygge misbrug.

II — Retsforskrifter

A — *Fællesskabsret*

1. Den afgiftsmæssige behandling af lejeindtægter

4. I henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), er bortforpagtning og

1 — Originalsprog: tysk.

2 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

3 — Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, herefter »direktiv 2006/112«).

udlejning af fast ejendom fritaget for moms. Republikken Østrig blev imidlertid i tiltrædelsesakten [4] bemyndiget til at anvende en nedsat afgiftssats på udlejning og forpagtning til beboelsesformål indtil den 31. december 1998. Denne ordning blev forlænget indtil videre ved sjette direktivs artikel 28, stk. 2, litra j), som affattet ved direktiv 2000/17/EF [5] og er nu blevet overtaget af artikel 117, stk. 2, i direktiv 2006/112.

a) Særregler for små virksomheder

5. I fortsættelse af andet momsdirektiv [6] tillod sjette direktivs artikel 24 medlemsstaterne at anvende en særordning for små virksomheder. Denne bestemmelse lyder således:

»1. De medlemsstater, som i forbindelse med anvendelsen af den almindelige merværdiafgiftsordning på mindre virksomheder måtte støde på vanskeligheder som følge af disses virksomhed eller opbygning, kan inden for de begrænsninger og på de betingelser, som de fastsætter — med forbehold af det i artikel 29 foreskrevne samråd — anvende forenklede regler for pålæggelse og opkrævning af afgiften, navnlig i forbindelse med standardsatsordningerne, uden at dette dog kan medføre afgiftslettelser.

2. Indtil en dato, som på forslag af Kommissionen fastsættes med enstemmighed af Rådet, men som ikke må ligge senere end tidspunktet for afskaffelsen af afgifter ved indførsel og afgiftsgodtgørelse ved udførsel i samhandelen mellem medlemsstaterne, kan:

a) de medlemsstater, som har benyttet den i artikel 14 i Rådets andet direktiv af 11. april 1967 givne adgang til at indføre afgiftsfritagelser eller gradvise nedsættelser af afgiften, opretholde disse fritagelser og nedsættelser samt anvendelsesbestemmelserne for dem, såfremt de er i overensstemmelse med merværdiafgiftssystemet

de medlemsstater, som anvender afgiftsfritagelse på afgiftspligtige personer, hvis årlige omsætning er mindre end modværdien i national valuta af 5 000 europæiske regningsenheder, beregnet på grundlag af den på dagen for vedtagelsen af dette direktiv gældende omregningskurs, forhøje denne fritagelse til 5 000 europæiske regningsenheder

4 — Akt vedrørende vilkårene for Kongeriget Norges, Republikken Østrigs, Republikken Finlands og Kongeriget Sveriges tiltrædelse og tilpasningerne af de traktater, der danner grundlag for Den Europæiske Union, bilag XV — liste omhandlet i artikel 151 i tiltrædelsesakten — IX. Beskatning, punkt 2, litra e) (EFT 1994 C 241, s. 21).

5 — Rådets direktiv 2000/17/EF af 30.3.2000 om ændring af direktiv 77/388/EØF om det fælles merværdiafgiftssystem — overgangsbestemmelser for Republikken Østrig og Den Portugisiske Republik (EFT L 84, s. 24).

6 — Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14).

de medlemsstater, som anvender en gradvis nedsættelse af afgiften, hverken hæve den øvre grænse for denne nedsættelse eller gøre betingelserne for dens tilståelse mere fordelagtige

b) de medlemsstater, som ikke har benyttet denne adgang, tilstå afgiftsfritagelse for afgiftspligtige personer, hvis årlige omsætning højst svarer til modværdien i national valuta af 5 000 europæiske regningsenheder, beregnet på grundlag af den på dagen for vedtagelsen af dette direktiv gældende omregningskurs; de kan i givet fald indføre en gradvis nedsættelse af afgiften for afgiftspligtige personer, hvis årlige omsætning overstiger det af de pågældende stater med henblik på anvendelsen af afgiftsfritagelse fastsatte loft

c) de medlemsstater, som anvender afgiftsfritagelse på afgiftspligtige personer, hvis årlige omsætning er lig med eller overstiger modværdien i national valuta af 5 000 europæiske regningsenheder, beregnet på grundlag af den på dagen for vedtagelsen af dette direktiv gældende omregningskurs, forhøje denne fritagelse med henblik på at opretholde dens faktiske værdi.

3. Begreberne fritagelse og gradvis nedsættelse finder anvendelse på leveringer af goder og tjenesteydelser foretaget af mindre virksomheder.

Medlemsstaterne kan udelukke visse transaktioner fra den i stk. 2 fastsatte ordning. Bestemmelserne i stk. 2 finder dog under ingen omstændigheder anvendelse på de i artikel 4, stk. 3, omhandlede transaktioner.

4. Den omsætning, der benyttes som grundlag for anvendelsen af stk. 2, består af beløbet, uden merværdiafgift, for de i artikel 5 og 6 omhandlede leveringer af goder og tjenesteydelser, i det omfang disse er pålagt afgift, herunder de transaktioner, som i medfør af artikel 28, stk. 2, er fritaget med tilbagebetaling af den i det tidligere omsætningsled erlagte afgift, og af beløbet af de transaktioner, som er fritaget for afgift i henhold til artikel 15 samt af beløbet for transaktioner vedrørende fast ejendom, for de i artikel 13, punkt B, litra d), omhandlede finansieringstransaktioner og for forsikringsydelser, medmindre disse transaktioner har karakter af bitransaktioner.

Overdragelse af materielle eller immaterielle investeringsgoder, som udgjorde en del af virksomhedens aktiver, tages dog ikke i betragtning ved beregning af omsætningens størrelse.

5. Afgiftspligtige personer, som har opnået afgiftsfritagelse, er ikke berettiget til at foretage fradrag af afgiften i henhold til artikel 17 eller til at anføre denne på deres fakturaer eller i noget andet dokument, der tjener som faktura.

6. Afgiftspligtige personer, som vil kunne opnå afgiftsfritagelse, kan vælge enten at være omfattet af den almindelige

merværdiafgiftsordning eller af de i stk. 1 omhandlede forenklede regler. I så fald nyder de godt af den gradvise afgiftsnedsættelse, som den nationale lovgivning eventuelt giver mulighed for.

[…]«

6. Ved direktiv 92/111/EØF [7] blev artikel 28i indsat i sjette direktiv. Denne bestemmelse supplerer artikel 24, stk. 3, med følgende afsnit.

»Levering af nye transportmidler, som foretages på de i artikel 28c, punkt A, fastsatte betingelser, samt levering af goder og tjenesteydelser, som foretages af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, kan under ingen omstændigheder omfattes af fritagelsesordningen i stk. 2.«

7. For Republikken Østrig gælder ifølge bilag XV — liste omhandlet i artikel 151 i tiltrædelsesakten — IX. Beskatning, punkt 2, litra c), i tiltrædelsesakten [8] følgende:

»Ved gennemførelsen af artikel 24, stk. 2 til 6, kan Republikken Østrig, indtil der vedtages fællesskabsbestemmelser på dette område, indrømme fritagelse for merværdiafgiften til afgiftspligtige personer, hvis årlige omsætning er mindre end modværdien i national valuta af 35 000 ECU.«

8. Ordningen i henhold til artikel 24 og 24a, som indførte omsætningsloftet i sjette direktiv, blev med nogle redaktionelle ændringer overtaget som artikel 281-294 i direktiv 2006/112. De relevante bestemmelser i dette direktiv lyder:

»*Artikel 282*

De i denne afdeling omhandlede fritagelser og nedsættelser finder anvendelse på leveringer af varer og ydelser foretaget af små virksomheder.

Artikel 283

1. Følgende transaktioner er udelukket fra den i denne afdeling fastsatte ordning:

[…]

c) levering af varer og ydelser, som foretages af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i den medlemsstat, hvor momsen skal betales.

7 — Rådets direktiv 92/111/EØF af 14.12.1992 (EFT L 384, s. 47).
8 — Nævnt ovenfor i fodnote 4.

[Artikel 284-286 vedrører de stater, som før den 1. januar 1978 var medlemmer af Det Europæiske Fællesskab, og svarer i det væsentlige til sjette direktivs artikel 24, stk. 2.]

Artikel 287

Medlemsstater, som er tiltrådt efter den 1. januar 1978, kan indrømme afgiftsfritagelse til afgiftspligtige personer, hvis årlige omsætning højst er lig med modværdien i national valuta af følgende beløb beregnet på grundlag af kursen på dagen for deres tiltrædelse:

[…]

4. Østrig: 35 000 ECU

[…]

Artikel 288

Den omsætning, der benyttes som grundlag for anvendelsen af den i denne afdeling omhandlede ordning, består af følgende beløb uden moms:

1) beløbet for leveringer af varer og ydelser, i det omfang disse pålægges afgift

2) beløbet for transaktioner, som i henhold til artikel 110 og 111, artikel 125, stk. 1, artikel 127 og artikel 128, stk. 1, er fritaget med ret til fradrag af den i det tidligere omsætningsled betalte moms

3) beløbet for de transaktioner, som er fritaget for afgift i henhold til artikel 146-149 og artikel 151, 152 og 153

4) beløbet for transaktioner vedrørende fast ejendom, for de i artikel 135, stk. 1, litra b) til g), omhandlede finansielle transaktioner og for forsikringsydelser, medmindre disse transaktioner har karakter af bitransaktioner.

Overdragelse af materielle eller immaterielle investeringsaktiver, som udgjorde en del af en virksomheds aktiver, tages dog ikke i betragtning ved beregning af omsætningens størrelse.

Artikel 289

Afgiftspligtige personer, der er fritaget for afgift, er ikke berettiget til at foretage fradrag af momsen i henhold til artikel 167-171 og artikel 173-177 eller til at anføre denne på deres fakturaer.

Artikel 290

Afgiftspligtige personer, som vil kunne opnå afgiftsfritagelse, kan vælge enten at være omfattet af den almindelige momsordning eller af de i artikel 281 omhandlede forenklede regler. I så fald nyder de godt af den gradvise afgiftsnedsættelse, som den nationale lovgivning eventuelt giver mulighed for.«

B — *National ret*

9. I henhold til § 6, nr. 16), i Umsatzsteuergesetz 1994 (omsætningsafgiftsloven af 1994, herefter »UStG 1994«) i den for hovedsagen gældende affattelse er udlejning og forpagtning af grundstykker principielt fritaget for omsætningsafgift. Udlejning af grundstykker (overdragelse til brug) med henblik på beboelsesformål er dog ikke fritaget.

10. I henhold til § 6, stk. 1, nr. 27), i UStG 1994 fritages endvidere:

»små erhvervsdrivendes omsætning. Ved små erhvervsdrivende forstås erhvervsdrivende, som har bopæl eller sæde i Østrig, og hvis omsætning i henhold til § 1, stk. 1, nr. 1) og 2), i afgiftsperioden ikke overstiger 22 000 EUR (affattelsen indtil 2006, fra 2007 30 000 EUR). Herved medregnes ikke omsætning hidrørende fra sekundære transaktioner, inklusive forretningsafståelse. Der tages ikke hensyn til en enkeltstående overskridelse af omsætningsgrænsen på under 15% i en periode på fem kalenderår […]«.

11. § 6, stk. 3, i UStG 1994 lyder:

»En erhvervsdrivende, hvis omsætning er afgiftsfri i henhold til § 6, stk. 1, nr. 27), kan, indtil afgørelsen er retskraftig, ved en skriftlig erklæring til afgiftsmyndighederne give afkald på anvendelse af § 6, stk. 1, nr. 27). Erklæringen er bindende for den erhvervsdrivende i mindst fem år. Erklæringen kan kun tilbagekaldes med virkning fra begyndelsen af et kalenderår. Tilbagekaldelse skal meddeles inden udløbet af den første kalendermåned efter dette kalenderårs begyndelse.«

III — Faktiske omstændigheder og de præjudicielle spørgsmål

12. Ingrid Schmelz er tysk statsborger og bor i Tyskland. Hun ejer en bolig i Østrig, som

hun udlejer for en månedlig leje på 330 EUR med tillæg af driftsudgifter. Hun beregner ikke moms af lejen.

13. De østrigske afgiftsmyndigheder ansatte omsætningsafgiften af lejeindtægterne efter fradrag af indgående afgift for 2006 og 2007 til 334,93 EUR, henholdsvis 316,15 EUR. I de omtvistede år havde Ingrid Schmelz efter egne angivelser ingen anden omsætning inden for Fællesskabet [9].

14. Da Ingrid Schmelz var af den opfattelse, at hun på grund af særordningen for små virksomheder ikke skulle betale omsætningsafgift, anlagde hun sag til prøvelse af afgiftsansættelserne ved Unabhängiger Finanzsenat, der ved kendelse af 4. marts 2009 forelagde Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»1) Er ordlyden »samt levering af goder og tjenesteydelser, som foretages af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet«, i artikel 24, stk. 3, og i artikel 28i i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved punkt 21 i Rådets direktiv 92/111/EØF af 14. december 1992 samt en ordning til gennemførelse af denne bestemmelse i national ret i strid med EF-traktaten, navnlig med forbuddet mod forskelsbehandling (artikel 12 EF), med etableringsfriheden (artikel 43 EF ff.), den frie udveksling af tjenesteydelser (artikel 49 EF ff.) eller med fællesskabsretlige grundlæggende rettigheder (det fællesskabsretlige lighedsprincip), idet bestemmelsen medfører, at unionsborgere, der ikke er etableret i den pågældende medlemsstat, er udelukket fra afgiftsfritagelsesordningen i henhold til sjette direktivs artikel 24, stk. 2 (særordning for små virksomheder), mens unionsborgere, der er etableret i den pågældende medlemsstat, kan fritages for afgift, såfremt denne medlemsstat i overensstemmelse med direktivet indrømmer små erhvervsdrivende afgiftsfritagelse?

2) Er ordlyden »levering af varer og ydelser, som foretages af en afgiftspligtig person,

9 — Dette fremgår af en supplerende skrivelse af 17.3.2009 fra den forelæggende ret.

der ikke er etableret i den medlemsstat, hvor momsen skal betales«, i artikel 283, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem samt en ordning til gennemførelse af denne bestemmelse i national ret i strid med EF-traktaten, navnlig med forbuddet mod forskelsbehandling (artikel 12 EF), med etableringsfriheden (artikel 43 EF ff.), den frie udveksling af tjenesteydelser (artikel 49 EF ff.) eller med fællesskabsretlige grundlæggende rettigheder (det fællesskabsretlige lighedsprincip), idet bestemmelsen medfører, at unionsborgere, der ikke er etableret i den pågældende medlemsstat, ikke kan omfattes af afgiftsfritagelsesordningen i henhold til direktivets artikel 282 ff. (særordning for små virksomheder), mens unionsborgere, der er etableret i den pågældende medlemsstat, kan fritages for afgift, såfremt denne medlemsstat i overensstemmelse med direktivet indrømmer små erhvervsdrivende afgiftsfritagelse?

3) Såfremt spørgsmål 1 besvares bekræftende: Er ordlyden »samt levering af goder og tjenesteydelser, som foretages af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet«, i sjette direktivs artikel 24, stk. 3, og artikel 28i ugyldig som omhandlet i artikel 234, litra b), EF?

4) Såfremt spørgsmål 2 besvares bekræftende: Er ordlyden »levering af varer og ydelser, som foretages af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i den medlemsstat, hvor momsen skal betales«, i artikel 283, stk. 1, litra c), i direktivet om merværdiafgiftssystemet ugyldig som omhandlet i artikel 234, litra b), EF?

5) Såfremt spørgsmål 3 besvares bekræftende: Defineres »årlig omsætning« i den forstand, hvori begrebet anvendes henholdsvis i bilag XV til traktaten mellem Kongeriget Belgien, Kongeriget Danmark, Forbundsrepublikken Tyskland, Den Hellenske Republik, Kongeriget Spanien, Den Franske Republik, Irland, Den Italienske Republik, Storhertugdømmet Luxembourg, Kongeriget Nederlandene, Den Portugisiske Republik, Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland (medlemmer af Den Europæiske Union) og Kongeriget Norge, Republikken Østrig, Republikken Finland, Kongeriget Sverige om Kongeriget Norges, Republikken Østrigs, Republikken Finlands og Kongeriget Sveriges tiltrædelse af Den Europæiske Union samt slutakten (EU-tiltrædelsestraktat), IX. Beskatning,

punkt 2, litra c), og i sjette direktivs artikel 24, som den omsætning, der er opnået i et givet år i den medlemsstat, hvor ordningen for små erhvervsdrivende ønskes anvendt, eller som den omsætning, som den erhvervsdrivende har opnået i et givet år inden for hele fællesskabsområdet?

6) Såfremt spørgsmål 4 besvares bekræftende: Defineres »årlig omsætning« i den forstand, hvori begrebet anvendes i artikel 287 i direktivet om merværdiafgiftssystemet, som den omsætning, der er opnået i et givet år i den medlemsstat, hvor ordningen for små erhvervsdrivende ønskes anvendt, eller som den omsætning, som den erhvervsdrivende har opnået i et givet år inden for hele fællesskabsområdet?«

15. I sagen er indtrådt den østrigske, den tyske og den græske regering såvel som Rådet for Den Europæiske Union og Europa-Kommissionen. Den græske regering har kun indgivet skriftlige indlæg, den tyske regering kun mundtlige.

IV — Retlig bedømmelse

A — *Formaliteten med hensyn til anmodningen om præjudiciel afgørelse*

16. Rådet har rejst det spørgsmål, om anmodningen om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling. Den forelæggende ret har først efterfølgende konstateret, at Ingrid Schmelz ikke havde anden omsætning på fællesskabsområdet end den omtvistede lejeomsætning i Østrig. Hvis den forelæggende ret allerede på forlæggelsestidspunktet havde været i besiddelse af denne oplysning, havde det ikke været nødvendigt med en forelæggelse, idet Ingrid Schmelz under disse omstændigheder må anses for at være en i Østrig etableret afgiftspligtig person.

17. I denne forbindelse bemærkes, at inden for rammerne af en procedure i henhold til artikel 234 EF tilkommer det udelukkende den nationale retsinstans, som tvisten er indbragt for, og som har ansvaret for den retsafgørelse, som skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen. Når de stillede spørgsmål vedrører fortolkningen

af unionsretten, er Domstolen derfor principielt forpligtet til at træffe afgørelse [10].

18. Således kan Domstolen kun afslå at træffe afgørelse vedrørende et præjudicielt spørgsmål fra en national ret, når det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af unionsretten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en saglig korrekt besvarelse af de stillede spørgsmål [11].

19. Med hensyn til den foreliggende sag må det fastslås, at den forelæggende ret til Domstolen kun har videresendt en meddelelse fra Ingrid Schmelz. Det fremgår ikke, om retten allerede har foretaget en endelig fastlæggelse af faktum for så vidt angår denne meddelelse. Dette er imidlertid ikke til hinder for en realitetsprøvelse af forelæggelsesafgørelsen, da det principielt er den forelæggende ret, der afgør, på hvilket trin af sagens behandling den anser en forelæggelse for Domstolen for nødvendig [12].

10 — Jf. bl.a. dom af 18.7.2007, sag C-119/05, Lucchini, Sml. I, s. 6199, præmis. 43, af 22.12.2008, sag C-414/07, Magoora, Sml. I, s. 10921, præmis 22, og af 18.3.2010, forenede sager C-317/08 — C-320/08, Alassini m.fl., Sml. I, s. 2213, præmis 25.

11 — Jf. bl.a. dom af 13.3.2001, sag C-379/98, PreussenElektra, Sml. I, s. 2099, præmis 39, Magoora-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 23, og dommen i sagen Alassini m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 26.

12 — Jf. i denne retning dom af 1.4.1982, forenede sager 141/81-143/81, Holdijk m.fl., Sml. s. 1299, præmis 5, og af 9.12.2003, sag C-116/02, Gasser, Sml. I, s. 14693, præmis 27.

20. Selv om man forudsætter, at oplysningen fra Ingrid Schmelz er korrekt, fører dette i øvrigt ikke til, at besvarelsen af de præjudicielle spørgsmål klart ikke er nødvendig for afgørelsen i hovedsagen. Det ernemlig på ingen måde aldeles entydigt, at Ingrid Schmelz må antages at være etableret i Østrig på grund af den begrænsede omsætning hidrørende fra udleje af boligen i Østrig, og at hun således uden for enhver tvivl er fritaget for afgiftspligt.

21. Følgelig skal de præjudicielle spørgsmål besvares.

B — *Besvarelse af de præjudicielle spørgsmål*

22. Det første og andet, det tredje og fjerde samt det femte og sjette præjudicielle spørgsmål har alle den samme problematik som genstand. De adskiller sig kun fra hinanden derved, at de vedrører ordningen i sjette direktiv (spørgsmål 1, 3 og 5), henholdsvis de tilsvarende bestemmelser i direktiv 2006/112 (spørgsmål 2, 4 og 6).

23. I henhold til tredje betragtning til direktiv 2006/112 er dette direktiv en nyaffattelse af sjette direktiv, der principielt ikke medfører

materielle ændringer af gældende lovgivning. De bestemmelser, der ved den nye affattelse alligevel er blevet ændret, er i henhold til den nævnte betragtning udtømmende anført i bestemmelserne vedrørende gennemførelse og ikrafttrædelse (artikel 412). Reglerne for små virksomheder (artikel 281 ff.) nævnes ikke dér. Det er derfor ikke nødvendigt med særskilte prøvelser af spørgsmålene på grundlag af sjette direktiv, henholdsvis af direktiv 2006/112.

24. De tre grupper af spørgsmål har også materielt en snæver indbyrdes vekselvirkning. Herved har den forelæggende ret sat spørgsmålet om reglernes forenelighed med grundrettighederne i forgrunden (første og andet præjudicielle spørgsmål).

25. Det tredje og det fjerde spørgsmål er kun stillet for det tilfælde, at direktivbestemmelserne er *uforenelige* med grundrettighederne og skal give oplysninger om, hvilke følger der må drages heraf.

26. Det femte og det sjette spørgsmål stiller den forelæggende ret ud fra den antagelse, at begrænsningen til indlændinge af særordningen for små erhvervsdrivende er *forenelig* med grundrettighederne. Spørgsmålene drejer sig om fortolkningen af bestemmelserne, nærmere bestemt om det der anvendte begreb »årlig omsætning«, der er afgørende for, om der er tale om en lille virksomhed. Unabhängiger Finanzsenat ser sig herved stillet over for det alternativ, om den relevante omsætning kun er omsætningen i hjemsteds-, henholdsvis bopælsstaten eller omsætningen inden for hele fællesskabsområdet.

27. Inden jeg nærmere undersøger de konkrete spørgsmål, vil jeg fremsætte nogle overvejelser angående arten af ordningen for små erhvervsdrivende som særordning og de hermed forfulgte formål. Særligt er det et spørgsmål, i hvilket omfang EU-lovgiver og medlemsstaterne ved udformningen af afgiftsfritagelsen for små erhvervsdrivende er bundet af grundrettighederne og de almindelige retsprincipper i unionsretten.

1. Indledende bemærkninger

a) Ordningen for små erhvervsdrivende som særordning

28. Principielt skal der svares moms af enhver af de transaktioner, der opregnes i artikel 2 i direktiv 2006/112, og som udføres af en i henhold til direktivets artikel 9 afgiftspligtig

person. Imidlertid indeholder direktivet selv et betragteligt antal fritagelser for særlige ydelser, hvorved der ofte forfølges socialpolitiske formål.

29. Derudover giver direktivet medlemsstaterne hjemmel til at anvende særordninger (afsnit XII) og undtagelser (afsnit XIII), der afviger fra det harmoniserede system. En af særordningerne er særordningen for små virksomheder.

30. Som Domstolen gentagne gange har fastslået, er denne harmonisering, således som den er gennemført ved flere på hinanden følgende direktiver, og navnlig ved sjette direktiv, endnu ikke en fuldstændig harmonisering [13]. Den tilsigtede harmonisering er endnu ikke gennemført, for så vidt som medlemsstaterne har tilladelse til fortsat at opretholde eller indføre visse bestemmelser i deres nationale lovgivning, som uden den nævnte tilladelse ville være uforenelige med direktivet [14].

31. Allerede andet direktivs artikel 14 [15] bemyndigede medlemsstaterne til at beholde momsfritagelsen for små virksomheder og gav således afkald på en fuldstændig harmonisering af de nationale lovgivninger [16]. Denne særordning blev — udvidet med en række nærmere bestemmelser — overtaget i sjette direktivs artikel 24 og til slut i artikel 281 ff. i direktiv 2006/112 [17]. I sit forslag til sjette direktiv [18] anførte Kommissionen følgende:

»Med afgiftsfritagelsen og den gradvist aftagende nedsættelse af afgiften kan man i et vist omfang udligne de vanskeligheder, som små virksomheder ofte støder på ved anvendelse af merværdiafgiften. Desuden forenkler dette afgiftsmyndighedens administrative arbejde. Alligevel kan en ordning med afgiftsfritagelse og gradvist aftagende nedsættelse af afgiften ikke anses for normal inden for rammerne af en almindelig forbrugsafgift, som merværdiafgiften er. Endvidere kan det forhold, at enkelte nationale særordninger fungerer ved siden af hinanden, udgøre en hindring for fjernelse af afgiftsgrænserne. Dette er

13 — Dom af 5.12.1989, sag C-165/88, ORO Amsterdam Beheer en Concerto, Sml. s. 4081, præmis 21, af 7.12.2006, sag C-240/05, Eurodental, Sml. I, s. 11479, præmis 50, og af 12.6.2008, sag C-462/05, Kommissionen mod Portugal, Sml. I, s. 4183, præmis 51.

14 — Jf. i denne retning vedrørende særordningen efter sjette direktivs artikel 28 dom af 13.7.2000, sag C-36/99, Idéal tourisme, Sml. I, s. 6049, præmis 38, Eurodental-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 13, præmis 51, og dommen i sagen Kommissionen mod Portugal, nævnt ovenfor i fodnote 13, præmis 52.

15 — Nævnt ovenfor i fodnote 6.

16 — Jf. sjette betragtning til andet direktiv.

17 — Med hensyn til arten af ordningen for små virksomheder som national særordning, se andet semikolon i 15. betragtning til sjette direktiv og den enslydende 49. betragtning til direktiv 2006/112: »For så vidt angår mindre virksomheder bør der dog gives medlemsstaterne mulighed for at opretholde deres særordninger i overensstemmelse med fælles bestemmelser med henblik på en bredere harmonisering.«

18 — Kommissionens forslag af 29.6.1973 til Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, *Bulletin for De Europæiske Fællesskaber,* Supplement 11/73, s. 25. O.a. forslaget er optrykt i EFT 1973 C 80.

hovedsageligt grunden til, at den her fastsatte ordning har karakter af overgangsordning.«

32. Da ordningen for små erhvervsdrivende således ikke er en fuldstændig harmoniseret særordning, som udgør en undtagelse fra den almindelige momsordning, skal den derfor fortolkes strengt og må kun anvendes i det omfang, det er nødvendigt for at nå formålet med ordningen [19].

33. Formålet med at fritage små virksomheder er at styrke konkurrenceevnen hos denne gruppe af erhvervsdrivende. Desuden skal de spares for det merarbejde, der er forbundet med indbetaling af moms, hvilket på grund af det begrænsede omfang af deres virksomhed ville ramme dem uforholdsmæssigt hårdt. Samtidig tjener ordningen til at forenkle administrationen, idet afgiftsmyndighederne ikke skal beskæftige sig med opkrævning af minimale afgiftsbeløb hos et stort antal små virksomheder.

34. De unionsretlige rammer overlader herved medlemsstaterne et vist frirum med hensyn til at fastsætte det omsætningsloft, der skal respekteres for at kunne kvalificeres som en lille virksomhed. Dette giver medlemsstaterne mulighed for at tage hensyn til deres respektive erhvervs- og forvaltningsstrukturer.

35. Ordningen for små erhvervsdrivende skal kunne komme de virksomheder til gode, som også rent faktisk kun driver erhverv i ringe omfang. Efter procesdeltagernes opfattelse sikres dette derved, at fritagelsen er begrænset til små virksomheder, der er etableret i indlandet. Begrænsningen forhindrer, at virksomheder misbruger ordningen til at være fritaget samtidigt i flere stater, hvorved fritagelsen i sidste ende kun ville gavne virksomheder, der reelt ikke er små virksomheder. Endvidere er begrænsningen til indenlandske afgiftspligtige en garanti for, at afgiftsmyndighederne når som helst uden hindringer kan efterprøve, om betingelserne for fritagelsen også rent faktisk foreligger.

b) Delharmoniseringens følger for bundetheden af trinhøjere unionsret

36. Det er et spørgsmål, om medlemsstaterne og unionslovgiver også er bundet af grundrettighederne og de almindelige retsprincipper på retsområder, der ikke er fuldstændigt harmoniserede.

19 — Dom af 28.9.2006, sag C-128/05, Kommissionen mod Østrig, Sml. I, s. 9265, præmis 22, der henviser til dom af 22.10.1998, forenede sager C-308/96 og C-94/97, Madgett og Baldwin, Sml. I, s. 6229, præmis 34, og af 8.12.2005, sag C-280/04, Jyske Finans, Sml. I, s. 10683, præmis 35. Se hertil endvidere dom af 6.7.2006, sag C-251/05, Talacre Beach Caravan Sales, Sml. I, s. 6269, præmis 23.

37. Kommissionen har henvist til Idéal tourisme-dommen [20] og herved gjort gældende, at medlemsstaterne ikke handler i strid med fællesskabsretten, når de fastsætter afvigende regler på et område af det fælles merværdiafgiftssystem, der ikke er harmoniseret. Dog skal medlemsstaterne, når de gør brug af en hjemmel til retsfastsættelse i direktivet, tage hensyn til de grundlæggende forskrifter i den primære unionsret. Deres retsfastsættelse er kun i overensstemmelse hermed, når de bevæger sig inden for direktivets rammer, og når eventuelle indskrænkninger af grundrettigheder kan begrundes med tvingende almene hensyn.

38. Såfremt det skulle komme til tilsidesættelse af unionsretten, skyldes dette ikke direktivet, men den omstændighed, at den pågældende medlemsstat har udnyttet muligheden for fritagelse på en måde, der ikke er påkrævet ud fra tvingende almene hensyn.

39. Jeg kan kun delvis tilslutte mig Kommissionens her gengivne opfattelse.

40. Det er korrekt, at afgiftspligtige på grund af den ufuldstændige harmonisering behandles forskelligt, alt efter hvilke nationale forskrifter der gælder for dem. Således vil spanske virksomheder blive omfattet af fritagelsen for små virksomheder, såfremt deres årlige omsætning ikke overstiger modværdien af 10 000 ECU årligt, mens denne grænse for østrigske afgiftspligtige andrager årligt 35 000 ECU [21]. Dette er dog ikke udtryk for nogen forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, fordi forskelsbehandlingen ikke kan tilskrives nogen myndighed og ikke sker inden for det samme regelsæt, men skyldes parallelle og ikke harmoniserede bestemmelser i flere medlemsstater [22]. En lignende konstellation forelå for Domstolen i Idéal tourisme-sagen [23].

41. Det er også korrekt, at medlemsstaterne befinder sig inden for unionsrettens anvendelsesområde, når de gør brug af en bemyndigelse i direktivet og anvender en særordning, der afviger fra det fælles merværdiafgiftssystem [24]. På et område, som endnu ikke er fuldstændigt harmoniseret på unionsniveau, er medlemsstaterne stadig beføjet til at fastsætte betingelserne for udøvelse af aktiviteterne på

20 — Idéal tourisme-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 14, præmis 38.

21 — Jf. artikel 287, nr. 2) og 4), i direktiv 2006/112.

22 — Jf. i denne retning dom af 14.11.2006, sag C-513/04, Kerckhaert og Morres, Sml. I, s. 10967, præmis 20, af 12.2.2009, sag C-67/08, Block, Sml. I, s. 883, præmis 28, og af 15.4.2010, sag C-96/08, CIBA, Sml. I, s. 2911, præmis 25.

23 — -Jf. også herved mit forslag til afgørelse af 13.12.2007 i sag C-309/06, Marks & Spencer, Sml. 2008 I, s. 2283, punkt 32 ff.

24 — Jf. i denne retning dom af 10.4.2008, sag C-309/06, Marks & Spencer, Sml. I, s. 2283, præmis 33 og 34, og punkt 28 ff. i mit forslag til afgørelse i denne sag.

dette område, men de skal udøve deres beføjelse med respekt af grundrettighederne [25].

42. I den foreliggende sag skyldes forskelsbehandlingen af de afgiftspligtige imidlertid ikke parallelle nationale bestemmelser, der ikke er harmoniseret, eller brug af en unionsretlig hjemmel til national retsfastsættelse. Tværtimod foreskrives det bindende i sjette direktivs artikel 24, stk. 3, henholdsvis artikel 283, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112, at fritagelsen for levering af goder og tjenesteydelser ikke gælder for afgiftspligtige, der ikke er etableret i indlandet.

43. Skulle denne af direktiverne flydende forskelsbehandling af de afgiftspligtige på grundlag af bopæl eller etableringssted ikke være forenelig med TEUF eller de almindelige retsgrundsætninger, der skal anvendes ved dens gennemførelse, har medlemsstaterne ikke nogen skønsmargen ved en med unionsretten konform gennemførelse af direktiverne. I særdeleshed må de ikke udvide ordningen for små erhvervsdrivende til afgiftspligtige, der ikke er hjemmehørende i indlandet. Tværtimod kan de kun ved at afskaffe ordningen for små virksomheder stille indenlandske og udenlandske små erhvervsdrivende ens.

44. En direktivbestemmelse, der giver medlemsstaterne en option på en handling i strid med unionsretten og ikke giver nogen skønsmargen til en med unionsretten forenelig udnyttelse af denne option, ville selv være lige så retsstridig som en national bestemmelse, i medfør af hvilken en medlemsstat har udnyttet en sådan option [26].

45. Derfor må det i forbindelse med besvarelsen af det første og det andet spørgsmål i første omgang prøves, om de nævnte direktivbestemmelser strider mod trinhøjere unionsret. Skulle dette være tilfældet, er nationale bestemmelser, der gennemfører disse bestemmelser i intern ret, i lige så høj grad i strid med den primære unionsret som direktivbestemmelserne selv [27].

25 — Domme af 29.11.2007, sag C-393/05, Kommissionen mod Østrig, Sml. I, s. 10195, præmis 29, og sag C-404/05, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 10239, præmis 31, samt dom af 22.10.2009, sag C-438/08, Kommissionen mod Portugal, Sml. I, s. 10219, præmis 27.

26 — Jf. i denne sammenhæng dom af 27.6.2006, sag C-540/03, Parlamentet mod Rådet, »familiesammenføring«, Sml. I, s. 5769, i hvilken Domstolen også undersøgte, om det pågældende direktiv havde bemyndiget medlemsstaterne til en retsstridig fremgangsmåde, henholdsvis havde givet dem en tilstrækkelig skønsmargen til en gennemførelse i overensstemmelse med fællesskabsretten (se især dommens præmis 76, 90, 103 og 104).

27 — Opmærksomheden henledes imidlertid på, at Domstolen inden for rammerne af en præjudiciel forelæggelsesprocedure ikke er beføjet til at fastslå, at en konkret national forskrift er forenelig med fællesskabsretten. Tværtimod er det stadigt medlemsstaternes retter, der skal drage konsekvenserne af Domstolens fortolkning af fællesskabsretten og eventuelt undlade at anvende en national forskrift (fast retspraksis, jf. bl.a. dom af 31.1.2008, sag C-380/05, Centro Europa 7, Sml. 2008 I, s. 349, præmis 49 og 50, og af 26.1.2010, sag C-118/08, Transportes Urbanos y Servicios Generales, Sml. I, s. 635, præmis 23).

46. Om de relevante direktivbestemmelser er gyldige, kan imidlertid ikke afgøres, før der hersker klarhed over deres betydning. Derfor vil jeg behandle det femte og det sjette spørgsmål, før jeg gennemgår det første og det andet spørgsmål.

2. Om det femte og det sjette præjudicielle spørgsmål

47. Med hensyn til besvarelsen af det femte og det sjette spørgsmål har procesdeltagerne — for så vidt som de har taget stilling til dette spørgsmål — forskellige opfattelser. Kommissionen mener, at ved definitionen af egenskab af lille virksomhed må der tages hensyn til den samlede omsætning på fællesskabsområdet. Den østrigske og den tyske regering er derimod af den opfattelse, at det kun kommer an på den omsætning, der er opnået i etableringsstaten.

48. Da ordlyden ikke giver nogen entydig henvisning til den rigtige fortolkning, må forskrifternes betydning findes under hensyn til deres indhold og formål.

49. Til støtte for sin fortolkning påberåber Kommissionen sig ordningens formål, nemlig at aflaste virksomheder, der reelt kun er økonomisk aktive i ringe omfang. Efter det i direktivet forankrede princip om virksomhedens enhed må man inddrage omfanget af aktiviteterne i hele unionsområdet. Hvis man ved bestemmelsen af den årlige omsætning med henblik på ordningens anvendelse på små virksomheder kun tog hensyn til den omsætning, der er opnået i bopæls- eller etableringsstaten, ville teoretisk også sådanne virksomheder kunne blive berettiget, som under medregning af deres udenlandske omsætning overskrider omsætningsgrænsen [28].

50. Den østrigske og den tyske regering har derimod sat hensynet til formålet om at forenkle administrationen i forgrunden.

51. Hertil må det erindres, at fritagelsen af små virksomheder hviler på bestemmelser, der ikke er fuldstændigt harmoniseret, og som kun kommer indenlandske afgiftspligtige til gode. Denne begrænsning af fritagelsen til indenlandske afgiftspligtige begrundes i første omgang med, at momsforvaltningen kun kan kontrollere indenlandske små

28 — I denne retning kunne man også opfatte generaladvokat Sharpstons bemærkninger i hendes forslag til afgørelse af 27.4.2006, sag C-128/05, Kommissionen mod Østrig, Sml. 2007 I, s. 9265, punkt 39. Denne sag drejede sig dog ikke om etableringsstatens myndigheders fastsættelse af virksomhedens omsætning, men om myndighederne i en anden stat, hvor den afgiftspligtige ikke var etableret.

erhvervsdrivende uden en alt for omkostningskrævende indsats.

52. Hvis der ved fastsættelsen af den årlige omsætning også skulle tages hensyn til omsætning, som indenlandske små virksomheder har i andre medlemsstater, måtte etableringsstatens afgiftsmyndigheder gennemføre omfattende undersøgelser og herved inddrage afgiftsforvaltninger i andre medlemsstater for at kunne efterprøve virksomhedernes angivelser. I så henseende ville det ikke være tilstrækkeligt at beregne omsætningen i sig selv, som den tyske regering med føje har anført. Tværtimod måtte det også afgøres, om der er tale om omsætning, der skal inddrages ved fastsættelsen af loftet for omsætningen efter kriterierne i artikel 288 i direktiv 2006/112.

53. Også selv om etableringsstaten kan benytte sig af de instrumenter, der stilles til rådighed i Rådets forordning (EF) nr. 1798/2003 af 7. oktober 2003 om administrativt samarbejde vedrørende merværdiafgift og ophævelse af forordning (EØF) nr. 218/92 [29] for at indhente oplysninger i andre medlemsstater, ville det være nødvendigt med tilsvarende konstateringer inden for ordningen for små virksomheder, hvilket i vidt omfang ville svække ordningens forenklingseffekt.

54. Ud over forenkling har direktivet ganske vist også til formål at støtte små virksomheder. Dette mål ville muligvis kun blive nået i begrænset omfang, hvis man ved omsætningsberegningen ikke tog hensyn til omsætning fra aktiviteter uden for hjemstaten. Dette kunne nemlig konkret indebære en fritagelse af virksomheder, selv om summen af deres omsætning i hele Unionen overstiger loftet for små virksomheders omsætning.

55. I denne sammenhæng må det imidlertid tages i betragtning, at små erhvervsdrivendes aktivitet typisk er lokalt begrænset til sædet eller bopælen. Hvis de herudover i andre medlemsstater har omsætning, som — sammenlagt med den indenlandske omsætning — fører til, at grænsen for omsætningen overskrides, turde dette i betragtning af disse afgiftspligtiges virksomhedsstruktur være en undtagelse. Med henblik på at tilvejebringe den tilsigtede forenkling synes det derfor sagligt korrekt at lægge en typiserende betragtningsmåde til grund og ikke tage hensyn til eventuel udenlandsk omsætning ved beregningen af omsætningsgrænsen for små erhvervsdrivende. At man herved i enkelte sjældne undtagelsestilfælde ikke kan tage hensyn til støtteformålet, må accepteres, idet

29 — EUT L 264, s. 1.

forenklingsformålet i modsat fald ikke kan gennemføres.

56. For så vidt som virksomheder konkret måtte have opnået omsætning uden for etableringsstaten, vil de efter den her gengivne fortolkning netop ikke være berettiget til fritagelse. I den medlemsstat, hvor den pågældende omsætning er opnået, kommer en fritagelse således ikke på tale, fordi der er tale om en udenlandsk afgiftspligtig.

57. Princippet om virksomhedens enhed, som Kommissionen udleder af artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112, taler ikke imod denne fortolkning. Efter den anførte bestemmelse forstås ved en afgiftspligtig person »enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed«.

58. Skulle denne forskrift faktisk indeholde et sådant princip, ville dette princip hvad angår merværdiafgift dog stå i et konfliktforhold med den territoriale opdeling af medlemsstaternes beskatningskompetence. Denne opdeling er ikke konsekvent knyttet til den afgiftspligtige person og dennes etableringssted, men tværtimod ofte knyttet til det sted, hvor den afgiftspligtige ydelse leveres, eller til det sted, hvor et leveret gode overgår til privat forbrug. Det er derfor ikke ukendt i merværdiafgiftssystemet, at en virksomheds omsætning bedømmes adskilt, alt efter i hvilken medlemsstat der skal betales afgift.

59. Det femte og det sjette spørgsmål skal derefter besvares således, at der ved årlig omsætning i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i sjette direktivs artikel 24, jf. bilag XV — liste omhandlet i artikel 151 i tiltrædelsesakten — IX. Beskatning, punkt 2, litra c), i tiltrædelsesakten af 1994, og i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 287 i direktiv 2006/112, forstås den samlede omsætning, som en afgiftspligtig person opnår i løbet af et år i den medlemsstat, hvor han er etableret.

3. Om det første og det andet præjudicielle spørgsmål

60. Med de to første præjudicielle spørgsmål anmoder Unabhängiger Finanzsenat Domstolen om at prøve sjette direktivs artikel 24, stk. 3, henholdsvis artikel 283, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 samt de tilsvarende nationale gennemførelsesregler i forhold til det almindelige forbud mod forskelsbehandling (artikel 12 EF), den frie etableringsret (artikel 43 EF) og retten til fri udveksling af tjenesteydelser (artikel 49 EF). Desuden nævner den forelæggende ret det almindelige ligebehandlingsprincip. Derfor må det først

undersøges, hvilke af de nævnte trinhøjere normer der finder anvendelse.

a) Om de grundrettigheder, der kan finde anvendelse

61. Anledningen til den præjudicielle forelæggelse er opkrævning af merværdiafgift af den omsætning, som sagsøgeren, der bor i Tyskland, har ved udlejning af en bolig i Østrig. Betænkelighederne vedrørende retmæssigheden af de nævnte direktivbestemmelser og den østrigske gennemførelseslov skyldes den omstændighed, at kun små erhvervsdrivende, der er etableret i indlandet, har ret til fritagelse.

62. Med henblik på at kunne indordne udlejning af fast ejendom under en af de tre grundrettigheder, som den forelæggende ret har henvist til, skal jeg kort erindre om deres væsentligste kendetegn.

63. Etableringsfriheden og den frie udveksling af tjenesteydelser er former for fri bevægelighed for personer. De garanterer, at unionsborgerne uhindret kan udøve en økonomisk aktivitet i en anden medlemsstat, idet de enten opretter et fast etableringssted i værtsmedlemsstaten, hvorfra de driver virksomhed, eller leverer grænseoverskridende tjenesteydelser uden at etablere sig i en anden medlemsstat. Dette må holdes adskilt fra den frie bevægelighed for kapital, der i almindelighed er karakteriseret ved, at investoren ikke som person gør brug af sin ret til fri bevægelighed, men kun indsætter sin kapital i en anden medlemsstat uden selv at deltage aktivt i det økonomiske liv dér.

64. Det var på denne måde, at Domstolen i dommen i sagen Centro di Musicologia Walter Stauffer [30] afgrænsede den frie etableringsret fra kapitalens frie bevægelighed.

65. Domstolen fremhævede, at begrebet etablering i traktatens forstand er et meget vidt begreb, som for en fællesskabsstatsborger indebærer, at han på stabil og vedvarende måde kan deltage i det økonomiske liv i en anden medlemsstat end sin egen og drage fordel deraf, hvorved der sker en begunstigelse af det økonomiske og sociale samarbejde inden for området for selvstændig erhvervsvirksomhed [31].

66. Forudsætningen for at kunne anvende bestemmelserne om etableringsretten er

30 — Dom af 14.9.2006, sag C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Sml. I, s. 8203, præmis 16 ff.

31 — Dommen i sagen Centro di Musicologia Walter Stauffer, nævnt ovenfor i fodnote 30, præmis 18, hvorved Domstolen henviste til dom af 21.6.1974, sag C-2/74, Reyners, Sml., s. 631, præmis 21, og af 30.11.1995, sag C-55/94, Gebhard, Sml. I, s. 4165, præmis 25. Jf. endvidere dom af 11.11.2007, sag C-451/05, ELISA, Sml. I, s. 8251, præmis 63.

derfor principielt, at der er sikret en varig tilstedeværelse i værtsmedlemsstaten, og, såfremt der foreligger erhvervelse og besiddelse af fast ejendom, at denne anvendes aktivt [32].

67. Da disse forudsætninger ikke var opfyldt i sagen Centro di Musicologia Walter Stauffer, var resultatet, at Domstolen afviste, at etableringsfriheden kunne finde anvendelse [33]. Den fremhævede herved, at stiftelsen af samme navn ikke rådede over forretningslokaler til udøvelse af sin virksomhed i værtsmedlemsstaten, og at tjenesteydelserne i forbindelse med udlejning og bortforpagtning af den faste ejendom på stedet varetoges af en ejendomsadministration [34].

68. Også i det foreliggende tilfælde fremgår det ikke, at Ingrid Schmelz eller fast personale, som hun har ansat, er varigt til stede i Østrig for at deltage aktivt i det økonomiske liv dér. Den udlejede ejendom kan således ikke anses for et driftssted eller en filial, når den ikke er udgangspunktet for personer, der driver selvstændig virksomhed i værtsmedlemsstaten [35]. Følger falder anvendelsen af etableringsfriheden bort.

69. I stedet kunne aktiviteten falde ind under anvendelsesområde for de frie kapitalbevægelser, således om den østrigske og tyske regering har gjort gældende under henvisning til dommen i sagen Centro di Musicologia Walter Stauffer.

70. De frie kapitalbevægelser, der garanteres i henhold til artikel 56 EF, omfatter operationer, hvorved personer investerer i fast ejendom i en medlemsstat, i hvilken de ikke har deres bopæl. Dette fremgår af nomenklaturen for kapitalbevægelser i bilag I til Rådets direktiv 88/361/EØF af 24. juni 1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67 (artiklen er ophævet ved Amsterdamtraktaten) [36], der beholder sin karakter af henvisning ved definitionen af begrebet kapitalbevægelser [37].

71. Unabhängiger Finanzsenat har ikke henvist til de frie kapitalbevægelser i sin anmodning. Dette er imidlertid ikke til hinder for, at Domstolen kommer ind på denne

32 — Dommen i sagen Centro di Musicologia Walter Stauffer, nævnt ovenfor i fodnote 30, præmis 19, og ELISA-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 31, præmis 64.

33 — Dommen i sagen Centro di Musicologia Walter Stauffer, nævnt ovenfor i fodnote 30, præmis 20.

34 — Jf. vedrørende begrebet fast indretning nærmere forslag til afgørelse fra generaladvokat Stix-Hackl af 15.12.2005, sag C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Sml. I, 8203, punkt 50-55.

35 — Jf. vedrørende mindstekravene til et etableringssted i artikel 43's forstand dom af 12.11.2006, sag C-196/04, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, Sml. I, s. 7995, præmis 67 og 68.

36 — EFT L 178, s. 5.

37 — Dom af 25.1.2007, sag C-370/05, Festersen, Sml. I, s. 1129, præmis 23, og ELISA-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 31, præmis 59.

grundsætning for at kunne give den forelæggende ret alle de henvisninger vedrørende fortolkningen af fællesskabsretten, der kan være til nytte for den ved afgørelsen af den retssag, der verserer for den, uafhængigt af hvad den har henvist til i sine spørgsmål [38].

72. Rådet og Kommissionen har imidlertid under den mundtlige forhandling med rette foreslået, at udlejningsvirksomhed i denne sag henføres under den frie udveksling af tjenesteydelser som omhandlet i artikel 49 EF og ikke under kapitalens fri bevægelighed, som det var tilfældet i dommen i sagen Centro di Musicologia Walter Stauffer. Den nævnte dom vedrørte nemlig beskatningen af *indkomst* ved udlejningsvirksomhed, således at der forelå en konkret forbindelse til indkomst hidrørende fra kapitalanbringelse. I den foreliggende sag er der derimod tale om den *omsætning*, der er forbundet med udlejningen, hvorved det er aktiviteten som sådan, der beskattes.

73. Dette svarer til den metode, som anvendes af Domstolen i fast retspraksis, og hvorefter Domstolen tager udgangspunkt i genstanden for en ordning med henblik på at kunne fastslå, ud fra hvilken af flere grundrettigheder om fri bevægelighed ordningen skal bedømmes [39].

74. Udlejningsvirksomheden, der er pålagt merværdiafgift, kan således betragtes som en tjenesteydelse leveret af en person, der ikke er hjemmehørende, også selv om den er indrettet med henblik på en vis varighed og gennemføres ved hjælp en fast infrastruktur — her en bolig — i den stat, hvor ydelsen leveres [40].

75. Med hensyn til spørgsmålet, om artikel 12 EF kan finde anvendelse, idet denne artikel indeholder et generelt forbud mod forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, må det endeligt fastslås, at denne bestemmelse kun kan anvendes som selvstændigt grundlag på forhold omfattet af unionsretten, for hvilke traktaten ikke indeholder særlige forbud mod forskelsbehandling [41]. Det er derfor her ikke muligt at anvende det generelle forbud mod forskelsbehandling ved siden af retten til fri udveksling af tjenesteydelser. Det samme gælder for ligebehandlingsprincippet, der er anerkendt som en et generelt retsprincip.

76. Som mellemresultat må det således lægges til grund, at bestemmelserne i sjette direktiv og i direktiv 2006/112 om fritagelse af

38 — Jf. i denne retning dom af 12.12.1990, sag C-241/89, SARPP, Sml. I, s. 4695, præmis 8, af 29.4.2004, sag C-387/01, Weigel, Sml. I, s. 4981, præmis 44, af 21.2.2006, sag C-152/03, Ritter-Coulais, Sml. I, s. 1711, præmis 29, og af 26.2.2008, sag C-506/06, Mayr, Sml. I, s. 1017, præmis 43.

39 — Jf. i denne retning dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, nævnt ovenfor i fodnote 35, præmis 31-33, samt dom af 3.10.2006, sag C-452/04, Fidium Finanz, Sml. I, s. 9521, præmis 34 og 44-49, og af 21.1.2010, sag C-311/08, SGI, Sml. I, s. 487, præmis 25.

40 — Jf. dom af 30.11.1995, sag C-55/94, Gebhard, Sml. I, s. 4165, præmis 26 og 27, og af 11.12.2003, sag C-215/01, Schnitzer, Sml. I, s. 14847, præmis 28-32.

41 — Jf. i denne retning dom af 8.3.2001, forenede sager C-397/98 og C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., Sml. I, s. 1727, præmis 38 og 39, af 11.10.2007, sag C-443/06, Hollmann, Sml. I, s. 8491, præmis 28 og 29, og af 21.1.2010, sag C-311/08, SGI, nævnt i fodnote 39, præmis 31.

små virksomheder og de hertil svarende nationale gennemførelsesbestemmelser skal bedømmes ud fra artikel 49 EF om retten til fri udveksling af tjenesteydelser.

b) Begrænsning af retten til fri udveksling af tjenesteydelser

77. Efter fast retspraksis kræver artikel 49 EF ikke blot afskaffelse af enhver form for forskelsbehandling til skade for en tjenesteyder med hjemsted i en anden medlemsstat på grundlag af dennes nationalitet, men også ophævelse af enhver restriktion — også selv om den gælder uden forskel for såvel indenlandske tjenesteydere som tjenesteydere fra andre medlemsstater — der kan være til hinder for eller indebære ulemper for den virksomhed, som udøves af en tjenesteyder med hjemsted i en anden medlemsstat, hvor denne lovligt præsterer tilsvarende tjenesteydelser, eller kan gøre denne virksomhed mindre tiltrækkende [42].

78. Herved forbyder fællesskabsretten ikke kun åbenbare forskelsbehandlinger på grund af nationaliteten, men også alle andre former for skjult forskelsbehandling, der ved anvendelse af andre sondringskriterier reelt fører til samme resultat [43]. Dette gælder især for en foranstaltning, der indeholder en sondring på grundlag af bopælen, idet en sådan sondring mest falder ud til skade for personer, der er hjemmehørende i andre medlemsstater, da personer uden bopæl i indlandet for det meste er udlændinge [44].

79. Forbuddet mod at hindre statsborgere i en medlemsstat i at udøve deres ret til fri udveksling af tjenesteydelser ved hjælp af forskelsbehandling på grundlag af nationalitet eller etableringssted eller ved hjælp af andre begrænsninger er ikke kun rettet til medlemsstaterne, men også til EU-lovgiver selv, når denne på grundlag af artikel 93 EF fastsætter foranstaltninger til harmonisering af omsætningsafgifterne. Således skal harmoniseringen af de indirekte skatter tjene til at gennemføre det indre marked og dettes funktion, hvilket indebærer fjernelse af hindringerne for udøvelse af grundrettighederne.

80. I henhold til sjette direktivs artikel 24, stk. 2 og 3, og artikel 287, nr. 4), jf. artikel 283,

42 — Jf. bl.a. dom af 3.10.2000, sag C-58/98, Corsten, Sml. I, s. 7919, præmis 33, af 13.2.2003, sag C-131/01, Kommission mod Italien, Sml. I, s. 1659, præmis 26, og af 18.9.2009, sag C-42/07, Liga Portuguesa de Futebol Profissional og Baw International, Sml. I, s. 7633, præmis 51.

43 — Jf. bl.a. dom af 11.8.1995, sag C-80/94, Wielockx, Sml. I, s. 2493, præmis 16, af 12.12.2002, sag C-385/00, De Groot, Sml. I, s. 11819, præmis 75, af 6.7.2006, sag C-346/04, Conijn, Sml. I, s. 6137, præmis 15, og af 1.10.2009, sag C-103/08, Gottwald, Sml. I, s. 9117, præmis 27.

44 — Dom af 29.4.1999, sag C-224/97, Ciola, Sml. I, s. 2517, præmis 14, og af 16.1.2003, sag C-388/01, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 721, præmis 14, samt Gottwald-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 43, præmis 28.

stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112, kan Republikken Østrig fritage små virksomheder for merværdiafgift, hvis de er etableret i Østrig, og deres omsætning har en modværdi på 35 000 ECU. Den østrigske lovgiver har udnyttet denne mulighed i medfør af § 6, stk. 1, nr. 27), i UStG 1994. Ikke-hjemmehørende afgiftspligtige derimod skal svare moms af deres omsætning i Østrig, også selv om omsætningen i Østrig ikke overstiger det gældende omsætningsloft.

81. Hertil har Kommissionen med rette anført, at de små virksomheder som regel har en omsætning, der er afgiftspligtig dér, hvor de har deres etableringssted eller bopæl. Ved visse ydelser som f.eks. den her omhandlede udlejeomsætning (jf. artikel 45 i direktiv 2006/112) kan leveringsstedet for ydelsen og den ydendes etableringssted, henholdsvis bopæl divergere. Denne problematik kan også opstå ved tjenesteydelser, hvis leveringssted er det sted, hvor ydelsen faktisk leveres, eller det sted, hvor ydelsesmodtager er etableret [45].

45 — Jf. artikel 44 og 45-56 i direktiv 2006/112.

82. Det forhold, at ikke-hjemmehørende tjenesteydere ikke er fritaget, udgør i dette tilfælde en forskelsbehandling på grundlag af etableringssted eller bopæl og er dermed indirekte knyttet til nationaliteten, fordi kriteriet om etableringssted eller bopæl i indlandet langt overvejende opfyldes af de egne statsborgere. Der er således tale om en begrænsning af retten til fri udveksling af tjenesteydelser. Uden fritagelsen bliver det således mindre attraktivt at levere ydelser i en anden medlemsstat, da de små virksomheder på leveringsstedet kan levere en tilsvarende ydelse afgiftsfrit og hermed enten til en lavere pris eller med en højre fortjenstmargen end ikkehjemmehørende virksomheder.

83. I modsætning til, hvad Kommissionen har anført, kompenseres udenlandske virksomheder ikke fuldstændigt derved, at de kan fradrage den indgående moms, hvilket små virksomheder, der ikke skal betale afgift, ikke har ret til (artikel 24, stk. 5, i sjette direktiv og artikel 289 i direktiv 2006/112). Da de indgående ydelser i reglen har en lavere værdi end de ydelser, der går ud af en virksomhed, resterer der stadigvæk et momsbeløb for de ikke hjemmehørende virksomheder på grund af denne værdiforskel. Indenlandske små virksomheder er derimod fuldstændig fritaget for afgift. Endvidere kan der tænkes situationer, hvor der næppe foreligger afgiftspligtig

indgående omsætning, således at der ikke er nogen ret til fradrag af den erlagte indgående afgift.

84. Skulle det for bestemte former for forretninger være mere attraktivt at fradrage indgående moms og herfor give afkald på afgiftsfritagelsen for de udgående ydelser, kan indenlandske små virksomheder vælge den normale momsordning (jf. sjette direktivs artikel 24, stk. 6, og artikel 290 i direktiv 2006/112) [46]. Ikke-hjemmehørende kan derimod ikke vælge. Tværtimod er de altid omfattet af den normale ordning.

c) Sammenligneligheden af hjemmehørendes og ikke-hjemmehørendes situation

85. Efter fast retspraksis består forskelsbehandling i, at der på sammenlignelige situationer anvendes forskellige bestemmelser, eller at den samme bestemmelse anvendes på forskellige situationer [47].

86. I sin retspraksis vedrørende direkte skatter har Domstolen anerkendt, at der består objektive forskelle mellem hjemmehørendes og ikke-hjemmehørendes situation. Derfor foreligger der normalt ikke forskelsbehandling, når en medlemsstat ikke indrømmer ikke-hjemmehørende visse skattefordele, som den indrømmer hjemmehørende [48].

87. I denne sammenhæng har Domstolen fremhævet, at den indkomst, som en ikke-hjemmehørende oppebærer på en medlemsstats område, i de fleste tilfælde kun udgør en del af hans totale indkomst, som samles på det sted, hvor han har bopæl. Endvidere kan den ikke-hjemmehørendes personlige skatteevne, som afhænger af hans samlede indkomst og hans personlige og familiemæssige forhold, lettest bedømmes på det sted, hvor midtpunktet for hans livsinteresser befinder sig. Dette svarer i almindelighed til den pågældendes persons sædvanlige bopæl [49].

46 — Under den mundtlige forhandling henviste den østrigske regering til, at moms på byggeydelser med henblik på opførelse af en bygning som indgående moms kan fradrages i momsen af omsætningen ved udlejningsvirksomhed. Da udleje kun pålægges en reduceret afgiftssats, kan der endog opstå et overskud i den indgående moms. Ved erhvervelse af en ældre brugt bygning vil der imidlertid næppe længere findes noget fradragsberettiget beløb i indgående moms.

47 — Jf. bl.a. dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 30, Wielockx-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 43, præmis 17, samt dom af 12.12.2006, sag C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Sml. I, s. 11673, præmis 46, og af 22.12.2008, sag C-282/07, Truck Center, Sml. I, s. 10767, præmis 37.

48 — Schumacker-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 47, præmis 31 og 34, Wielockx-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 43, præmis 17 og 18, samt dom af 12.6.2003, sag C-234/01, Gerritse, Sml. I, s. 5933, præmis 43, af 1.7.2004, sag C-168/03, Wallentin, Sml. I, s. 6443, præmis 15 og 16, og af 25.1.2007, sag C-329/05, Meindl, Sml. I, s. 1107, præmis 23.

49 — Schumacker-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 47, præmis 32, Gerritse-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 48, præmis 43, Wallentin-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 48, præmis 16, og Meindl-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 48, præmis 23.

88. Disse konstateringer lader sig overføre på den foreliggende situation. Momsfritagelsen for små virksomheder forfølger i det mindste delvist lignede mål som visse af de lempelser, der ved beregningen af indkomstskat tilstås fysiske personer på grundlag af deres personlige forhold og skatteevne. I begge tilfælde drejer det sig om at fritage indkomst, henholdsvis omsætning under en vis grænse for skat med henblik på at aflaste de afgiftspligtige og forbedre deres økonomiske situation.

89. Som allerede anført vil små erhvervsdrivendes omsætning samt fysiske personers indkomst som regel samles på det sted, hvor vedkommende er etableret eller har bopæl. Den stat, i hvilken en lille erhvervsdrivende er hjemmehørende, er derfor bedst i stand til at fastslå den samlede indkomst og efter omstændighederne gennemføre de nødvendige kontrolforanstaltninger på stedet, såfremt der er tvivl om, hvorvidt omsætningsloftet er respekteret.

90. Der skal herved tages hensyn til, at beløbsgrænsen vedrører den samlede omsætning i indlandet i hele skatteåret. For det løbende år må der derfor udarbejdes en prognose på basis af tidligere perioder. Hvorvidt omsætningsgrænsen reelt ikke overskrides, kan først fastslås *ex post*. Bopælsstaten, henholdsvis etableringsstaten er derfor den, der bedst er i stand til at foretage denne omsætningsprognose og — hvis den efterfølgende viser sig at være forkert — at foretage de nødvendige skridt til at korrigere beskatningen.

91. De informationer, som skatteforvaltningen råder over ved fastsættelsen af en indenlandsk skattepligtig persons indkomst, kan være nyttige i sammenhæng med fastsættelsen af den afgiftspligtige omsætning. Det er ikke nødvendigt her at tage stilling til, hvorvidt de muliggør en nøjagtig beregning af omsætningens omfang og sammensætning, hvilket den østrigske og tyske regering satte spørgsmålstegn ved under den mundtlige forhandling. Rådet har dog med rette anført, at en angivelse af indkomster af en vis størrelse ved selvstændig erhvervsvirksomhed i al fald kan give anledning til kontrol af, om kriterierne for definitionen af en lille virksomhed er opfyldt.

92. En medlemsstat, i hvilken en ikke-hjemmehørende lille erhvervsdrivende har en momspligtig omsætning, har derimod kun et punktuelt kendskab til denne afgiftspligtiges aktiviteter i det omfang, de udøves på den pågældende medlemsstats område. Afgiftsmyndighederne i dette land er derfor ikke selv i stand til at vurdere, om den ikke-hjemmehørende tjenesteyders samlede omsætning i et givet skatteår vil falde under grænsen for,

hvad der kræves for at kunne blive anerkendt som lille virksomhed.

93. Kommissionen har henvist til forordning nr. 1798/2003, der giver medlemsstaterne forskellige muligheder for at udveksle oplysninger. Den har imidlertid også erklæret, at den databank, som medlemsstaterne i henhold til kapitel V skal oprette, ikke i alle tilfælde indeholder alle de nødvendige informationer med henblik på at kunne fastslå, om en erhvervsdrivende kan anerkendes som lille virksomhed. Hertil er det i mange tilfælde nødvendigt med en omfattende indhentning af oplysninger i den stat, hvor virksomheden er etableret.

94. Også selv om der eksisterer muligheder, hvormed værtsstaten kan komme til klarhed over, om den ikke-hjemmehørende tjenesteyder anses for en lille virksomhed i sin hjemstat, ville det i de fleste tilfælde være i strid med indholdet af og formålet med ordningen for små virksomheder, hvis den ikke hjemmehørende tjenesteyder kan få sin omsætning fritaget.

95. Fritagelsen skal være en lempelse, som — på samme måde som at skattefrit grundbeløb ved indkomstskat — kun en gang ydes hver enkelt lille erhvervsdrivende med et beløb af en bestemt størrelse. En medregning af den omsætning, der er opnået i hele Unionen, med henblik på at afgøre, om der er tale om en lille virksomhed, er den metode, der mest ville have karakter af en sådan lempelse, men dette er ikke muligt af de i besvarelsen af det femte og det sjette spørgsmål anførte grunde.

96. Hvis modtageværtsstaten også fritog ikke-hjemmehørendes omsætning uden at tage hensyn til den pågældendes omsætning i hans hjemstat, kunne summen af omsætningen i hele Unionen overskride den grænse, der gælder for de små erhvervsdrivende. Teoretisk ville en afgiftspligtig altså bortset fra i sin hjemstat endnu engang kunne opnå afgiftsfri omsætning i enhver anden medlemsstat. Denne udvidelse af lempelsen ville stride imod formålet om en enkeltstående fritagelse af omsætningen indtil et begrænset beløb.

97. Da hjemmehørende og ikke-hjemmehørende afgiftspligtige altså i forhold til ordningens målsætning ikke befinder sig i en sammenlignelig situation, udgør det ikke nogen forskelsbehandling, at fritagelsen for små virksomheder kun indrømmes den førstnævnte gruppe.

98. Domstolen har i retspraksis vedrørende direkte skatter dog fastslået, at en hjemmehørendes og en ikke-hjemmehørendes situation undtagelsesvis alligevel kan være sammenlignelig, nemlig i det tilfælde hvor den ikke-hjemmehørende ikke oppebærer en indkomst af betydning i bopælsstaten, men oppebærer

den væsentligste del af sin skattepligtige indkomst ved virksomhed i beskæftigelsesstaten. Her kan bopælsstaten ikke indrømme ham de lempelser, han ville kunne opnå, såfremt der blev taget hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold [50].

99. Hvad angår en ikke-hjemmehørende, som i en anden medlemsstat end bopælsstaten oppebærer den væsentligste del af sin indkomst, består forskelsbehandlingen i, at der hverken i bopæls- eller beskæftigelsesstaten tages hensyn til vedkommendes personlige og familiemæssige forhold [51].

100. Også Ingrid Schmelz befinder sig i en tilsvarende situation. I sin bopælsstat har hun ingen momspligtig virksomhed og kan derfor ikke udnytte fritagelsen. Tværtimod har hun en momspligtig omsætning i Østrig hidrørende fra udlejning af den dér beliggende bolig. Den østrigske skatteforvaltning betragter hende imidlertid ikke som en hjemmehørende lille erhvervsdrivende og opkræver derfor moms af den nævnte omsætning.

101. Dette fører til en ulige behandling i forhold til typiske små erhvervsdrivende, der som regel opnår deres omsætning i den stat, hvor de har bopæl eller er etableret og derfor i et vist omfang kan være økonomisk aktive dér uden at skulle betale omsætningsafgift. Ingrid Schmelz er imidlertid ingen steder berettiget i henhold til ordningen for små virksomheder, selv om hendes omsætning også er samlet i en medlemsstat og ligger under den relevante grænse. Denne ulige behandling fører til en begrænsning af udøvelsen af retten til fri udveksling af tjenesteydelser.

d) Begrundelse

102. En begrænsning af den frie udveksling af tjenesteydelser er kun tilladt ved regler, der forfølger et berettiget og med traktaten foreneligt mål og er begrundet i tvingende almene hensyn [52].

103. Begrænsningen af fritagelsen til kun at omfatte indenlandske små virksomheder skal garantere, at den enkelte lille erhvervsdrivende kun en gang er berettiget til lempelsen, nemlig dér, hvor tyngepunktet for hans økonomiske virksomhed befinder sig. Begrænsningen indebærer, at man uden for

50 — Jf. Schumacker-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 47, præmis 36, De Groot-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 33, præmis 89, og Wallentin-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 48, præmis 17.

51 — Schumacker-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 47, præmis 38, Wielockx-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 43, præmis 20-22, og Wallentin-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 48, præmis 17.

52 — Jf. dom af 5.6.1997, sag C-398/95, SETTG, Sml. I, s. 3091, præmis 21, af 18.12.2007, sag C-341/05, Laval un Partneri, Sml. I, s. 11767, præmis 101, og af 4.12.2008, sag C-330/07, Jobra, Sml. I, s. 9099, præmis 27.

store forvaltningsmæssige omkostninger kan udelukke, at virksomheder flere gange omfattes af fritagelsen.

104. For så vidt har Domstolen allerede fastslået, at de tvingende almene hensyn, der kan berettige begrænsninger af den frie bevægelighed, der er sikret ved EF-traktaten, også omfatter de nødvendige foranstaltninger til at sikre en effektiv skattekontrol [53].

105. For at en begrænsning af de ved traktaten garanterede grundrettigheder kan være berettiget, kræves det dog, medmindre formålet er lovligt efter unionsretten, at den omhandlede foranstaltning er egnet til at nå det tilstræbte mål, og at den ikke er mere vidtgående end nødvendigt for at nå målet [54].

106. Desuden er en national lovgivning kun egnet til at sikre gennemførelsen af det påberåbte formål, hvis den reelt opfylder hensynet til at nå målet på en sammenhængende og systematisk måde [55].

107. Disse krav opfylder ordningen for små virksomheder ikke, når en erhvervsdrivende, der er i en situation som Ingrid Schmelz', som slutresultat ikke bliver omfattet af fritagelsen i nogen medlemsstat, selv om den pågældende kun har omsætning i en medlemsstat hidrørende fra udlejning af en der beliggende fast ejendom, og selv om denne omsætning falder inden for grænserne for anerkendelse som lille erhvervsdrivende.

108. Det ville gå videre end hensynet til en effektiv skattekontrol kræver, hvis fritagelse også var udelukket i et tilfælde, hvor lempelsen efter sit indhold og formål klart burde finde anvendelse, men den afgiftspligtige person ikke gives nogen mulighed for at godtgøre, at han kun har afgiftspligtig omsætning i den pågældende medlemsstat.

e) Muligheden af en gyldighedsbevarende fortolkning

109. Efter fast retspraksis skal Unionens retsakter i videst muligt omfang fortolkes således, at deres gyldighed ikke drages i tvivl [56]. Enhver af Fællesskabets retsakter skal for så vidt

53 — Jf. dom af 18.12.2007, sag C-101/05, A, Sml. I, s. 11531, præmis 55, og af 11.6.2009, forenede sager C-155/08 og C-157/08, X, Sml. I, s. 5093, præmis 45.

54 — Jf. Passenheim-van Schoot-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 53, præmis 47, samt dom af 17.11.2009, sag C-168/08, Presidente del Consiglio dei Ministri, Sml. I, s. 10821, præmis 42, og af 11.3.2010, sag C-348/08, Attanasio Group, Sml. I, s. 2055, præmis 51.

55 — Jf. dom af 10.3.2009, sag C-169/07, Hartlauer, Sml. I, s. 1721, præmis 55, dommen i sagen Presidente del Consiglio dei Ministri, nævnt ovenfor i fodnote 54, præmis 42, og Attanasio Group-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 54, præmis 51.

56 — Jf. dom af 4.10.2001, sag C-403/99, Italien mod Kommissionen, Sml. I, s. 6883, præmis 37, af 26.6.2007, sag C-305/05, Ordre des barreaux francophones et germanophone m.fl., Sml. I, s. 5305, præmis 28, og af 19.11.2009, forenede sager C-402/04 og C-432/07, Sturgeon m.fl., Sml. I, s. 10923, præmis 47.

fortolkes i overensstemmelse med den samlede primærret, som især omfatter grundrettighederne, der forbyder, at grænseoverskridende sagsforhold behandles dårligere end rent interne sagsforhold, medmindre en sådan behandling er objektivt begrundet [57].

110. Det må derfor undersøges, om den mindre gunstige behandling af en afgiftspligtig, der befinder sig i en situation som Ingrid Schmelz', følger tvingende af direktiverne, eller om det er muligt med en gyldighedsbevarende fortolkning af sjette direktivs artikel 24, stk. 3, tredje afsnit, og artikel 283, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112.

111. I denne sammenhæng har den tyske regering hævdet, at ved en vid fortolkning af begrebet etableret kan Ingrid Schmelz blive anset for en i Østrig etableret afgiftspligtig.

112. I så henseende må det fastslås, at egenskab af etableret i den betydning, der forudsættes i sjette direktivs artikel 24, stk. 3, tredje afsnit, og i artikel 283, stk. 1, litra c), er et unionsretligt begreb, der skal fortolkes selvstændigt.

113. »Egenskab af etableret« kræver efter begrebets sproglige betydning, at en person har et varigt fast tilknytningspunkt i den pågældende stat. En fortolkning efter ordlyden gør det derfor i høj grad muligt at betragte ejeren af en fast ejendom som en etableret afgiftspligtig, også selv om ejeren ikke selv benytter ejendommen. I denne sammenhæng bemærkes, at direktiverne netop ikke selv anvender udtrykkene »bopæl« eller »sæde«, men begrebet »etableret«, der tillader en mere vidtgående fortolkning end de førstnævnte *termini technici*.

114. Denne fortolkning af begrebet etableret påvirkes ikke af den ovenfor gennemførte konstatering af, at udleje af en bolig i en anden medlemsstat i dette tilfælde ikke kan anses for udøvelse af den frie etableringsret. Begreberne etablering som omhandlet i artikel 43 EF og begrebet etableret som forudsat i sjette direktivs artikel 24, stk. 3, tredje afsnit, og i artikel 283, stk. i, litra c), i direktiv 2006/112 befinder sig nemlig i en totalt forskellig regelsammenhæng.

57 — Jf. i denne retning med hensyn til det almindelige ligebehandlingsprincip dom af 14.12.2004, sag C-210/03, Swedish Match, Sml. I, s. 11893, præmis 70, og af 10.1.2006, sag C-344/04, IATA og ELFAA, Sml. I, s. 403, præmis 95, samt dommen i sagen Sturgeon m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 56, præmis 48.

f) Mellemresultat

115. Direktivet kan herefter fortolkes således, at den afgiftsmæssige behandling af den omsætning, som opnås af en erhvervsdrivende i en situation som den, Ingrid Schmelz befinder sig i, ikke fører til en krænkelse af retten til fri udveksling af tjenesteydelser. Det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, om de østrigske gennemførelsesforskrifter tillader en tilsvarende fortolkning i overensstemmelse med unionsretten. Er dette ikke tilfældet, må de ikke anvendes i det omfang, en afgiftspligtig i en situation som Ingrid Schmelz' ikke kan fritages som lille erhvervsdrivende.

116. Det første og det andet præjudicielle spørgsmål skal derfor besvares med, at begrebet en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 24, stk. 3, tredje afsnit, og i artikel 283, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112, skal fortolkes således, at det ikke omfatter en erhvervsdrivende, der udelukkende har en afgiftspligtig omsætning i den pågældende stat hidrørende fra udlejning af en bolig, der findes i hans faste ejendom, og denne omsætning ligger under den grænse, der i den denne stat gælder for fritagelse af små virksomheder. For så vidt som de pågældende bestemmelser kan fortolkes på denne måde, har gennemgangen af de præjudicielle spørgsmål intet frembragt, der kan rejse tvivl om deres gyldighed.

4. Om det tredje og det fjerde præjudicielle spørgsmål

117. I betragtning af besvarelsen af det første og det andet præjudicielle spørgsmål er det ikke nødvendigt at besvare det tredje og det fjerde præjudicielle spørgsmål.

V — Forslag til afgørelse

118. Som resultat foreslår jeg at besvare spørgsmålene fra Unabhängiger Finanzsenat Wien således:

»1) Ved årlig omsætning

— i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i artikel 24 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som affattet ved Rådets direktiv 92/111/EØF af 14. december 1992, jf. bilag XV — liste omhandlet i artikel 151 i tiltrædelsesakten — IX. Beskatning, punkt 2, litra c), i tiltrædelsesakten af 1994, og

— i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 287 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem,

forstås den samlede omsætning, som en afgiftspligtig person opnår i løbet af et år i den medlemsstat, hvor han er hjemmehørende.

2) Begrebet en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 24, stk. 3, tredje afsnit, og i artikel 283, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112, skal fortolkes således, at det ikke omfatter en erhvervsdrivende, der udelukkende har en afgiftspligtig omsætning i den pågældende stat hidrørende fra udlejning af en bolig, der findes i hans faste ejendom, og denne omsætning ligger under den grænse, der i den denne stat gælder for fritagelse af små virksomheder.

For så vidt som de pågældende bestemmelser kan fortolkes på denne måde, har gennemgangen af de præjudicielle spørgsmål intet frembragt, der kan rejse tvivl om deres gyldighed.«