

DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

26. oktober 2010*

I sag C-97/09,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (Østrig) ved afgørelse af 4. marts 2009, indgået til Domstolen den 10. marts 2009, i sagen:

Ingrid Schmelz

mod

Finanzamt Waldviertel,

har

DOMSTOLEN (Store Afdeling)

sammensat af præsidenten, V. Skouris, afdelingsformændene A. Tizzano, J.N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot og A. Arabadjiev (refererende dommer) samt dommerne E. Juhász, G. Arestis, A. Borg Barthet, M. Ilešić, P. Lindh, T. von Danwitz og C. Toader,

* Processprog: tysk.

generaladvokat: J. Kokott
justitssekretær: fuldmægtig K. Malacek,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 13. april 2010,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den østrigske regering ved C. Pesendorfer og J. Bauer, som befuldmægtigede
- den tyske regering ved C. Blaschke og J. Möller, som befuldmægtigede
- den græske regering ved M. Tassopoulou, K. Georgiadis og I. Bakopoulos, som befuldmægtigede
- Rådet for Den Europæiske Union ved A.-M. Colaert og J.-P. Hix, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved D. Triantafyllou og B.-R. Killmann, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 17. juni 2010,

afsagt følgende

Dom

- ¹ Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører gyldigheden, i lyset af artikel 12 EF, 43 EF og 49 EF og ligebehandlingsprincippet, af artikel 24, stk. 3, og artikel 28 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2006/18/EF af 14. februar 2006 (EUT L 51, s. 12, herefter »sjette direktiv«), samt artikel 283, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«). Anmodningen vedrører også fortolkningen af sjette direktivs artikel 24, stk. 2, og momsdirektivets artikel 287.
- ² Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem Ingrid Schmelz, der er tysk statsborger, og som er bosat i Tyskland, og Finanzamt Waldviertel (herefter »Finanzamt«) i anledning af en afgiftsansættelse udarbejdet af Finanzamt vedrørende den omsætningsafgift, som Ingrid Schmelz angiveligt skyldte for årene 2006 og 2007 i forbindelse med sine indtægter fra udlejning af en lejlighed beliggende i Østrig.

Retsforskrifter

EU-retlige forskrifter

Sjette direktiv

- 3 Ifølge sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), skal medlemsstaterne fritage bortforpagtning og udlejning af fast ejendom.
- 4 Sjette direktivs artikel 24, stk. 2, litra a) og b), med overskriften »Særordning for mindre virksomheder«, som er indeholdt i direktivets afsnit XIV om særordninger, tillader i det væsentlige medlemsstaterne at opretholde eller tilstå en afgiftsfritagelse på merværdiafgiften (herefter »moms«) 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 sjette direktiv gældende omregningskurs.
- 5 I henhold til punkt 2, litra c), i afsnit IX, med overskriften »Beskatning« i bilag XV til akten vedrørende vilkårene for Republikken Østrigs, Republikken Finlands og Kongeriget Sveriges tiltrædelse og tilpasningerne af de traktater, der danner grundlag for Den Europæiske Union (EFT 1994 C 241, s. 21, og EFT 1995 L 1, s. 1) kan Republikken Østrig ved gennemførelsen af sjette direktivs artikel 24, stk. 2-6, indrømme fritagelse for momsen til afgiftspligtige personer, hvis årlige omsætning er mindre end modværdien i national valuta af 35 000 EUR.

- 6 Sjette direktivs artikel 24, stk. 3, bestemmer:

»Begreberne fritagelse [...] finder anvendelse på leveringer af goder og tjenesteydelser foretaget af mindre virksomheder.

Medlemsstaterne kan udelukke visse transaktioner fra den i stk. 2 fastsatte ordning. [...]"«

- 7 Sjette direktivs artikel 28, stk. 2, litra j), bestemmer, at »Republikken Østrig [...] ved udlejning af fast ejendom til beboelsesformål [kan] anvende en af de to reducerede satser, der er fastsat i artikel 12, stk. 3, litra a), tredje afsnit, forudsat at denne sats ikke er mindre end 10%«.

- 8 Ved sjette direktivs artikel 28i med overskriften »Særordning for små virksomheder« indsattes der følgende afsnit i samme direktivs artikel 24, stk. 3:

»[...] [L]evering 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.«

Momsdirektivet

- 9 I henhold til momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l), skal medlemsstaterne fritage bortforpagtning og udlejning af fast ejendom.
- 10 Momsdirektivets artikel 117, stk. 2, bestemmer, at Republikken Østrig »[...] ved udlejning af fast ejendom til beboelsesformål [kan] anvende en af de to nedsatte satser, der er omhandlet i artikel 98, forudsat at denne sats ikke er lavere end 10%.«
- 11 I henhold til momsdirektivets artikel 272, stk. 1, litra d), kan medlemsstaterne fritage »afgiftspligtige personer, der er omfattet af den i artikel 282-292 omhandlede fritagelse for små virksomheder« for visse eller samtlige forpligtelser, der er omhandlet i kapitel 2 (»Registrering«), kapitel 3 (»Fakturering«), kapitel 4 (»Regnskaber«), kapitel 5 (»Angivelser«) og kapitel 6 (»Oversigter«) i dette direktivs afsnit XI (»Afgiftspligtige personers og visse ikke-afgiftspligtige personers forpligtelser«).
- 12 Momsdirektivets afsnit XII vedrørende »Særordninger« omfatter et kapitel 1 med overskriften »Særordning for små virksomheder«. Artikel 281, som er indeholdt i afdeling 1 vedrørende »Forenklede regler for pålæggelse og opkrævning af afgifter« i dette kapitel 1, tillader i det væsentlige »de medlemsstater, som i forbindelse med anvendelsen af den almindelige momsordning på små virksomheder måtte støde på vanskeligheder som følge af dissers virksomhed eller opbygning [...] [at] anvende forenklede regler for pålæggelse og opkrævning af afgiften [...]«.
- 13 Momsdirektivets artikel 282, som er indeholdt i afdeling 2 med overskriften »Fritagelser eller gradvise nedsættelser« i nævnte kapitel 1, præciserer, at »[d]e i denne afdeling omhandlede fritagelser og nedsættelser finder anvendelse på leveringer af varer og ydelser foretaget af små virksomheder«.

- 14 Det følger af momsdirektivets artikel 283, stk. 1, litra c), som er indeholdt i samme afdeling 2, at »levering af varer og ydelser, som foretages af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i den medlemsstat, hvor momsen skal betales«, er udelukket fra den i denne afdeling fastsatte ordning.
- 15 I medfør af momsdirektivets artikel 287 »[kan] [m]edlemsstater, som er tiltrådt efter den 1. januar 1978, [...] 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«. Dette beløb er for Republikken Østrig fastsat til 35 000 EUR.
- 16 Momsdirektivets artikel 288 bestemmer:

»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 omsætningsstørrelse.«

- ¹⁷ Det følger af momsdirektivets artikel 411 og 413, at det navnlig ophæver sjette direktiv og træder i kraft den 1. januar 2007.

Nationale bestemmelser

- ¹⁸ I henhold til § 6, stk. 1, nr. 16), i Umsatzsteuergesetz 1994 (lov af 1994 om omsætningsafgift, BGBl. 663/1994, herefter »UStG 1994«) i den for hovedsagen gældende affattelse er udlejning og forpagtning af grundstykker med undtagelse af udlejning af grundstykker med henblik på beboelsesformål fritaget for omsætningsafgift.
- ¹⁹ § 6, stk. 1, nr. 27), i UStG 1994 i den affattelse, som finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen, bestemte, at »små erhvervsdrivendes omsætning fritages. Ved »små erhvervsdrivende« forstår 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« for 2006, og 30 000 EUR for 2007.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- ²⁰ 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.
- ²¹ Ingrid Schmelz, som var af den opfattelse, at hun som indehaver af en mindre virksomhed var fritaget for betaling af omsætningsafgift i medfør af § 6, stk. 1, nr. 27), i UStG 1994, fakturerede ikke afgift af denne husleje.
- ²² Finanzamt mener, at Ingrid Schmelz ikke kan anvende afgiftsfritagelsen for mindre erhvervsdrivende, fordi hun hverken har hjemsted eller bopæl i Østrig. Efter at have konstateret, at Ingrid Schmelz ved sin udlejningsvirksomhed i Østrig havde opnået en nettoomsætning på 5 890,90 EUR for 2006 og 5 936,37 EUR for 2007, udstedte Finanzamt derfor to afgiftsansættelser af henholdsvis den 19. juni 2008 og den 17. november 2008, hvorved det fastsloges, at Ingrid Schmelz skulle betale henholdsvis 334,93 EUR og 316,15 EUR i omsætningsafgift.
- ²³ Ingrid Schmelz anlagde herefter sag til prøvelse af disse afgiftsansættelser ved Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien. Sidstnævnte har ved et supplement til forelæggelsesafgørelsen præciseret, at Ingrid Schmelz den 10. marts 2009 har erklæret, at hun i løbet af de i hovedsagen omhandlede år ikke har haft nogen anden omsætning på Den Europæiske Unions område.
- ²⁴ Den forelæggende ret er på den ene side af den opfattelse, at den af Finanzamt foretagne beskatning er i overensstemmelse med den nationale lov, som selv opfylder såvel bestemmelserne i sjette direktiv som bestemmelserne i momsdirektivet, men har

på den anden side anført, at i modsætning til Ingrid Schmelz kan en person, som har bopæl i Østrig, som en mindre virksomhed anvende fritagelsen for omsætningsafgift.

²⁵ Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien, er derfor i tvivl med hensyn til, om disse direktiver er forenelige med forbuddet mod forskelsbehandling, som følger af den primære ret, dvs. artikel 12 EF, 43 EF og 49 EF samt det almindelige EU-retlige princip om ligebehandling.

²⁶ Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien, som også er i tvivl om, hvorvidt den omsætning, som adskiller mindre virksomheder fra andre virksomheder, kun omfatter omsætningen i den pågældende medlemsstat, eller om der skal tages hensyn til omsætningen på hele Unionens område, har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) 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 i artikel 28i [...] 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 [EU-]retlige grundlæggende rettigheder (det [EU-]retlige 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, der ikke er etableret i den medlemsstat, hvor momsen skal betales« i [momsdirektivets] artikel 283, stk. 1, litra c), 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 [EU-]retlige grundlæggende rettigheder (det [EU-]retlige lighedsprincip), idet bestemmelsen medfører, at unionsborgere, der ikke er etableret i den pågældende medlemsstat, ikke kan omfattes af afgiftsfritagelsesordningen i henhold til momsdirektivets 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 [moms]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, stk. 1, 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 momsdirektivets artikel 283, stk. 1, litra c), ugyldig som omhandlet i artikel 234, stk. 1, litra b), EF?

- 5) Såfremt spørgsmål 3 besvares bekræftende: Defineres »årlig omsætning« i den forstand, hvori begrebet anvendes henholdsvis i punkt 2, litra c), i afsnit IX, med overskriften »Beskatning« i bilag XV til [akten vedrørende vilkårene for Republikken Østrigs, Republikken Finlands og Kongeriget Sveriges tiltrædelse og tilpasningerne af de traktater, der danner grundlag for Den Europæiske Union] 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 Unionens område?

- 6) Såfremt spørgsmål 4 besvares bekræftende: Defineres »årlig omsætning« i den forstand, hvori begrebet anvendes i momsdirektivets artikel 287, 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 Unionens område?»

Formaliteten vedrørende de præjudicielle spørgsmål

- ²⁷ Rådet for Den Europæiske Union er af den opfattelse, at den forelæggende ret på tidspunktet for formuleringen af de præjudicielle spørgsmål ikke rådede over alle de nødvendige oplysninger for at kunne bedømme spørgsmålet om Ingrid Schmelz' etablering. Det har således senere vist sig, at sagsøgeren i hovedsagen ikke udøvede nogen økonomisk virksomhed i Tyskland, og at hun derfor ikke ansås for momspligtig dér. Da den eneste aktivitet, som Ingrid Schmelz udøvede, som var pålagt moms, bestod i udlejning til privatpersoner af en lejlighed beliggende i Østrig, er det Rådets opfattelse, at hun kan anses for at være etableret i Østrig. Der er således ikke ført bevis for, at de præjudicielle spørgsmål er relevante for afgørelsen af tvisten i hovedsagen.

- ²⁸ Det bemærkes i denne henseende, at det inden for rammerne af den procedure, der er indført ved artikel 234 EF, udelukkende tilkommer 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 og/eller gyldigheden af EU-retten, er Domstolen derfor principielt forpligtet til at træffe afgørelse (jf. i denne retning dom af 15.12.1995, sag C-415/93, *Bosman*, Sml. I, s. 4921, præmis 59, og af 18.3.2010, forenede sager C-317/08 — C-320/08, *Alassini m.fl.*, Sml. I, s. 2213, præmis 25).
- ²⁹ Domstolen kan således kun afvise en anmodning om præjudiciel afgørelse fra en national ret, såfremt det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten 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 sagligt korrekt besvarelse af de stillede spørgsmål (dommen i sagen *Alassini m.fl.*, præmis 26).
- ³⁰ Det fremgår i øvrigt klart af artikel 234, stk. 2, EF, at det tilkommer den nationale ret at afgøre, på hvilket stadium af retsforhandlingerne det er hensigtsmæssigt for retten at forelægge et præjudicielt spørgsmål for Domstolen (dom af 10.3.1981, forenede sager 36/80 og 71/80, *Irish Creamery Milk Suppliers Association m.fl.*, Sml. s. 735, præmis 5, og af 17.4.2007, sag C-470/03, *AGM-COS.MET*, Sml. I, s. 2749, præmis 45).
- ³¹ Selv om det i den foreliggende sag lægges til grund, at de oplysninger, som Ingrid Schmelz har givet den forelæggende ret, er korrekte, følger det på ingen måde heraf, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, eller at problemet er af hypotetisk karakter. Som præciseret af den østrigske regering under retsmødet indebærer den omstændighed, at Ingrid Schmelz' eneste afgiftspligtige transaktioner består i udlejning af sin

lejlighed, således ikke, at de østrigske myndigheder kan anse hende for at være etableret i Østrig.

- ³² Det følger heraf, at de præjudicielle spørgsmål forelagt af Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien, bør besvares.

Om de præjudicielle spørgsmål

- ³³ Med de præjudicielle spørgsmål, som er indbyrdes forbundet, og som derfor bør besvares sammen, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 24, stk. 3, og artikel 28i samt momsdirektivets artikel 283, stk. 1, litra c), for så vidt som de tillader medlemsstaterne at indrømme små virksomheder, der er etableret på deres område, en momsfristagelse med tab af fradragsretten, men udelukker denne mulighed for små virksomheder, der er etableret i andre medlemsstater, er forenelige med artikel 12 EF, 43 EF og 49 EF samt det almindelige ligebehandlingsprincip.
- ³⁴ Den forelæggende ret ønsker endvidere oplyst, om begrebet »årlig omsætning«, der er anvendt i sjette direktivs artikel 24 og 24a samt i momsdirektivets artikel 284-287, omhandler den omsætning, som virksomheden i et givet år opnår i den medlemsstat, over for hvilken der er blevet ansøgt om anvendelse af momsfritagelsen, eller den omsætning, der i et givet år opnås på hele Unionens område.

Om den frihed, der finder anvendelse

- 35 Hvad angår hvilken frihed der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, har den forelæggende ret henvist til etableringsfriheden og den frie udveksling af tjenesteydelser.
- 36 Indledningsvis bemærkes, at den ret til fri etablering, som tilkommer unionsborgere i henhold til artikel 43 EF, og som indebærer adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed samt til at oprette og lede virksomheder på de vilkår, der i etableringsmedlemsstatens lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere, i henhold til artikel 48 EF omfatter en ret for selskaber, som er stiftet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende i Unionen, til at udøve virksomhed i den pågældende medlemsstat via et datterselskab, en filial eller et agentur (dom af 14.9.2006, sag C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Sml. I, s. 8203, præmis 17 og den deri nævnte retspraksis).
- 37 Ifølge Domstolens praksis er begrebet etablering i traktatens forstand et meget vidt begreb, som for en unionsborger 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 begunstiggelse af det økonomiske og sociale samarbejde i Unionen inden for området selvstændig erhvervsvirksomhed (dommen i sagen Centro di Musicologia Walter Stauffer, præmis 18 og den deri nævnte retspraksis).
- 38 For at bestemmelserne om etableringsretten kan anvendes, er det imidlertid i princippet nødvendigt, at der er sikret en varig tilstedeværelse i værtsmedlemsstaten, og, såfremt der foreligger erhvervelse og besiddelse af fast ejendom, at denne anvendes aktivt (dommen i sagen Centro di Musicologia Walter Stauffer, præmis 19). En sådan tilstedeværelse skal konstateres på grundlag af objektive omstændigheder, som kan

efterprøves, angående bl.a. graden af selskabets fysiske eksistens med hensyn til lokaler, personale og udstyr (jf. i denne retning dom af 12.9.2006, sag C-196/04, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, Sml. I, s. 7995, præmis 67).

- 39 Det fremgår imidlertid af den beskrivelse, som den forelæggende ret har givet af de faktiske omstændigheder, at Ingrid Schmelz ikke opfylder disse betingelser.
- 40 Bestemmelserne om etableringsretten finder derfor ikke anvendelse på omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen.
- 41 Hvad dernæst angår den frie udveksling af tjenesteydelser må udlejning af en fast ejendom udgøre en tjenesteydelse, som præsteres mod vederlag som omhandlet i artikel 50, stk. 1, EF (jf. i denne retning dom af 15.7.2010, sag C-70/09, Hengartner og Gasser, Sml. I, s. 7233, præmis 32). Den omstændighed, at Ingrid Schmelz i flere år har udlejet en lejlighed beliggende i Østrig, er desuden ikke til hinder for, at artikel 49 EF kan finde anvendelse.
- 42 Domstolen har herved allerede fastslået, at begrebet tjenesteydelse i traktatens forstand kan dække over tjenesteydelser af meget forskellig art, herunder tjenesteydelser, der udføres over et længere tidsrum, endog flere år. Der findes faktisk ikke nogen bestemmelse i traktaten, der gør det muligt teoretisk at fastslå en bestemt varighed eller hyppighed, hvorefter udførelsen af en ydelse eller en bestemt slags ydelse i en anden medlemsstat ikke længere kan betragtes som en tjenesteydelse i traktatens forstand (jf. dom af 11.12.2003, sag C-215/01, Schnitzer, Sml. I, s. 14847, præmis 30 og 31).

- 43 Henset til det ovenstående må Ingrid Schmelz' udlejningsvirksomhed anses for at være omfattet af den frie udveksling af tjenesteydelser som omhandlet i artikel 49 EF.
- 44 Hvad endelig angår anvendeligheden på omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, af artikel 12 EF, der indeholder et almindeligt princip om forbud mod enhver forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, bemærkes, at denne bestemmelse kun kan anvendes selvstændigt på forhold omfattet af EU-retten, for hvilke traktaten ikke indeholder særlige bestemmelser om forbud mod forskelsbehandling (dom af 21.1.2010, sag C-311/08, SGI, Sml. I, s. 487, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).
- 45 Artikel 49 EF, der som konstateret i denne doms præmis 43 finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, indeholder specifikke bestemmelser om forbud mod forskelsbehandling. Det følger heraf, at artikel 12 EF ikke finder anvendelse på omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen.

Om der foreligger en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser

- 46 Det følger af fast retspraksis, at alle traktatens bestemmelser vedrørende den frie bevægelighed for personer skal gøre det lettere for unionsborgerne at udøve erhvervsmæssig beskæftigelse af enhver art på Unionens område, og at disse bestemmelser er til hinder for foranstaltninger, som kan stille disse borgere ugunstigt, såfremt de ønsker at udøve en erhvervsmæssig beskæftigelse på en anden medlemsstats område (Bosman-dommen, præmis 94, og dom af 19.11.2009, sag C-314/08, Filipiak, Sml. I, s. 11049, præmis 58).

- 47 Det bemærkes herved, at artikel 49 EF kræver ophævelse af enhver restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, når den kan udelukke, indebære ulemper for eller gøre den virksomhed mindre tiltrækkende, som udøves af tjenesteydere fra andre medlemsstater (jf. i denne retning dom af 1.7.2010, sag C-233/09, Dijkman og Dijkman-Lavaleije, Sml. I, s. 6649, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).
- 48 Det fremgår ligeledes af retspraksis, at artikel 49 EF ikke blot forbyder åbenbar forskelsbehandling begrundet i nationalitet, men desuden enhver form for skjult forskelsbehandling, som ved anvendelsen af andre sondringskriterier reelt fører til samme resultat. Dette gælder bl.a. en foranstaltning, hvorefter der sondres på grundlag af bopæl, da der er risiko for, at dette navnlig rammer borgere fra andre medlemsstater, fordi ikke-bosiddende personer som oftest er statsborgere i andre stater (jf. dom af 16.1.2003, sag C-388/01, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 721, præmis 13 og 14 og den deri nævnte retspraksis).
- 49 Der er bl.a. tale om restriktioner, som er forbudt ved artikel 49 EF, når skattebestemmelser, som finder anvendelse på grænseoverskridende økonomisk virksomhed, er mindre fordelagtige end dem, der finder anvendelse på økonomisk virksomhed, der udøves inden for denne medlemsstats grænser (jf. Filipiak-dommen, præmis 62).
- 50 Det bemærkes desuden, at forbuddet mod restriktioner for den frie udveksling af tjenesteydelser ikke blot gælder for nationale foranstaltninger, men også for foranstaltninger, der udgår fra EU-institutionerne (jf. analogt hvad angår de frie varebevægelser dom af 25.6.1997, sag C-114/96, Kieffer og Thill, Sml. I, s. 3629, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

- 51 I den foreliggende sag tillader sjette direktivs artikel 24, stk. 3, og artikel 28i samt momsdirektivets artikel 283, stk. 1, litra c), medlemsstaterne at indrømme små virksomheder, der er etableret på deres område, en momsfritagelse med tab af fradragsretten, men udelukker denne mulighed for små virksomheder, som er etableret i andre medlemsstater.
- 52 Det følger heraf, at når en medlemsstat fastsætter bestemmelser om momsfritagelse for små virksomheder, kan virksomheder af denne art, der er etableret på medlemsstatens område, i givet fald udbyde deres tjenesteydelser under mere fordelagtige betingelser end små virksomheder, der er etableret uden for dette område, henset til at nævnte bestemmelser forbyder medlemsstaterne at udstrække nævnte fritagelse til at omfatte sidstnævnte.
- 53 I den foreliggende sag følger det af konstateringen i den foregående præmis, at udelukkelsen fra momsfritagelsen for små virksomheder, der er etableret uden for østrigsk område, gør det mindre attraktivt for disse små virksomheder at levere tjenesteydelser i Østrig. Den medfører følgelig en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser.
- 54 Desuden, som generaladvokaten har anført i punkt 42-44 og 83 i forslaget til afgørelse, skyldes denne restriktion for det første ikke medlemsstaterne, idet de omhandlede direktiver således kun tillader dem at anvende momsfritagelsen på små virksomheder, der er etableret på deres respektive områder. For det andet kan muligheden for små virksomheder, som er etableret uden for den medlemsstat, hvor momsen skal betales, for at fradrage den indgående afgift eventuelt ikke være tilstrækkelig til at kompensere for den manglende anvendelse af momsfritagelsesordningen hvad angår disse små virksomheder, navnlig når sådanne små virksomheder ikke udfører nogen transaktioner, som pålægges indgående afgift, eller udfører få af sådanne transaktioner.

- 55 Det må under disse omstændigheder undersøges, om den nævnte restriktion eventuelt kan begrundes.

Om begrundelsen

- 56 Den østrigske, den tyske og den græske regering samt Rådet og Europa-Kommissionen er af den opfattelse, at restriktionen for den frie udveksling af tjenesteydelser, som består i en forskellig behandling af små virksomheder alt afhængig af, om de er etableret på østrigsk område eller ej, er begrundet i behovet for at sikre en effektiv skattekontrol. Ifølge disse regeringer og institutioner kan en sådan kontrol kun udøves på effektiv vis af den medlemsstat, på hvis område den mindre virksomhed er etableret.
- 57 Det følger herved af retspraksis, at behovet for at sikre en effektiv skattekontrol udgør et tvingende alment hensyn, der kan berettige begrænsninger af den frie bevægelighed, som er sikret ved traktaten (dom af 27.1.2009, sag C-318/07, Persche, Sml. I, s. 359, præmis 52).
- 58 For at en restriktiv foranstaltning kan begrundes, skal den dog overholde proportionalitetsprincippet i den forstand, at den skal være egnet til at nå det tilstræbte mål og ikke må være mere vidtgående end nødvendigt for at nå målet (Persche-dommen, præmis 52).
- 59 Det må herved fastslås, at begrænsningen af momsfrigtagelsen til små virksomheder, som er etableret i den medlemsstat, som anvender fritagelsen, er egnet til at sikre gennemførelsen af en effektiv skattekontrol, som tilsigter at efterprøve, om de betingelser,

der gør det muligt at anvende nævnte fritagelse, reelt er opfyldt, henset til at virksomhederne i princippet opbevarer dokumenterne vedrørende samtlige deres økonomiske aktiviteter på deres hjemsted.

⁶⁰ Det er følgelig med rette, at de regeringer og de institutioner, som er indtrådt i denne sag, anser en effektiv kontrol af de aktiviteter, som udøves i henhold til den frie udveksling af tjenesteydelser af en mindre virksomhed, der ikke er etableret på nævnte område, for ikke at henhøre under værtsmedlemsstaten.

⁶¹ Hvad angår behovet for at begrænse denne ordning til at gælde for små virksomheder, der er etableret i den pågældende medlemsstat, har de nævnte regeringer og institutioner gjort gældende, at bestemmelserne om administrativ bistand, som følger af Rådets forordning (EF) nr. 1798/2003 af 7. oktober 2003 om administrativt samarbejde vedrørende merværdiafgift og ophævelse af forordning (EØF) nr. 218/92 (EUT L 264, s. 1) og af Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter (EFT L 336, s. 15), ikke kan sikre en passende udveksling af oplysninger.

⁶² De har anført, at eftersom ordningen for små virksomheder tilsigter at lette den administrative byrde i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner, fritages disse virksomheder for administrative afgiftsmæssige formaliteter i forbindelse med omsætningsafgift, således at den medlemsstat, hvor de er etableret, ikke råder over nogen oplysninger, som kan videregives i medfør af forordning nr. 1798/2003. De har herudover anført, at direktiv 77/799, idet det kun omhandler oplysninger vedrørende direkte skatter, ikke gør det muligt hverken at afsløre eller videregive oplysninger om omsætningen for små virksomheder.

- ⁶³ Det bemærkes herved for det første, at målet om at sikre en effektiv skattekontrol med henblik på at bekæmpe svig, afgiftsunddragelse og eventuelt misbrug, idet behovet for denne sikring er nævnt i denne doms præmis 57, ikke kan nås i mangel af relevant oplysninger. For det andet indeholder ordningen for små virksomheder, som generaladvokaten har anført i punkt 33 i forslaget til afgørelse, bestemmelser om forenkling af administrationen, som tilsigter at styrke små virksomheders oprettelse, aktiviteter og konkurrencedygtighed samt at bevare et fornuftigt forhold mellem de administrative byrder forbundet med skattekontrollen og de meget begrænsede skatteindtægter, som må påregnes.
- ⁶⁴ Medlemsstaterne kan således i medfør af momsdirektivets artikel 272, stk. 1, litra d), fritage små virksomheder fra samtlige formaliteter, der er fastsat i direktivets artikel 213-271, som har til formål at oplyse skattemyndighederne i medlemsstaterne om momspligtige aktiviteter på deres område.
- ⁶⁵ Som præciseret af Rådet har små virksomheder derfor almindeligvis ikke et momsregistreringsnummer i den medlemsstat, hvor de er etableret, og sidstnævnte råder ikke over nogen oplysninger vedrørende deres omsætning. Den tyske regering har således i hovedsagen præciseret, at Ingrid Schmelz' mindre virksomhed ikke har noget momsregistreringsnummer i Tyskland, og at denne medlemsstat ikke råder over nogen oplysninger vedrører dens omsætning.
- ⁶⁶ Hvad angår direktiv 77/799 bemærkes, at det følger af artikel 1 heri, at det omfatter udveksling af oplysninger om indkomst- og formueskat og forsikringspræmier. Selv om det ikke kan udelukkes, at oplysninger navnlig vedrørende indkomst kan være nyttige, især med hensyn til efterforskningen af eventuel momssvig, forholder det sig ikke desto mindre således, at sådanne oplysninger ikke omfatter omsætning, der er pålagt moms.

- ⁶⁷ Det er under disse omstændigheder med rette, at de regeringer og de institutioner, som er indtrådt i denne sag, anser de bestemmelser om administrativ bistand, der er fastsat i forordning nr. 1798/2003 og direktiv 77/799, for ikke at være egnede til at sikre en passende udveksling af oplysninger hvad angår små virksomheder, som udøver aktiviteter i den medlemsstat, som anvender en momsfrigatelse.
- ⁶⁸ Desuden kan en sådan mangel på oplysninger kun afhjælpes ved indførelsen af formaliteter som dem, der er fastsat i momsdirektivets artikel 213-271. Men som anført i denne doms præmis 63 tilsigter ordningen for små virksomheder netop at fritage disse virksomheder og skattemyndighederne for sådanne formaliteter.
- ⁶⁹ For at sikre, at der sker en effektiv skattekontrol af den omsætning, som en mindre virksomhed opnår i andre medlemsstater end den, hvor virksomheden er etableret, kræves således, dels at der for små virksomheder og skattemyndighederne opstilles komplekse formaliteter, som gør det muligt at indsamle de relevante oplysninger og fastlægge et eventuelt misbrug, dels at der gentagne gange gennemføres anmodninger om administrativ bistand fra skattemyndighederne i etableringsmedlemsstaten hos skattemyndighederne i alle de andre medlemsstater i Unionen med henblik på udveksling af nævnte oplysninger.
- ⁷⁰ Det bemærkes desuden, at begrænsningen af momsfrigatelsen til kun at omfatte afgiftspligtige personer, der er etableret i den medlemsstat, som har indført en sådan fritagelse, gør det muligt at hindre, at afgiftspligtige personer, som udøver virksomhed i flere medlemsstater uden at være etableret dér, helt eller i vidt omfang, under dække af de fritagelser, som gælder i disse medlemsstater, kan unddrage sig beskattning af deres aktiviteter, selv om disse aktiviteter samlet set objektivt overskrider aktivitetsniveauet for en mindre virksomhed, hvilket er uforeneligt med behovet for via den fravigelse af beskatningsprincippet, som en sådan fritagelsesmekanisme udgør, kun at tilgodesee små virksomheder.

- 71 Henset til det ovenstående må det på momsordningens nuværende udviklingstrin konstateres, at målet om at sikre en effektiv skattekontrol med henblik på at bekæmpe eventuel svig, afgiftsunddragelse og misbrug samt målet med ordningen for små virksomheder, der tilsigter at styrke sidstnævntes konkurrencedygtighed, begrunder, dels at anvendelsen af momsfritagelsen er begrænset til aktiviteter for små virksomheder, der er etableret i den medlemsstat, hvor momsen skal betales, dels at den årlige omsætning, som der skal tages hensyn til, er den omsætning, der opnås i den medlemsstat, hvor virksomheden er etableret.
- 72 Det må under disse omstændigheder konstateres, at begrænsningen af momsfritagelsen til små virksomheder, der er etableret i den medlemsstat, hvor momsen skal betales, ikke går videre end nødvendigt med henblik på at sikre virkeliggørelsen af disse to mål.
- 73 Heraf følger, at undersøgelsen af spørgsmålene intet har frembragt, som kan rejse tvivl om foreneligheden af sjette direktivs artikel 24, stk. 3, og artikel 28i samt momsdirektivets artikel 283, stk. 1, litra c), med artikel 49 EF.
- 74 Endelig for så vidt som den forelæggende ret også har rejst spørgsmål om, hvorvidt de i hovedsagen omhandlede bestemmelser er i overensstemmelse med det almindelige ligebehandlingsprincip, bemærkes, at det i denne doms præmis 53 blev fastslået, at den omhandlede forskelsbehandling medfører en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser. Den er derfor omfattet af anvendelsesområdet for artikel 49 EF.
- 75 Som generaladvokaten har anført i punkt 75 i forslaget til afgørelse, må det under disse omstændigheder konstateres, at det almindelige ligebehandlingsprincip ikke kan anvendes som selvstændigt grundlag.

- ⁷⁶ Henset til det ovenstående skal de præjudicielle spørgsmål besvares således, at undersøgelsen af spørgsmålene intet har frembragt, som kan rejse tvivl om gyldigheden i lyset af artikel 49 EF af sjette direktivs artikel 24, stk. 3, og artikel 28i samt momsdirektivets artikel 283, stk. 1, litra c).
- ⁷⁷ Sjette direktivs artikel 24 og 24a samt momsdirektivets artikel 284-287 skal fortolkes således, at begrebet »årlig omsætning« omfatter den omsætning, som en virksomhed i et givet år opnår i den medlemsstat, hvor den er etableret.

Sagens omkostninger

- ⁷⁸ Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Store Afdeling) for ret:

- 1) **Gennemgangen af spørgsmålene har intet frembragt, som kan rejse tvivl om gyldigheden i lyset af artikel 49 EF af artikel 24, stk. 3, og 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 Rådets direktiv**

2006/18/EF af 14. februar 2006, samt artikel 283, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem.

- 2) Artikel 24 og 24a i direktiv 77/388, som ændret ved direktiv 2006/18, og artikel 284-287 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at begrebet »årlig omsætning« omfatter den omsætning, som en virksomhed i et givet år opnår i den medlemsstat, hvor den er etableret.**

Underskrifter