

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE ΚΟΚΟΤΤ
της 17ης Ιουνίου 2010¹

I — Εισαγωγή

1. De minimis non curat lex λέει τόσο μια λατινική νομική παροιμία όσο και η έκτη οδηγία ΦΠΑ², καθώς και η σχετική με το σύστημα ΦΠΑ οδηγία 2006/112/ΕΚ³, η οποία στο μεταξύ έχει αντικαταστήσει την έκτη οδηγία. Οι οδηγίες αυτές επιτρέπουν στα κράτη μέλη να παρέχουν απαλλαγή από τον ΦΠΑ σε μικρές επιχειρήσεις, ο κύκλος εργασιών των οποίων δεν υπερβαίνει ένα ορισμένο ύψος ετησίως.

2. Η απαλλαγή αυτή αποκλείεται πάντως, καθόσον οι πράξεις δεν διενεργούνται από εγκατεστημένους εντός της χώρας επιχειρηματίες. Το παράγωγο κοινοτικό δίκαιο προβλέπει επομένως ρητώς μια συνδεδεμένη με την έδρα διαφορετική μεταχείριση των υποκειμένων στον φόρο.

3. Η Schmelz, προσφεύγουσα της κύριας δίκης, πραγματοποιεί στην Αυστρία κύκλο εργασιών από την εκμίσθωση μιας κατοικίας, ο οποίος είναι κάτω του ορίου για την απαλλαγή που προβλέπεται για μικρές επιχειρήσεις. Στερείται όμως της απαλλαγής από τον

φόρο, διότι δεν κατοικεί στην ημεδαπή. Το Unabhängiger Finanzsenat Wien διερωτάται αν οι σχετικές ρυθμίσεις των οδηγιών και οι εθνικές διατάξεις για τη μεταφορά τους στο εθνικό δίκαιο συνάδουν προς τις θεμελιώδεις ελευθερίες και τη γενική αρχή της ισότητας. Τα μετέχοντα της ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασίας κράτη μέλη, το Συμβούλιο και η Επιτροπή θεωρούν τη διαφορετική μεταχείριση ως καταρχήν δικαιολογημένη. Ενδεχομένως, ως εκ τούτου περιορισμός των θεμελιωδών ελευθεριών είναι δικαιολογημένος, προκειμένου να διασφαλίζεται αποτελεσματικός φορολογικός έλεγχος και η αντιμετώπιση του κινδύνου καταχρήσεων.

II — Νομικό πλαίσιο

A — Κοινοτικό δίκαιο

1. Φορολογική μεταχείριση εσόδων από μισθώσεις

4. Κατά το άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, οι μισθώσεις ακινήτων

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 — Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), στο εξής: έκτη οδηγία.

3 — Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1), στο εξής: οδηγία 2006/112.

απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ. Η Δημοκρατία της Αυστρίας έλαβε πάντως τη δυνατότητα με την Πράξη Προσχωρήσεως⁴ να εφαρμόζει στην εκμίσθωση ακινήτων για κατοικία ένα μειωμένο συντελεστή έως τις 31 Δεκεμβρίου 1998. Η ρύθμιση αυτή παρατάθηκε μέχρι νεωτέρας με το άρθρο 28, παράγραφος 2, στοιχείο j, της έκτης οδηγίας, ως έχει κατά την οδηγία 2000/17/ΕΚ⁵, και έχει πλέον περιληφθεί στο άρθρο 117, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112.

2. Ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων

5. Σε συνάρτηση με τη δεύτερη οδηγία ΦΠΑ⁶, το άρθρο 24 της έκτης οδηγίας επέτρεπε στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν ένα ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων (στο εξής, επίσης, καθεστώς μικρών επιχειρηματιών). Η διάταξη αυτή έχει ως ακολούθως:

«1. Τα κράτη μέλη, τα οποία συναντούν δυσχέρειες ως προς την υπαγωγή των μικρών επιχειρήσεων, λόγω της δραστηριότητος ή

και της δομής τους, στο κανονικό φορολογικό καθεστώς, έχουν την ευχέρεια, εντός των ορίων και υπό τις προϋποθέσεις που καθορίζουν αλλά και με την επιφύλαξη της προβλεπόμενης από το άρθρο 29 διαβουλεύσεως, να εφαρμόζουν απλοποιημένες μεθόδους επιβολής και εισπράξεως του φόρου και ιδίως καθεστώτα κατ' αποκοπήν, χωρίς όμως να δύναται να προκύπτει μείωση του φόρου.

2. Μέχρι ένα χρονικό σημείο, το οποίο θα αποφασισθεί ομοφώνως από το Συμβούλιο, προτάσει της Επιτροπής, το οποίο όμως δεν δύναται να είναι μεταγενέστερο του χρόνου της καταργήσεως των φορολογιών κατά την εισαγωγή και της μη φορολογίας ή επιστροφής των φόρων κατά την εξαγωγή, στις μεταξύ των Κρατών μελών συναλλαγές:

α) τα κράτη μέλη, τα οποία έκαναν χρήση της δυνατότητας της προβλεπόμενης στο άρθρο 14 της δευτέρας οδηγίας του Συμβουλίου της 11ης Απριλίου 1967, και καθιέρωσαν απαλλαγές ή προοδευτικές μειώσεις του φόρου, δύναται να τις διατηρήσουν, καθώς και τον τρόπο εφαρμογής τους, εφόσον είναι σύμφωνες με το σύστημα του φόρου προστιθεμένης αξίας.

Τα κράτη μέλη, τα οποία απαλλάσσουν τους υποκειμένους στον φόρο, των οποίων ο ετήσιος κύκλος εργασιών είναι κατώτερος του ποσού σε εθνικό νόμισμα, το οποίον αντιστοιχεί σε 5000 ευρώ, πέντε λογιστικές μονάδες βάσει του συντελεστού μετατροπής κατά την ημέρα εκδόσεως της παρούσης οδηγίας, δύναται να αυξήσουν το απαλλασσόμενο όριο μέχρι του ποσού των 5000ρωπαϊκών λογιστικών μονάδων.

4 — Πράξη περί των όρων προσχωρήσεως της Δημοκρατίας της Αυστρίας, της Δημοκρατίας της Φινλανδίας και του Βασιλείου της Σουηδίας και των προσαρμογών των Συνθηκών επί των οποίων βασίζεται η Ένωση, Παράρτημα XV – Κατάλογος κατά το άρθρο 151 της Πράξεως Προσχωρήσεως – IX. Φόροι, σημείο 2, στοιχείο ε' (ΕΕ 1994, C 241, σ. 21).

5 — Οδηγία 2000/17/ΕΚ του Συμβουλίου, της 30ής Μαρτίου 2000, για τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας – Μεταβατικές διατάξεις που χορηγούνται στη Δημοκρατία της Αυστρίας και στην Πορτογαλική Δημοκρατία (ΕΕ L 84, σ. 24).

6 — Δεύτερη οδηγία 67/228/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Διάρθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 5).

Τα κράτη μέλη που εφαρμόζουν προοδευτική μείωση του φόρου δεν δύνανται να αυξήσουν το ανώτατο όριο της μείωσης αυτής ούτε να καταστήσουν πιο ευνοϊκούς τους όρους χορηγήσεώς της.

Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να εξαιρούν ορισμένες πράξεις από το προβλεπόμενο ανωτέρω από την παράγραφο 2 καθεστώ. Εν πάση περιπτώσει η παράγραφος 2 δεν εφαρμόζεται στις πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 4 παράγραφος 3.

β) τα κράτη μέλη, τα οποία δεν έκαναν χρήση της ευχερείας αυτής, δύνανται να απαλλάσσουν τους υποκειμένους στον φόρο, των οποίων ο ετήσιος κύκλος εργασιών ισούται κατ' ανώτατο όριο με το ποσό σε εθνικό νόμισμα, το οποίο αντιστοιχεί σε 5000 ευρωπαϊκές λογιστικές μονάδες βάσει του συντελεστού μετατροπής κατά την ημέρα εκδόσεως της παρούσης οδηγίας. Δύνανται δε να εφαρμόζουν, εάν συντρέχει λόγος, προοδευτική μείωση του φόρου για υποκειμένους στον φόρο, των οποίων ο ετήσιος κύκλος εργασιών υπερβαίνει το ανώτατο όριο που όρισαν τα κράτη αυτά για την εφαρμογή της απαλλαγής.

γ) τα κράτη μέλη, τα οποία απαλλάσσουν τους υποκειμένους στον φόρο των οποίων ο ετήσιος κύκλος εργασιών είναι ίσος ή ανώτερος από το ποσό σε εθνικό νόμισμα, το οποίο αντιστοιχεί σε 5000 ευρωπαϊκές λογιστικές μονάδες βάσει του συντελεστού μετατροπής κατά την ημέρα εκδόσεως της παρούσης οδηγίας, δύνανται να αυξήσουν το ποσό αυτό για να διατηρηθεί η πραγματική του αξία.

3. Οι έννοιες της απαλλαγής και της προοδευτικής μείωσης εφαρμόζονται επί παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από τις μικρές επιχειρήσεις.

4. Ο κύκλος εργασιών που λαμβάνεται υπόψη για την εφαρμογή της παραγράφου 2 αποτελείται από το ποσό, εκτός φόρου προστιθεμένης αξίας, των παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών, των οριζόμενων στα άρθρα 5 και 6, κατά το μέτρο που υπόκεινται στον φόρο, περιλαμβανομένων και των πράξεων που απαλλάσσονται με επιστροφή των φόρων που κατεβλήθησαν κατά το προηγούμενο στάδιο σύμφωνα με το άρθρο 28 παράγραφος 2, καθώς και από το ποσό των απαλλασσομένων πράξεων δυνάμει του άρθρου 15 και επίσης από το ποσό των πράξεων επί ακινήτων, των χρηματοδοτικών πράξεων που αναφέρονται στο άρθρο 13, υπό Β, στοιχείο δ), και των παροχών των ασφαλιστικών επιχειρήσεων, εκτός εάν οι πράξεις αυτές είναι παρεπομένου χαρακτήρος.

Εντούτοις, οι μεταβιβάσεις ενσωμάτων ή άλλων αγαθών επενδύσεως της επιχειρήσεως, δεν λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του κύκλου εργασιών.

5. Οι υποκείμενοι στον φόρο που απολαύουν της ανωτέρω απαλλαγής, δεν έχουν το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 17 ούτε το δικαίωμα αναγραφής του στα τιμολόγια τους ή σε κάθε άλλο έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου.

6. Οι υποκείμενοι στον φόρο που δικαιούνται την ανωτέρω απαλλαγή, δύνανται να προτιμήσουν είτε το κανονικό καθεστώς

εφαρμογής του φόρου προστιθεμένης αξίας είτε την εφαρμογή των απλοποιημένων μεθόδων που προβλέπονται από την παράγραφο 1. Στην περίπτωση αυτή απολαύουν των προοδευτικών μειώσεων του φόρου, οι οποίες προβλέπονται ενδεχομένως από την εθνική τους νομοθεσία.

[...]

6. Με την οδηγία 92/111/ΕΟΚ⁷, το άρθρο 28θ περιελήφθη στην έκτη οδηγία. Η διάταξη αυτή προσέθεσε στο άρθρο 24, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας το ακόλουθο εδάφιο.

«Σε κάθε περίπτωση, οι παραδόσεις καινούργων μεταφορικών μέσων που διενεργούνται υπό τους όρους του άρθρου 28γ, τίτλος Α, καθώς και οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που διενεργούνται από υποκείμενο στον φόρο μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας, εξαιρούνται από το ευεργέτημα της φορολογικής ατέλειας που προβλέπεται από την παράγραφο 2.»

7. Για τη Δημοκρατία της Αυστρίας ισχύουν, κατά το παράρτημα XV –κατάλογος που προβλέπεται στο άρθρο 151 της Πράξεως Προσχωρήσεως– ΙΧ. Φόροι, σημείο 2, στοιχείο γ της Πράξεως Προσχωρήσεως⁸, τα ακόλουθα:

«Κατ' εφαρμογή του άρθρου 24, παράγραφοι 2 έως 6 και εν αναμονή της θέσπισης

σχετικών κοινοτικών διατάξεων, η Δημοκρατία της Αυστρίας μπορεί να χορηγεί φορολογικές απαλλαγές στους φορολογούμενους που έχουν ετήσιο κύκλο εργασιών μέχρι το ισόποσο 35 000 ECU σε εθνικό νόμισμα.»

8. Οι ρυθμίσεις του άρθρου 24 και του άρθρου 24α, το οποίο εισήγαγε το όριο του κύκλου εργασιών στην έκτη οδηγία, περιελήφθησαν, με μερικές μεταβολές από απόψεως διατυπώσεως, ως άρθρα 281 έως 294 στην οδηγία 2006/112. Οι σχετικές διατάξεις αυτής της οδηγίας έχουν ως εξής:

«Άρθρο 282

Οι απαλλαγές και οι μειώσεις που προβλέπονται στο παρόν τμήμα εφαρμόζονται στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από τις μικρές επιχειρήσεις.

Άρθρο 283

1. Οι ρυθμίσεις που προβλέπονται στο παρόν τμήμα δεν εφαρμόζονται στις ακόλουθες πράξεις:

[...]

γ) παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο ο οποίος δεν είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος στο οποίο οφείλεται ο ΦΠΑ.

7 — Οδηγία 92/111/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 1992 (ΕΕ L 384, σ. 47).

8 — Παρατεθείσας στην υποσημείωση 4.

[Τα άρθρα 284 έως 286 αφορούν τα κράτη που ήταν μέλη της Ευρωπαϊκής Κοινότητας πριν από την 1η Ιανουαρίου 1978 και αντιστοιχούν κατ' ουσίαν προς το άρθρο 24, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας]

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

Άρθρο 287

Τα κράτη μέλη που προσχώρησαν μετά την 1η Ιανουαρίου 1978 μπορούν να απαλλάσσουν τους υποκείμενους στον φόρο των οποίων ο κύκλος εργασιών είναι το πολύ ίσος με την αντίστοιχη αξία στο εθνικό νόμισμα των ακόλουθων ποσών, με βάση τον συντελεστή μετατροπής που ίσχυε την ημέρα της προσχώρησής τους στην Κοινότητα:

[...]

- 3) το ποσό των απαλλασσόμενων πράξεων με βάση τα άρθρα 146 έως 149 και τα άρθρα 151, 152 και 153.
- 4) το ποσό των πράξεων επί ακινήτων, των χρηματοοικονομικών πράξεων του άρθρου 13[5], παράγραφος 1, στοιχεία β) έως ζ), και των υπηρεσιών ασφάλισης, εκτός εάν οι πράξεις αυτές έχουν παρεπόμενο χαρακτήρα.

- 4) η Αυστρία: 35 000 ECU,

[...]

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

Άρθρο 288

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

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

Άρθρο 289

Οι υποκείμενοι στον φόρο που απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ δεν έχουν το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ σύμφωνα με τα άρθρα 167 έως 171 και τα άρθρα 173 έως 177 ούτε το δικαίωμα αναγραφής του στα τιμολόγια τους.

Άρθρο 290

Οι υποκείμενοι στον φόρο, που δικαιούνται την απαλλαγή από τον ΦΠΑ, μπορούν να επιλέξουν είτε το κανονικό καθεστώς εφαρμογής του ΦΠΑ είτε την εφαρμογή των απλοποιημένων ρυθμίσεων που προβλέπονται στο άρθρο 281. Στην περίπτωση αυτή, τυγχάνουν των προοδευτικών μειώσεων του φόρου, οι οποίες προβλέπονται ενδεχομένως από την εθνική τους νομοθεσία.»

αυτό το όριο κύκλου εργασιών δεν λαμβάνονται υπόψη οι πράξεις από υποβοηθητικές συναλλαγές, περιλαμβανομένων των εκποιήσεων επιχειρήσεως. Η άπαξ μόνο υπέρβαση του ορίου κύκλου εργασιών έως το πολύ 15% εντός χρονικού διαστήματος πέντε ημερολογιακών ετών είναι αμελητέα. [...]»

11. Το άρθρο 6, παράγραφος 3, του UStG 1994 έχει ως εξής:

B — Εσωτερικό δίκαιο

9. Κατά το άρθρο 6, παράγραφος 1, σημείο 16, του UStG 1994, ως ίσχυε κατά τον κρίσιμο για τα περιστατικά της κύριας δίκης χρόνο, η μίσθωση ακινήτων απαλλάσσεται καταρχήν από τον φόρο κύκλου εργασιών. Δεν απαλλάσσεται πάντως η μίσθωση (παραχώρηση χρήσεως) ακινήτων που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως κατοικία.

«Ο επιχειρηματίας, οι πράξεις του οποίου απαλλάσσονται από τον φόρο κατά το άρθρο 6, παράγραφος 1, σημείο 27, δύναται, έως ότου καταστεί απρόσβλητη η πράξη επιβολής του φόρου, να δηλώσει εγγράφως στη δημόσια οικονομική υπηρεσία ότι παραιτείται από την εφαρμογή του άρθρου 6, παράγραφος 1, σημείο 27. Η δήλωση δεσμεύει τον επιχειρηματία τουλάχιστον επί πέντε ημερολογιακά έτη. Μπορεί να ανακληθεί αναδρομικά μόνο από την αρχή ενός ημερολογιακού έτους. Η δήλωση περί ανακλήσεως πρέπει να γίνει το αργότερο έως τη λήξη του πρώτου ημερολογιακού μήνα από της ενάρξεως αυτού του ημερολογιακού έτους.»

10. Κατά το άρθρο 6, παράγραφος 1, σημείο 27, του UStG 1994, απαλλάσσονται επίσης:

«οι πράξεις που διενεργούν οι μικρές επιχειρήσεις. Ως μικρή επιχείρηση νοείται η επιχείρηση η οποία έχει την έδρα της στην ημεδαπή και οι πράξεις της κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημεία 1 και 2, κατά την περίοδο φορολογήσεως δεν υπερβαίνουν τα 22000 ευρώ (ρύθμιση ισχύουσα έως το 2006, από του έτους 2007: 30000 ευρώ). Ως προς

III — Τα περιστατικά και τα προδικαστικά ερωτήματα

12. Η Schmeltz έχει τη γερμανική ιθαγένεια και κατοικεί στη Γερμανία. Έχει στην

κυριότητά της μια κατοικία στην Αυστρία, την οποία εκμισθώνει αντί μηνιαίου μισθώματος 330 ευρώ συν τα λειτουργικά έξοδα. Δεν χρεώνει φόρο κύκλου εργασιών επί του μισθώματος.

13. Οι αυστριακές φορολογικές αρχές καθόρισαν τον φόρο κύκλου εργασιών επί των εσόδων από μισθώματα κατόπιν εκπτώσεως του προκαταβληθέντος φόρου για τα έτη 2006 και 2007 στο ύψος των 316,15 ευρώ και 334,93 ευρώ. Κατά τα επίμαχα έτη, η Frau Schmelz, σύμφωνα με τις δηλώσεις της, δεν είχε διενεργήσει άλλες πράξεις στο κοινοτικό έδαφος⁹.

14. Δεδομένου ότι η Schmelz είχε την άποψη ότι βάσει του καθεστώτος μικρών επιχειρήσεων δεν οφείλει να καταβάλλει φόρο κύκλου εργασιών, προσέφυγε κατά των πράξεων επιβολής του φόρου ενώπιον του Unabhängiger Finanzsenat, το οποίο, με διάταξη της 4ης Μαρτίου 2009, υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα ερωτήματα για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως:

«1) Αντιβαίνουν τα οριζόμενα: “καθώς και οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που διενεργούνται από υποκείμενο στον φόρο μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας”, στα άρθρα 24, παράγραφος 3, και στα άρθρα 28,

στοιχείο θ' της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (στο εξής: έκτη οδηγία), όπως τροποποιήθηκε με το σημείο 21 της οδηγίας 92/111/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 1992, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ και για τη λήψη μέτρων απλουστεύσεως στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας, καθώς και εθνική νομοθετική ρύθμιση που μεταφέρει τη διάταξη αυτή στην εσωτερική νομοθεσία, προς τη Συνθήκη περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Κοινότητας (στο εξής: Συνθήκη ΕΚ), ειδικότερα προς την απαγόρευση των δυσμενών διακρίσεων (άρθρο 12 της Συνθήκης ΕΚ), καθώς και προς την αρχή της ελευθερίας εγκαταστάσεως (άρθρο 43 επ. της Συνθήκης ΕΚ), προς την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών (άρθρο 49 επ. της Συνθήκης ΕΚ), ή προς τα θεμελιώδη κοινοτικά δικαιώματα (στην κοινοτική αρχή της ίσης μεταχειρίσεως), καθόσον τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή έχουν ως αποτέλεσμα πολίτης της Ενώσεως που δεν έχει την κατοικία του στο εσωτερικό συγκεκριμένης χώρας να αποκλείεται από την κατά το άρθρο 24, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας (ειδική ρύθμιση για μικρές επιχειρήσεις) απαλλαγή από τον φόρο, ενώ πολίτης της Ενώσεως που έχει την κατοικία του στο εσωτερικό της χώρας αυτής, μπορεί να τύχει αυτής της απαλλαγής από τον φόρο, εφόσον στο συγκεκριμένο κράτος μέλος προβλέπεται μια τέτοια, σύμφωνα με την οδηγία, απαλλαγή των μικρών επιχειρήσεων από τον φόρο;

2) Αντιβαίνουν τα οριζόμενα: “παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που

⁹ — Αυτό προκύπτει από μια εκ των υστέρων γνωστοποίηση του αιτούντος δικαστηρίου της 17ης Μαρτίου 2009.

πραγματοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο μη εγκατεστημένο στο κράτος μέλος στο οποίο οφείλεται ο ΦΠΑ” στο άρθρο 283, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία περί του συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας) καθώς και εθνική νομοθετική ρύθμιση περί μεταφοράς της διατάξεως αυτής στην εσωτερική νομοθεσία, προς τη Συνθήκη περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Κοινότητας (στο εξής: Συνθήκη ΕΚ), ιδίως προς την αρχή της απαγορεύσεως των διακρίσεων (άρθρο 12 της Συνθήκης ΕΚ), προς την ελευθερία εγκαταστάσεως (άρθρο 43 επ. της Συνθήκης ΕΚ), προς την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών (άρθρο 49 επ. της Συνθήκης ΕΚ), ή προς τα θεμελιώδη κοινοτικά δικαιώματα (στην κοινοτική αρχή της ίσης μεταχειρίσεως), καθόσον τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή έχουν ως αποτέλεσμα πολίτης της Ενώσεως που δεν έχει την κατοικία του σε συγκεκριμένο κράτος μέλος να αποκλείεται από την κατά το άρθρο 282 επ. της οδηγίας περί του συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας (ειδική ρύθμιση για μικρές επιχειρήσεις) απαλλαγή από τον φόρο, ενώ πολίτης της Ενώσεως που έχει την κατοικία του στο συγκεκριμένο κράτος μέλος μπορεί να τύχει αυτής της απαλλαγής από τον φόρο, εφόσον στο κράτος μέλος αυτό προβλέπεται μια τέτοια, σύμφωνη με την οδηγία, απαλλαγή των μικρών επιχειρήσεων από τον φόρο;

- 3) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα: είναι άκυρα τα οριζόμενα στο άρθρο 24, παράγραφος 3, και στο άρθρο 28, στοιχείο θ΄, της έκτης οδηγίας: “καθώς και παραδόσεις και

παροχές υπηρεσιών που διενεργούνται από υποκείμενο στον φόρο στο εσωτερικό της χώρας” κατά την έννοια του άρθρου 234, στοιχείο β΄, ΕΚ;

- 4) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο δεύτερο ερώτημα: είναι άκυρα τα οριζόμενα στο άρθρο 283, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της οδηγίας περί του συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας: “παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που διενεργούνται από υποκείμενο στον φόρο μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας ο οποίος δεν είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος στο οποίο οφείλεται ο ΦΠΑ”, κατά την έννοια του άρθρου 234, στοιχείο β΄, ΕΚ;
- 5) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο τρίτο ερώτημα: με τον όρο “ετήσιος κύκλος εργασιών”, όπως αυτός χρησιμοποιείται στο παράρτημα XV της Συνθήκης μεταξύ του Βασιλείου του Βελγίου, του Βασιλείου της Δανίας, της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, της Ελληνικής Δημοκρατίας, του Βασιλείου της Ισπανίας, της Γαλλικής Δημοκρατίας, της Ιρλανδίας, της Ιταλικής Δημοκρατίας, του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου, του Βασιλείου των Κάτω Χωρών, της Πορτογαλικής Δημοκρατίας, του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας (κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ενώσεως) και του Βασιλείου της Νορβηγίας, της Δημοκρατίας της Αυστρίας, της Δημοκρατίας της Φινλανδίας, του Βασιλείου της Σουηδίας, για την προσχώρηση του Βασιλείου της Νορβηγίας, της Δημοκρατίας της Αυστρίας, της Δημοκρατίας της Φινλανδίας και του Βασιλείου της Σουηδίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, μαζί με την τελική πράξη (Συνθήκη προσχώρησης στην Ευρωπαϊκή Ένωση), ΙΧ.

Φορολογία, σημείο 2, στοιχείο γ', και με το άρθρο 24 της έκτης οδηγίας, αντιστοίχως, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αναφέρεται στον κύκλο εργασιών που πραγματοποιήθηκε κατά τη διάρκεια ενός έτους στο κράτος μέλος στο οποίο γίνεται επίκληση της ρυθμίσεως περί μικρών επιχειρήσεων ή τον κύκλο εργασιών που πραγματοποιήθηκε κατά τη διάρκεια ενός έτους στο σύνολο του εδάφους της Κοινότητας;

IV — Νομική εκτίμηση

A — Το παραδεκτό της αιτήσεως για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως

- 6) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο τέταρτο ερώτημα: ο όρος “ετήσιος κύκλος εργασιών”, όπως αυτός χρησιμοποιείται στο άρθρο 287 της οδηγίας περί του συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι αφορά τον κύκλο εργασιών που πραγματοποιήθηκε εντός ενός έτους στο κράτος μέλος στο οποίο γίνεται επίκληση της ρυθμίσεως περί μικρών επιχειρήσεων ή τον κύκλο εργασιών που πραγματοποιήθηκε κατά τη διάρκεια ενός έτους στο σύνολο του εδάφους της Κοινότητας;»

15. Στη διαδικασία συμμετείχαν η Αυστριακή, η Γερμανική και η Ελληνική Κυβέρνηση, καθώς και το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ενώσεως και η Επιτροπή, στο πλαίσιο της οποίας η Ελληνική Κυβέρνηση κατέθεσε μόνο γραπτές, η δε Γερμανική ανέπτυξε μόνο προφορικές παρατηρήσεις.

16. Το Συμβούλιο θέτει το ζήτημα του παραδεκτού της αιτήσεως για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως. Κατ' αυτό, το αιτούν δικαστήριο μόνον εκ των υστέρων διαπίστωσε ότι η Schmelz δεν διενεργεί στο κοινοτικό έδαφος άλλες, πλην των επίδικων, πράξεις εκμισθώσεως στην Αυστρία. Αν διέθετε αυτό το στοιχείο κατά τον χρόνο της υποβολής των προδικαστικών ερωτημάτων, θα μπορούσε ενδεχομένως να μην είχε θεωρήσει αναγκαία την υποβολή ερωτημάτων, διότι η Schmelz θα έπρεπε υπ' αυτές τις συνθήκες να θεωρηθεί ως υποκείμενος στον φόρο που είναι κάτοικος Αυστρίας.

17. Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 234 ΕΚ, εναπόκειται αποκλειστικώς στο εθνικό δικαστήριο, που έχει επιληφθεί της διαφοράς και φέρει την ευθύνη της μέλλουσας να εκδοθεί δικαστικής αποφάσεως, να εκτιμήσει, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιομορφίες της υποθέσεως, τόσο την αναγκαιότητα μιας προδικαστικής αποφάσεως για την έκδοση της δικής του αποφάσεως όσο και το λυσιτελές των ερωτημάτων που υποβάλλει στο Δικαστήριο. Συνεπώς, εφόσον τα υποβληθέντα ερωτήματα αφορούν την ερμηνεία του δικαίου της

Ενώσεως, το Δικαστήριο υποχρεούται, καταρχήν, να απαντήσει¹⁰.

18. Επομένως, το Δικαστήριο δεν μπορεί να απορρίψει αίτηση εθνικού δικαστηρίου για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως παρά μόνον όταν προδήλως προκύπτει ότι η ερμηνεία του δικαίου της Ενώσεως που ζητεί το εθνικό δικαστήριο δεν έχει καμία σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή ακόμα όταν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά ή νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του υποβλήθηκαν¹¹.

19. Σε σχέση με την υπό κρίση περίπτωση, διαπιστώνεται ότι το αιτούν δικαστήριο διαβίβασε απλώς στο Δικαστήριο μια ανακοίνωση της Schmelz. Δεν διαφαίνεται αν σε σχέση με αυτή τη δήλωση προέβη σε οριστική εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών. Αυτό όμως δεν αποτελεί εμπόδιο για να κριθεί παραδεκτή η αίτηση, διότι καταρχήν στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να αποφασίσει σε ποιο διαδικαστικό στάδιο θεωρεί σκόπιμο να απευθυνθεί στο Δικαστήριο¹².

20. Εξάλλου, ακόμη κι αν υποτεθεί ότι η πληροφορία που παρέσχε η Schmelz είναι αληθής, αυτό δεν θα έχει ως συνέπεια ότι η απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα δεν είναι προφανώς απαραίτητη για την έκδοση αποφάσεως επί της διαφοράς της κύριας δίκης. Πράγματι, κάθε άλλο παρά σαφές είναι ότι, λόγω των περιοριζόμενων στην εκμίσθωση της κατοικίας στην Αυστρία πράξεών της, η Schmelz πρέπει να θεωρηθεί ως κάτοικος αυτής της χώρας, με συνέπεια να έχει αναμφιβόλως εφαρμογή σ' αυτή η απαλλαγή.

21. Επομένως, πρέπει να δοθεί απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα.

Β — Απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα

22. Τα προδικαστικά ερωτήματα πρώτο και δεύτερο, τρίτο και τέταρτο, καθώς και πέμπτο και έκτο, έχουν αντιστοίχως ως αντικείμενο τα ίδια προβλήματα. Διαφέρουν μόνον ως προς το ότι αφορούν τις ρυθμίσεις της έκτης οδηγίας (ερωτήματα 1, 3 και 5) ή τις αντίστοιχες διατάξεις της οδηγίας 2006/112 (ερωτήματα 2, 4 και 6).

23. Κατά την τρίτη αιτιολογική της σκέψη, η οδηγία 2006/112 σκοπεί στην αναδιτύπωση της έκτης οδηγίας, χωρίς αυτό να

10 — Βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 18ης Ιουλίου 2007, C-119/05, Lucchini (Συλλογή 2007, σ. I-6199, σκέψη 43), της 22ας Δεκεμβρίου 2008, C-414/07, Magoora (Συλλογή 2008, σ. I-10921, σκέψη 22), και της 18ης Μαρτίου 2010, C-317/08 έως C-320/08, Alassini κ.λπ. (Συλλογή 2010, σ. I-2213, σκέψη 25).

11 — Βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 13ης Μαρτίου 2001, C-379/98, PreussenElektra (Συλλογή 2001, σ. I-2099, σκέψη 39), Magoora (παρατεθείσα στην υποσημείωση 10, σκέψη 23), και Alassini κ.λπ. (παρατεθείσα στην υποσημείωση 10, σκέψη 26).

12 — Βλ., με αυτό το πνεύμα, τις αποφάσεις της 1ης Απριλίου 1982, 141/81 έως 143/81, Holdijk κ.λπ. (Συλλογή 1982, σ. 1299, σκέψη 5), και της 9ης Δεκεμβρίου 2003, C-116/02, Gasser (Συλλογή 2003, σ. I-14693, σκέψη 27).

συνεπάγεται καταρχήν ουσιώδεις αλλαγές της ισχύουσας νομοθεσίας. Οι ρυθμίσεις πάντως, ως προς τις οποίες επήλθαν ουσιώδεις τροποποιήσεις λόγω της αναδιατυπώσεως, απαριθμούνται, κατά την παρατεθείσα αιτιολογική σκέψη, εξαντλητικά στις διατάξεις που διέπουν τη μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο και την έναρξη ισχύος (άρθρο 412). Τα καθεστώτα μικρών επιχειρήσεων (άρθρα 281 επ.) δεν μνημονεύονται εδώ. Επομένως, δεν χρειάζεται να εξετασθεί χωριστά το ζήτημα με βάση την έκτη οδηγία ή την οδηγία 2006/112.

24. Οι τρεις δέσμες ερωτημάτων τελούν επίσης υπό στενή ουσιαστική αλληλεξάρτηση. Το αιτούν δικαστήριο θέτει με αυτά πρωτίστως το ζήτημα του συμβατού των διατάξεων με τις θεμελιώδεις ελευθερίες (πρώτο και δεύτερο προδικαστικό ερώτημα).

25. Το τρίτο ερώτημα και το τέταρτο ερώτημα υποβάλλονται μόνο για την περίπτωση κατά την οποία οι διατάξεις της οδηγίας δεν *συνάδουν* προς τις θεμελιώδεις ελευθερίες και σκοπούν στη διευκρίνιση των εντεύθεν συνεπειών.

26. Το αιτούν δικαστήριο υποβάλλει το πέμπτο και το τέταρτο ερώτημα, λαμβάνοντας ως προϋπόθεση ότι ο περιορισμός του καθεστώτος μικρών επιχειρήσεων σε ημεδαπούς *συνάδει* προς τις θεμελιώδεις ελευθερίες. Τα ερωτήματα αυτά σκοπό έχουν την ερμηνεία των διατάξεων, ακριβέστερον δε της χρησιμοποίησης σ' αυτές έννοιας του ετησίου κύκλου εργασιών, η οποία είναι καθοριστική για να γίνει δεκτή η ιδιότητα μιας επιχείρησης

ως μικρής επιχείρησης. Το Unabhängiger Finanzsenat εκτιμά ότι υφίσταται εν προκειμένω η εναλλακτική δυνατότητα να θεωρηθεί ότι σημασία έχει ο πραγματοποιηθείς μόνο στο κράτος της έδρας/κατοικίας ή μόνο στο σύνολο του εδάφους της Κοινότητας κύκλος εργασιών.

27. Εκ προοιμίου, πριν από τη λεπτομερέστερη εξέταση των συγκεκριμένων ερωτημάτων, επιθυμώ να διατυπώσω μερικές σκέψεις για τον χαρακτήρα του καθεστώτος μικρών επιχειρήσεων ως ειδικού καθεστώτος και για τους επιδιωκόμενους με αυτό το καθεστώς σκοπούς. Ειδικότερα, είναι αμφίβολο το κατά πόσο ο κοινοτικός νομοθέτης και τα κράτη μέλη δεσμεύονται κατά τη διαμόρφωση της φορολογικής απαλλαγής υπέρ των μικρών επιχειρήσεων από τις θεμελιώδεις ελευθερίες και τις γενικές αρχές του δικαίου της Ενώσεως.

1. Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

α) Το καθεστώς μικρών επιχειρήσεων ως ειδικό καθεστώς

28. Καταρχήν, όλες οι απαριθμούμενες στο άρθρο 2 της οδηγίας 2006/112 πράξεις, στις οποίες προβαίνει ο υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας, υπόκεινται στον ΦΠΑ. Η ίδια πάντως

η οδηγία προβλέπει ένα σημαντικό αριθμό απαλλαγών για παροχές ιδιάζουσας φύσεως, με τις οποίες συχνά επιδιώκεται η υλοποίηση επιθυμιών κοινωνικοπολιτικού χαρακτήρα.

29. Επιπλέον, η οδηγία παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να εφαρμόζουν ειδικά καθεστώτα (τίτλος XII) και παρεκκλίσεις (τίτλος XIII), που απομακρύνονται από το εναρμονισμένο σύστημα. Ένα από τα ειδικά καθεστώτα είναι αυτό των μικρών επιχειρήσεων.

30. Όπως επανειλημμένα έχει αναγνωρίσει το Δικαστήριο, η εναρμόνιση αυτή, όπως υλοποιήθηκε μέσω διαδοχικών οδηγιών και, κυρίως, της έκτης οδηγίας, δεν αποτελεί, επομένως, εισέτι παρά μερική εναρμόνιση¹³. Η σκοπούμενη αυτή εναρμόνιση δεν έχει ακόμη πραγματοποιηθεί, καθόσον επιτράπηκε ανεπιφύλακτα στα κράτη μέλη να συνεχίσουν να διατηρούν ορισμένες διατάξεις της εθνικής τους νομοθεσίας οι οποίες θα ήσαν, αν η διατήρησή τους δεν είχε επιτραπεί, ασύμβατες προς την οδηγία¹⁴.

31. Ήδη το άρθρο 14 της δεύτερης οδηγίας¹⁵ επέτρεπε στα κράτη μέλη να διατηρούν την απαλλαγή των μικρών επιχειρήσεων από τον

ΦΠΑ και δεν επεδίωκε κατά τούτο πλήρη εναρμόνιση των εσωτερικών καθεστώτων¹⁶. Αυτό το ειδικό καθεστώς –συμπληρωμένο με μερικούς λεπτομερέστερους κανόνες– περιελήφθη στο άρθρο 24 της έκτης οδηγίας και, τελικώς, στα άρθρα 281 επ. της οδηγίας 2006/112¹⁷. Στην πρότασή της για την έκτη οδηγία¹⁸, η Επιτροπή εξέθεσε σχετικώς τα ακόλουθα:

«Με τη φορολογική απαλλαγή και την προοδευτική μείωση του φόρου εξαλείφονται σε ορισμένο βαθμό οι δυσχέρειες, τις οποίες αντιμετωπίζουν συχνά οι μικρές επιχειρήσεις κατά την εφαρμογή του ΦΠΑ. Επιπλέον, απλουστεύεται κατ' αυτόν τον τρόπο το διοικητικό έργο των φορολογικών αρχών. Παρά ταύτα, ένα σύστημα φορολογικής απαλλαγής και προοδευτικής μείωσης του φόρου μπορεί να μη θεωρείται φυσιολογικό στο πλαίσιο ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, όπως είναι ο ΦΠΑ. Εξάλλου, η παράλληλη ύπαρξη επιμέρους εθνικών ειδικών καθεστώτων μπορεί να αποτελεί εμπόδιο για την εξάλειψη των φορολογικών συνόρων. Αυτός είναι κυρίως ο λόγος για τον οποίο η

16 — Βλ. την έκτη αιτιολογική σκέψη της δεύτερης οδηγίας.

17 — Βλ. ως προς τον χαρακτήρα του καθεστώτος μικρών επιχειρηματιών ως εσωτερικών ειδικών καθεστώτων, τη δεύτερη φράση της δέκατης πέμπτης αιτιολογικής σκέψεως της έκτης οδηγίας, καθώς και την ομοίως διατυπωσέως τεσσαρακοστή ένατη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 2006/112: «Όσον αφορά τις μικρές επιχειρήσεις, θα πρέπει να επιτραπεί στα κράτη μέλη να συνεχίζουν να εφαρμόζουν τα ειδικά τους καθεστώτα, σύμφωνα με κοινές διατάξεις και ενόψει πιο προωθημένης εναρμόνισης.»

18 — Πρόταση της Επιτροπής, της 29ης Ιουνίου 1973, για την έκτη οδηγία του Συμβουλίου περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, *Δελτίο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων*, Συμπλήρωμα 11/73, σ. 25.

13 — Αποφάσεις της 5ης Δεκεμβρίου 1989, C-165/88, ORO Amsterdam Beheer και Concerto (Συλλογή 1989, σ. 4081, σκέψη 21), της 7ης Δεκεμβρίου 2006, C-240/05, Eurodental (Συλλογή 2006, σ. I-11479, σκέψη 50), και της 12ης Ιουνίου 2008, C-462/05, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας (Συλλογή 2008, σ. I-4183, σκέψη 51).

14 — Βλ., με αυτό το πνεύμα, σε σχέση με ειδικούς κανόνες κατά το άρθρο 28 της έκτης οδηγίας, τις αποφάσεις της 13ης Ιουλίου 2000, C-36/99, *Idéal tourisme* (Συλλογή 2000, σ. I-6049, σκέψη 38), Eurodental (παράθεση στην υποσημείωση 13, σκέψη 51), και Επιτροπή κατά Πορτογαλίας (παράθεση στην υποσημείωση 13, σκέψη 52).

15 — Παράθεση στην υποσημείωση 6.

προβλεπόμενη εδώ ρύθμιση έχει τον χαρακτήρα μεταβατικής ρυθμίσεως.»

Αυτό παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να λαμβάνουν υπόψη τις εκάστοτε εθνικές οικονομικές και διοικητικές δομές.

32. Επομένως, δεδομένου ότι το καθεστώς μικρών επιχειρήσεων συνιστά ένα όχι πλήρως εναρμονισμένο ειδικό καθεστώς, το οποίο αποκλίνει από το γενικό σύστημα ΦΠΑ, πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικώς και μπορεί να εφαρμόζεται, μόνον εφόσον αυτό είναι απαραίτητο για την επίτευξη των επιδιωκόμενων με αυτό σκοπών¹⁹.

33. Σκοπός της απαλλαγής των μικρών επιχειρήσεων είναι να ενισχυθεί η ανταγωνιστική ικανότητα αυτής της κατηγορίας επιχειρήσεων. Επιπλέον, επιδιώκεται η ανακούφισή τους από τις διάφορες επιβαρύνσεις που συνδέονται με την καταβολή του ΦΠΑ και οι οποίες, λόγω του μικρού μεγέθους των δραστηριοτήτων τους, τους πλήττουν δυσαναλόγως. Συγχρόνως, το καθεστώς αυτό εξυπηρετεί τη διοικητική απλοποίηση, δεδομένου ότι οι φορολογικές υπηρεσίες δεν θα οφείλουν να ασχολούνται με την είσπραξη ελαχιστότατων ποσών φόρου σε σχέση με ένα μεγάλο αριθμό μικρών επιχειρήσεων.

34. Το νομικό πλαίσιο της Ενώσεως αφήνει εν προκειμένω περιθώριο εκτιμήσεως στα κράτη μέλη ως προς τον καθορισμό του ορίου του κύκλου εργασιών για τον χαρακτηρισμό μιας επιχείρησης ως μικρής επιχείρησης.

35. Το καθεστώς μικρών επιχειρήσεων θα πρέπει να αποβαίνει προς όφελος μόνο των επιχειρήσεων, οι οποίες ασκούν πραγματικά οικονομική δραστηριότητα σε πολύ μικρή έκταση. Αυτό διασφαλίζει, κατά την άποψη των μετεχόντων στη διαδικασία, τον περιορισμό της απαλλαγής σε εγκατεστημένες στην ημεδαπή μικρές επιχειρήσεις. Αποτρέπει το ενδεχόμενο επιχειρήσεις να ωφελούνται καταχρηστικώς από την απαλλαγή σε περισσότερα συγχρόνως κράτη και το ευεργέτημα να αποβαίνει τελικώς προς όφελος επιχειρήσεων, οι οποίες στην πραγματικότητα ουδόλως είναι μικρές επιχειρήσεις. Επιπλέον, ο περιορισμός σε ημεδαπούς υποκειμένους στον φόρο εξασφαλίζει ότι οι φορολογικές υπηρεσίες μπορούν ανά πάσα στιγμή να ελέγχουν απεριορίστως αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις χορηγήσεως αυτού του ευεργετήματος.

β) Συνέπειες της μερικής εναρμονίσεως όσον αφορά την υπαγωγή στο ιεραρχικώς υπέρτερο δίκαιο της Ενώσεως

¹⁹ — Απόφαση της 28ης Σεπτεμβρίου 2006, C-128/05, Επिटροπή κατά Αυστρίας (Συλλογή 2006, σ. I-9265, σκέψη 22), με παραπομπή στις αποφάσεις της 22ας Οκτωβρίου 1998, C-308/96 και C-94/97, Madgett και Baldwin (Συλλογή 1998, σ. I-6229, σκέψη 34), και της 8ης Δεκεμβρίου 2005, C-280/04, Jyske Finans (Συλλογή 2005, σ. I-10683, σκέψη 35). Σχετικώς, βλ. επίσης την απόφαση της 6ης Ιουλίου 2006, C-251/05, Talacre Beach Caravan Sales (Συλλογή 2006, σ. I-6269, σκέψη 23).

36. Αμφιβολίες δημιουργεί το ζήτημα αν τα κράτη μέλη και ο νομοθέτης της Ενώσεως δεσμεύονται επίσης από τις θεμελιώδεις ελευθερίες και τις γενικές αρχές του δικαίου σε τομείς που δεν είναι πλήρως εναρμονισμένοι.

37. Η Επιτροπή, αναφερόμενη στην απόφαση *Idéal Tourisme*²⁰, υποστηρίζει την άποψη ότι τα κράτη μέλη δεν ενεργούν κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου, όταν σε έναν εν μέρει εναρμονισμένο τομέα θεσπίζουν διατάξεις που παρεκκλίνουν από το κοινό σύστημα ΦΠΑ. Οφείλουν πάντως, καθόσον κάνουν χρήση μιας προβλεπόμενης από την οδηγία δυνατότητας θεσπίσεως διατάξεων, να λαμβάνουν υπόψη τις θεμελιώδεις διατάξεις του πρωτογενούς δικαίου της Ενώσεως. Οι ρυθμίσεις τους συνάδουν προς αυτό, αν κινούνται εντός του πλαισίου των κανόνων της οδηγίας και αν ενδεχομένως περιορισμοί των θεμελιωδών ελευθεριών δικαιολογούνται από επιτακτικές ανάγκες του γενικού συμφέροντος.

38. Αν διαπράττονται παραβιάσεις του δικαίου της Ενώσεως, αυτό θα πρέπει να αποδίδεται όχι στην οδηγία, αλλά στο ότι το οικείο κράτος μέλος έκανε χρήση της δυνατότητας απαλλαγής κατά τρόπο μη επιβαλλόμενο από επιτακτικές ανάγκες του γενικού συμφέροντος.

39. Την άποψη αυτή της Επιτροπής μπορεί να συμπερισθώ μόνον υπό περιορισμούς.

40. Είναι αληθές ότι, λόγω της μη πλήρους εναρμονίσεως, υποκείμενοι στον φόρο έχουν διαφορετική μεταχείριση, ανάλογα με το ποιες εθνικές διατάξεις ισχύουν γ' αυτούς. Έτσι, παραδείγματος χάριν, επιχειρήσεις

στην Ισπανία απολαύουν της απαλλαγής ως μικρές επιχειρήσεις, όταν οι πράξεις τους δεν υπερβαίνουν κατ' αξία το αντίστοιχο ποσώ των 10000 ECU ετησίως, ενώ το όριο για αυστριακούς υποκείμενους στον φόρο ανέρχεται σε 35000 ECU²¹. Αυτό όμως δεν σημαίνει δυσμενή διάκριση λόγω ιθαγενείας, διότι η διαφορετική μεταχείριση δεν καταλογίζεται σε φορέα δημόσιας εξουσίας και δεν πραγματοποιείται εντός του ίδιου ρυθμιστικού συστήματος, αλλά απορρέει από την παράλληλη ύπαρξη μη εναρμονισμένων διατάξεων διαφορετικών κρατών μελών²². Μια παρόμοια συγκυρία είχε προ οφθαλμών το Δικαστήριο με την απόφαση *Idéal tourisme*²³.

41. Είναι επίσης ακριβές ότι τα κράτη μέλη βρίσκονται εντός του πεδίου εφαρμογής του δικαίου της Ενώσεως, όταν κάνουν χρήση της εξουσιοδοτήσεως της οδηγίας και εφαρμόζουν ένα παρεκκλινόν από το κοινό σύστημα ΦΠΑ ειδικό καθεστώς²⁴. Μολονότι σε τομέα που δεν έχει αποτελέσει αντικείμενο πλήρους εναρμονίσεως σε επίπεδο Ενώσεως, τα κράτη μέλη εξακολουθούν να είναι καταρχήν αρμόδια για τον ορισμό των προϋποθέσεων ασκήσεως των δραστηριοτήτων στον εν λόγω τομέα, οφείλουν παρά ταύτα, κατά την

21 — Βλ. το άρθρο 287, σημεία 2 και 4 της οδηγίας 2006/112.

22 — Βλ., με αυτό το πνεύμα, τις αποφάσεις της 14ης Νοεμβρίου 2006, C-513/04, Kerckhaert και Morres (Συλλογή 2006, σ. I-10967, σκέψη 20), της 12ης Φεβρουαρίου 2009, C-67/08, Block (Συλλογή 2009, σ. I-883, σκέψη 28), και της 15ης Απριλίου 2010, C-96/08, CIBA (Συλλογή 2010, σ. I-2911, σκέψη 25).

23 — Βλ., σχετικώς, και τις προτάσεις μου της 13ης Δεκεμβρίου 2007 στην υπόθεση C-309/06, Marks & Spencer (Συλλογή 2008, σ. I-2283, σημεία 32 επ.).

24 — Βλ., με αυτό το πνεύμα, την απόφαση της 10ης Απριλίου 2008, C-309/06, Marks & Spencer (Συλλογή 2008, σ. I-2283, σκέψεις 33 και 34), και τα σημεία 28 επ. επί των προτάσεών μου σ' αυτή την υπόθεση.

20 — Απόφαση *Idéal tourisme* (παρετεθείσα στην υποσημείωση 14, σκέψη 38).

άσκηση των αρμοδιοτήτων τους, να τηρούν τις θεμελιώδεις ελευθερίες²⁵.

επιχειρήσεων μόνο μέσω καταργήσεως του καθεστώτος μικρών επιχειρήσεων.

42. Στην υπό κρίση περίπτωση, εντούτοις, η διαφορετική μεταχείριση των υποκειμένων στον φόρο ουδόλως οφείλεται στην παράλληλη ύπαρξη μη εναρμονισμένων εθνικών διατάξεων ή στην πλήρωση κενών μέσω της εθνικής νομοθεσίας στο πλαίσιο παρεχομένης από το δίκαιο της Ενώσεως ευχέρειας διαμορφώσεως νομικών καταστάσεων. Αντιθέτως, το άρθρο 24, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας και το άρθρο 283, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112 ορίζουν επιτακτικώς ότι αποκλείεται η απαλλαγή υπηρεσιών που παρέχονται από μη εγκατεστημένους στην ημεδαπή υποκειμένους στον φόρο.

43. Αν αυτή η κατά τις οδηγίες διαφορετική μεταχείριση λόγω του τόπου κατοικίας ή έδρας των υποκειμένων στον φόρο δεν συνάδει προς τη ΣΛΕΕ ή τις σχετικές κατά την εφαρμογή της γενικές αρχές του δικαίου, τότε στα κράτη μέλη δεν απομένει καμία ευχέρεια διαμορφώσεως νομικών καταστάσεων ως προς μια σύμφωνη προς το δίκαιο της Ενώσεως μεταφορά των οδηγιών στο εσωτερικό δίκαιο. Δεν μπορούν, ιδίως, να επεκτείνουν το καθεστώς μικρών επιχειρήσεων σε υπηρεσίες παρεχόμενες από μη εγκατεστημένους στην ημεδαπή υποκειμένους στον φόρο. Αντιθέτως, μπορούν να εξασφαλίσουν την ίση μεταχείριση εγκατεστημένων στην ημεδαπή και μη εγκατεστημένων στην ημεδαπή μικρών

44. Διάταξη οδηγίας, η οποία παρέχει στα κράτη μέλη επιλογή δράσεως κατ' αντίθεση προς το δίκαιο της Ενώσεως και δεν αφήνει καμία ευχέρεια για μια σύμφωνη προς αυτό άσκηση αυτής της επιλογής, θα ήταν η ίδια παράνομη, όπως και μια εσωτερική διάταξη, με την οποία ένα κράτος μέλος έκανε χρήση μιας τέτοιας επιλογής²⁶.

45. Επομένως, στο πλαίσιο της απαντήσεως στο πρώτο και στο δεύτερο ερώτημα πρέπει πρωτίστως να εξετασθεί αν οι εν λόγω διατάξεις των οδηγιών συνιστούν παράβαση υπέρτερων διατάξεων του δικαίου της Ενώσεως. Αν αυτό συμβαίνει, τότε εσωτερικές διατάξεις, οι οποίες συνιστούν μεταφορά των διατάξεων των οδηγιών στο εσωτερικό δίκαιο, αντιβαίνουν στο πρωτογενές δίκαιο της Ενώσεως όπως και οι διατάξεις των οδηγιών²⁷.

26 — Συναφώς, βλ. την απόφαση της 27ης Ιουνίου 2006 (C-540/03, Κοινοβούλιο κατά Συμβουλίου, «οικογενειακή επανένωση», Συλλογή 2006, σ. I-5769), με την οποία το Δικαστήριο εξέτασε επίσης αν οι διατάξεις των προσβαλλομένων οδηγιών παρέχουν στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να ενεργούν κατά μη σύννομο τρόπο και αν τους καταλείπουν επαρκώς ευχέρεια εκτιμήσεως για μια σύμφωνη προς το κοινοτικό δίκαιο μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο (βλ. ειδικότερα τις σκέψεις 76, 90, 103 και 104 της αποφάσεως).

27 — Πρέπει πάντως να επισημανθεί ότι το Δικαστήριο δεν έχει την εξουσία να διαπιστώνει, στο πλαίσιο προδικαστικής παραπομπής, τη συμβατότητα μιας συγκεκριμένης εθνικής διατάξεως με το κοινοτικό δίκαιο. Αντιθέτως, εναπόκειται στα δικαστήρια των κρατών μελών να συνάγουν τις συνέπειες από την εκ μέρους του Δικαστηρίου ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου και να αφήνουν ενδεχομένως ανεφάρμοστη μια εθνική διάταξη [πάγια νομολογία, βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 31ης Ιανουαρίου 2008, C-380/05, Centro Europa 7 (Συλλογή 2008, σ. I-349, σκέψεις 49 και 50), και της 26ης Ιανουαρίου 2010, C-118/08, Transportes Urbanos y Servicios Generales (Συλλογή 2010, σ. I-635, σκέψη 23)].

25 — Αποφάσεις της 29ης Νοεμβρίου 2007, C-393/05, Επιτροπή κατά Αυστρίας (Συλλογή 2007, σ. I-10195, σκέψη 29), C-404/05, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 2007, σ. I-10239, σκέψη 31), και της 22ας Οκτωβρίου 2009, C-438/08, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας (Συλλογή 2009, σ. I-10219, σκέψη 27).

46. Το κύρος όμως των σχετικών διατάξεων των οδηγιών δεν μπορεί να θεμελιωθεί, αν δεν υπάρξει απόλυτη σαφήνεια ως προς την έννοιά τους. Επομένως, θα εξετάσω το πέμπτο και το έκτο ερώτημα, πριν αφιερώσω την προσοχή μου στο πρώτο και το δεύτερο ερώτημα.

2. Επί του πέμπτου και του έκτου προδικαστικού ερωτήματος

47. Ως προς την απάντηση στο πέμπτο και το έκτο προδικαστικό ερώτημα, οι μετέχοντες της διαδικασίας –καθόσον έλαβαν θέση επ’ αυτού του ζητήματος– υποστηρίζουν διαφορετικές απόψεις. Η Επιτροπή φρονεί ότι για τον καθορισμό της ιδιότητας της μικρής επιχείρησης πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το άθροισμα όλων των πράξεων στο κοινωνικό έδαφος. Η Αυστριακή και η Γερμανική Κυβέρνηση έχουν αντιθέτως την άποψη ότι σημασία έχουν μόνον οι διενεργηθείσες στο κράτος της έδρας πράξεις.

48. Δεδομένου ότι από το γράμμα των διατάξεων δεν μπορεί να συναχθεί καμία σαφής ένδειξη για την ορθή ερμηνεία, η έννοιά τους πρέπει να εξευρεθεί, λαμβανομένου υπόψη του πνεύματος και του σκοπού τους.

49. Η Επιτροπή επικαλείται προ πάντων υπέρ της ερμηνείας της τον σκοπό του

καθεστώτος, που συνίσταται στην ανακούφιση των επιχειρήσεων, οι οποίες ασκούν πράγματι μόνο σε πολύ μικρό βαθμό οικονομική δραστηριότητα. Σύμφωνα με την καθιερωθείσα με την οδηγία αρχή της επιχειρηματικής μονάδας, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το μέγεθος της δραστηριότητας στο σύνολο του εδάφους της Ενώσεως. Αν για τον καθορισμό του ετήσιου κύκλου εργασιών, που έχει σημασία για την εφαρμογή του καθεστώτος μικρών επιχειρήσεων, ληφθούν υπόψη μόνον οι πράξεις που διενεργούνται στο κράτος της κατοικίας ή της έδρας, θα ήταν θεωρητικά δυνατό να απολαύουν του ευεργετήματος και επιχειρήσεις που, συνυπολογιζομένων των δραστηριοτήτων τους στην αλλοδαπή, υπερβαίνουν το όριο του κύκλου εργασιών²⁸.

50. Η Αυστριακή και η Γερμανική Κυβέρνηση προτάσσουν κυρίως τον σκοπό της διοικητικής απλοποίησης.

51. Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι η απαλλαγή των μικρών επιχειρήσεων στηρίζεται σε μη πλήρως εναρμονισμένες διατάξεις, από τις οποίες ωφελούνται μόνον οι εγκατεστημένοι στην ημεδαπή υποκείμενοι στον φόρο. Αυτός ο περιορισμός της απαλλαγής σε ημεδαπούς υποκείμενους στον φόρο αιτιολογείται πρωτίστως με το ότι οι φορολογικές υπηρεσίες μπορούν να ελέγχουν χωρίς υπέρμετρο λειτουργικό κόστος μόνο τη

28 — Αυτό ενδεχομένως εννοεί και η γενική εισαγγελέας Sharpston με τις προτάσεις της 27ης Απριλίου 2006 στην υπόθεση C-128/05, Επιτροπή κατά Αυστρίας (Συλλογή 2007, σ. I-9265, σημείο 39). Σ’ εκείνη την υπόθεση, πάντως, επρόκειτο πράγματι για την εξακρίβωση του κύκλου εργασιών όχι από το κράτος της έδρας της επιχείρησης, αλλά από το κράτος στο οποίο δεν είναι εγκατεστημένος ο υποκείμενος στον φόρο.

δραστηριότητα εγκατεστημένων στην ημεδαπή μικρών επιχειρήσεων.

52. Αν για τον καθορισμό του ετήσιου κύκλου εργασιών έπρεπε να λαμβάνονται υπόψη και οι πράξεις που διενεργούν σε άλλα κράτη μέλη οι εγκατεστημένες στην ημεδαπή μικρές επιχειρήσεις, οι φορολογικές αρχές του κράτους της έδρας θα έπρεπε να διενεργούν έρευνες συνεπαγόμενες λειτουργικό κόστος μέσω της παρεμβολής των φορολογικών υπηρεσιών άλλων κρατών μελών, προκειμένου να ελέγχουν τα σχετικά στοιχεία που δηλώνουν οι επιχειρήσεις. Μόνον η εξακρίβωση των σχετικών πράξεων δεν θα αρκούσε εν προκειμένω, όπως ορθώς εκθέτει η Γερμανική Κυβέρνηση. Αντιθέτως, θα έπρεπε πράγματι επίσης να διαπιστωθεί αν πρόκειται για πράξεις, οι οποίες πρέπει να συνυπολογισθούν για τον προσδιορισμό του ορίου του κύκλου εργασιών με γνώμονα το άρθρο 288 της οδηγίας 2006/112.

53. Μολονότι το κράτος της έδρας μπορεί να χρησιμοποιήσει τα μέσα που παρέχει ο κανονισμός (ΕΚ) 1798/2003 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2003, για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα του φόρου προστιθεμένης αξίας και την κατάργηση του κανονισμού (ΕΟΚ) 218/92²⁹, προκειμένου να λάβει πληροφορίες από άλλα κράτη μέλη, η αναγκαιότητα των σχετικών διαπιστώσεων θα αφαιρούσε σε σημαντικό βαθμό από το καθεστώς μικρών επιχειρήσεων το αποτέλεσμα τους της απλοποιήσεως.

54. Βεβαίως, παράλληλα με την απλοποίηση, η οδηγία έχει και τον περαιτέρω σκοπό της προωθήσεως των μικρών επιχειρήσεων. Ο σκοπός αυτός θα επιτυγχάνεται ενδεχομένως σε περιορισμένο μόνο βαθμό, αν κατά την εξακρίβωση δεν λαμβάνονται υπόψη πράξεις που διενεργούνται εκτός του κράτους της εγκαταστάσεως. Αυτό θα μπορούσε πράγματι να έχει ως αποτέλεσμα σε συγκεκριμένες περιπτώσεις ότι επιχειρήσεις απολαύουν της απαλλαγής, μολονότι το άθροισμα των σε επίπεδο Ενώσεως πράξεων υπερβαίνει το όριο των μικρών επιχειρήσεων.

55. Εν προκειμένω, όμως, πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι οι μικρές επιχειρήσεις αναπτύσσουν κατά κανόνα την οικονομική τους δραστηριότητα, περιοριζόμενες τοπικώς στην έδρά τους. Το ότι επιπλέον διενεργούν πράξεις σε άλλα κράτη μέλη, οι οποίες –αν συνυπολογισθούν στις διενεργούμενες στην ημεδαπή πράξεις– έχουν ως αποτέλεσμα υπέρβαση του ορίου του κύκλου εργασιών, μπορεί, λαμβανομένης υπόψη της διαφορετικής επιχειρηματικής δομής αυτών των υποκειμένων στον φόρο, να αποτελεί εξαίρεση. Επομένως, προκειμένου να επιτυγχάνεται το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα της απλοποιήσεως, φαίνεται αντικειμενικώς ορθό να λαμβάνεται ως βάση μια κατά το συνήθως συμβαίνον θεώρηση της περιπτώσεως και να μη λαμβάνονται υπόψη ενδεχομένως στην αλλοδαπή διενεργούμενες πράξεις για τον καθορισμό του ορίου κύκλου εργασιών των μικρών επιχειρήσεων. Το ότι αυτό συνεπάγεται μη επίτευξη του στόχου της προωθήσεως των μικρών επιχειρήσεων σε μερικές σπάνιες εξαιρετικές περιπτώσεις πρέπει να γίνεται αποδεκτό, διότι άλλως δεν θα ήταν ως επί το

29 — ΕΕ L 264, σ. 1.

πλείστον δυνατή η επίτευξη του στόχου της απλοποιήσεως.

κατανάλωση. Κατά συνέπεια, δεν αποτελεί ξένο στοιχείο στο σύστημα του ΦΠΑ το να θεωρούνται χωριστά οι πράξεις μιας επιχειρήσεως, ανάλογα με το σε ποιο κράτος μέλος υπόκεινται στον φόρο.

56. Εξάλλου, όμως, καθόσον επιχειρήσεις διενεργούν σε μεμονωμένες περιπτώσεις πράξεις εκτός του κράτους της έδρας τους, δεν ωφελούνται, κατά την υποστηριζόμενη εδώ ερμηνεία, από την απαλλαγή σε σχέση με αυτές τις πράξεις. Πράγματι, εντός του κράτους μέλους, στο οποίο διενεργούνται οι οικείες πράξεις, δεν έχει εφαρμογή η απαλλαγή, διότι εκεί πρόκειται για πράξεις μη εγκατεστημένου στην ημεδαπή υποκειμένου στον φόρο.

57. Η αρχή της επιχειρηματικής μονάδας, την οποία η Επιτροπή συνάγει από το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, δεν αντιφάσκει προς αυτή την ερμηνεία. Κατά την εν λόγω διάταξη, νοείται ως υποκείμενος στον φόρο «οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής».

58. Αν από αυτή τη διάταξη προκύπτει πράγματι μια τέτοια αρχή, η αρχή αυτή θα βρισκόταν πάντως σε σχέση αντιθέσεως, στο πεδίο του ΦΠΑ, με τη χωρική κατανομή της φορολογικής δικαιοδοσίας μεταξύ των κρατών μελών. Η κατανομή αυτή έχει γενικώς ως σημείο αναφοράς όχι τον υποκείμενο στον φόρο και την έδρα του, αλλά αντ' αυτού συχνά τον τόπο, όπου παρέχεται μια φορολογητέα υπηρεσία, ή τον τόπο, όπου ένα παραδοθέν αντικείμενο τίθεται σε ιδιωτική

59. Επομένως, στο πέμπτο και το έκτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι ως ετήσιος κύκλος εργασιών, κατά την έννοια του άρθρου 24 της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με το παράρτημα XV –κατάλογος που προβλέπεται στο άρθρο 151 της Πράξεως Προσχωρήσεως– IX. Φόροι, σημείο 2, στοιχείο γ της Πράξεως Προσχωρήσεως του 1994, και κατά την έννοια του άρθρου 287 της οδηγίας 2006/112, νοείται το άθροισμα των πράξεων που διενεργήθηκαν από υποκείμενο στον φόρο εντός ενός έτους στο κράτος μέλος, στο οποίο είναι εγκατεστημένος.

3. Επί του πρώτου και του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος

60. Το Unabhängiger Finanzsenat ζητεί από το Δικαστήριο με τα δύο πρώτα προδικαστικά ερωτήματα να εξετάσει το άρθρο 24, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας και το άρθρο 283, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112, καθώς και τις αντίστοιχες εθνικές διατάξεις μεταφοράς στο εσωτερικό δίκαιο με γνώμονα τη γενική αρχή της απαγορεύσεως των διακρίσεων (άρθρο 12 ΕΚ), την ελευθερία εγκαταστάσεως (άρθρο 43 ΕΚ) και την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών (άρθρο 49 ΕΚ). Επιπλέον, παραθέτει τη γενική αρχή της ίσης μεταχειρίσεως. Ως εκ τούτου,

πρέπει να ερευνηθεί ποιος από τους εν λόγω υπέρτερους κανόνες είναι εφαρμοστέος.

Επί των εφαρμοστέων θεμελιωδών ελευθεριών

61. Αφορμή για την υποβολή των ερωτημάτων αποτελεί η επιβολή του ΦΠΑ σε πράξεις που διενεργεί η κατοικούσα στη Γερμανία προσφεύγουσα από την εκμίσθωση μιας κατοικίας στην Αυστρία. Οι ενδοιασμοί ως προς τον νόμιμο χαρακτήρα των εν λόγω διατάξεων των οδηγιών και της αυστριακής πράξεως μεταφοράς στο εσωτερικό δίκαιο οφείλονται στο γεγονός ότι μόνον εγκατεστημένες στην ημεδαπή μικρές επιχειρήσεις έχουν δικαίωμα απαλλαγής.

62. Όσον αφορά την ένταξη της μισθώσεως ακινήτων στο πεδίο εφαρμογής μιας από τις τρεις θεμελιώδεις ελευθερίες που μνημονεύει το αιτούν δικαστήριο, επιθυμώ να υπενθυμίσω με συντομία τα βασικά τους χαρακτηριστικά.

63. Η ελεύθερη εγκατάσταση και η ελεύθερη παροχή υπηρεσιών αποτελούν μορφές της ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων. Εξασφαλίζουν ότι οι πολίτες της Ενώσεως μπορούν να επιδιόκνουν ανεμπόδιστα σε μια ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα εντός άλλου κράτους μέλους, είτε ιδρύοντας στο κράτος υποδοχής μια μόνιμη εγκατάσταση, από την οποία ασκούν τις δραστηριότητές

τους, είτε παρέχοντας διασυνοριακές υπηρεσίες, χωρίς να έχουν εγκατασταθεί σε άλλο κράτος μέλος. Από αυτές πρέπει να διαχωρισθεί η κυκλοφορία των κεφαλαίων, η οποία χαρακτηρίζεται γενικώς από το ότι ο επενδυτής δεν κάνει ως άτομο χρήση της ελεύθερης κυκλοφορίας του, αλλά τοποθετεί μόνο το κεφάλαιό του σε άλλο κράτος μέλος, εντός του οποίου όμως δεν μετέχει ο ίδιος ενεργά στον οικονομικό βίο.

64. Κατ' αντιστοιχία, το Δικαστήριο χάραξε με την απόφαση Centro di Musicologia Walter Stauffer³⁰ τη διαχωριστική γραμμή μεταξύ της ελευθερίας εγκαταστάσεως και της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων.

65. Τόνισε ότι η έννοια της εγκαταστάσεως κατά τη Συνθήκη είναι πολύ ευρεία και εμπεριέχει τη δυνατότητα του κοινοτικού υπηκόου να συμμετέχει, με σταθερό και συνεχή τρόπο, στην οικονομική ζωή άλλου κράτους μέλους εκτός του κράτους προελεύσεώς του και να αποκομίζει συναφώς οφέλη, διευκολύνοντας κατ' αυτόν τον τρόπο την οικονομική και κοινωνική αλληλοδιείσδυση στο εσωτερικό της Κοινότητας όσον αφορά τον τομέα των μη μισθωτών δραστηριοτήτων³¹.

66. Ως εκ τούτου, για να μπορούν να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις περί του δικαιώματος

30 — Απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer (Συλλογή 2006, σ. I-8203, σκέψεις 16 εη).

31 — Απόφαση Centro di Musicologia Walter Stauffer (παρατεθείσα στην υποσημείωση 30, σκέψη 18) με παραπομπές στις αποφάσεις της 21ης Ιουνίου 1974, 2/74, Reyners (Συλλογή τόμος 1974, σ. 317, σκέψη 21), και της 30ής Νοεμβρίου 1995, C-55/94, Gebhard (Συλλογή 1995, σ. I-4165, σκέψη 25). Βλ. περαιτέρω την απόφαση της 11ης Οκτωβρίου 2007, C-451/05, ELISA (Συλλογή 2007, σ. I-8251, σκέψη 63).

εγκαταστάσεως, είναι καταρχήν απαραίτητο να εξασφαλίζεται η σταθερή παρουσία εντός του κράτους μέλους υποδοχής και, σε περίπτωση αποκτήσεως ή κατοχής ακινήτων περιουσιακών στοιχείων, η ενεργός διαχείριση των ακινήτων αυτών³².

67. Δεδομένου ότι οι προϋποθέσεις αυτές δεν πληρούνταν στην υπόθεση Centro di Musicologia Walter Stauffer, το Δικαστήριο δεν δέχθηκε τελικώς τη δυνατότητα εφαρμογής της ελευθερίας εγκαταστάσεως³³. Τόνισε σχετικώς ότι το ομώνυμο ίδρυμα δεν διαθέτει δικούς του χώρους στη χώρα υποδοχής για την άσκηση των δραστηριοτήτων του και ότι οι υπηρεσίες που απαιτεί η εκμίσθωση του ακινήτου παρέχονται από διαχειριστή³⁴.

68. Στην εν προκειμένω επίσης περίπτωση δεν διαφαίνεται ότι η Schmelz είναι ή ίδια ή μέσω του μόνιμου προσωπικού της διαρκώς παρούσα στην Αυστρία, προκειμένου να ασκεί εκεί ενεργά οικονομική δραστηριότητα. Η εκμισθωθείσα κατοικία δεν μπορεί καθεαυτή να θεωρηθεί ως επιχείρηση ή εγκατάσταση, όταν δεν αποτελεί την αφετηρία για τη δράση των προσώπων που επιδίδονται σε μη μισθωτή δραστηριότητα στο κράτος

μέλος υποδοχής³⁵. Κατά συνέπεια, αποκλείεται εν προκειμένω η εφαρμογή της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

69. Η δραστηριότητα αυτή θα μπορούσε αντιθέτως να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, όπως φρονούν η Αυστριακή και η Γερμανική Κυβέρνηση, αναφερόμενες στην απόφαση Centro di Musicologia Walter Stauffer.

70. Η διασφαλιζόμενη κατά το άρθρο 56 ΕΚ ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων περιλαμβάνει τις πράξεις με τις οποίες τα πρόσωπα διενεργούν στο έδαφος ενός κράτους μέλους, στο οποίο δεν έχουν την κατοικία τους, επενδύσεις σε ακίνητα. Αυτό προκύπτει από την ονοματολογία των κινήσεων κεφαλαίων στο παράρτημα Ι της οδηγίας 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουνίου 1988, για τη θέση σε εφαρμογή του άρθρου 67 της Συνθήκης [άρθρο καταργηθέν με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ]³⁶, η οποία εξακολουθεί να έχει ενδεικτική αξία, όσον αφορά τον ορισμό της έννοιας των κινήσεων κεφαλαίων³⁷.

71. Βεβαίως, το Unabhängiger Finanzsenat δεν αναφέρθηκε με την αίτησή του στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων. Αυτό, όμως, δεν κωλύει το Δικαστήριο να εξετάσει

32 — Αποφάσεις Centro di Musicologia Walter Stauffer (παράθεση στην υποσημείωση 30, σκέψη 19) και ELISA (παράθεση στην υποσημείωση 31, σκέψη 64).

33 — Απόφαση Centro di Musicologia Walter Stauffer (παράθεση στην υποσημείωση 30, σκέψη 20).

34 — Βλ. λεπτομερέστερα ως προς την έννοια της μόνιμης εγκαταστάσεως τις προτάσεις της γενικής εισαγγελέα Stix-Hackl της 15ης Δεκεμβρίου 2005 στην υπόθεση C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer (Συλλογή 2006, σ. I-8203, σημεία 50 έως 55).

35 — Βλ., επίσης, ως προς τους ελάχιστους όρους για μια εγκατάσταση, κατά την έννοια του άρθρου 43, την απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (Συλλογή 2006, σ. I-7995, σκέψεις 67 και 68).

36 — ΕΕ L 178, σ. 5.

37 — Αποφάσεις της 25ης Ιανουαρίου 2007, C-370/05, Festersen (Συλλογή 2007, σ. I-1129, σκέψη 23), και ELISA (παράθεση στην υποσημείωση 31, σκέψη 59).

αυτή τη θεμελιώδη ελευθερία, προκειμένου να παράσχει στο αιτούν δικαστήριο κάθε στοιχείο ερμηνείας σχετικό με το κοινοτικό δίκαιο που μπορεί να του είναι χρήσιμο για την εκδίκαση της υποθέσεως της οποίας έχει επιληφθεί, ασχέτως του σε τι έγινε μνεία κατά τη διατύπωση των ερωτημάτων του³⁸.

72. Ορθώς πάντως το Συμβούλιο και η Επιτροπή πρότειναν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, δραστηριότητες εκμισθώσεως σ' αυτή την περίπτωση να μην υπάγονται στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, όπως κατά την απόφαση *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, αλλά στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 49 ΕΚ. Πράγματι, εκείνη η υπόθεση είχε ως αντικείμενο τη φορολόγηση των *εσόδων* από δραστηριότητες εκμισθώσεως, οπότε υφίστατο μια ειδική σχέση με τις αποδόσεις του τοποθετηθέντος κεφαλαίου. Στην υπό κρίση περίπτωση, αντιθέτως, φορολογούνται οι συνδεόμενες με τη μίσθωση *πράξεις* και, επομένως επιβαρύνεται φορολογικώς η καθεαυτή δραστηριότητα.

73. Αυτό βρίσκεται σε αντιστοιχία προς την κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προσέγγιση, κατά την οποία, προκειμένου να εξακριβωθεί σε ποια από τις ελευθερίες κυκλοφορίας εμπίπτει μια νομοθετική ρύθμιση, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το αντικείμενο αυτής της ρυθμίσεως³⁹.

74. Η υπαγόμενη στον ΦΠΑ δραστηριότητα εκμισθώσεως μπορεί εν προκειμένω να θεωρηθεί ως παροχή υπηρεσίας μη εγκατεστημένου προσώπου, ακόμη κι αν σκοπείται για ορισμένη διάρκεια και παρέχεται μέσω μιας μόνιμης υποδομής στο κράτος μέλος υποδοχής –εν προκειμένω μιας κατοικίας–⁴⁰.

75. Όσον αφορά τη δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 12 ΕΚ, το οποίο θέτει τη γενική αρχή της απαγορεύσεως των διακρίσεων λόγω ιθαγένειας, επισημαίνεται ότι η διάταξη αυτή μπορεί να εφαρμοστεί αυτοτελώς μόνο σε καταστάσεις διεπόμενες από το δικαίο της Ενώσεως, για τις οποίες η Συνθήκη δεν προβλέπει ειδικούς κανόνες για την απαγόρευση των διακρίσεων⁴¹. Επομένως, δεν υπάρχει εν προκειμένω έδαφος για την εφαρμογή της γενικής απαγορεύσεως των διακρίσεων παράλληλα με την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών. Αυτό ισχύει αντιστοίχως για την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως, η οποία αναγνωρίζεται ως γενική αρχή του δικαίου.

76. Επομένως, διαπιστώνεται ως προσωπικό συμπέρασμα ότι οι κανόνες της έκτης οδηγίας και της οδηγίας 2006/112 για την

38 — Βλ., με αυτό πνεύμα, τις αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 1990, C-241/89, *SARPP* (Συλλογή 1990, σ. I-4695, σκέψη 8), της 29ης Απριλίου 2004, C-387/01, *Weigel* (Συλλογή 2004, σ. I-4981, σκέψη 44), της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-152/03, *Ritter-Coulais* (Συλλογή 2006, σ. I-1711, σκέψη 29), και της 26ης Φεβρουαρίου 2008, C-506/06, *Mayr* (Συλλογή 2008, σ. I-1017, σκέψη 43).

39 — Βλ., με αυτό το πνεύμα, τις αποφάσεις *Cadbury Schweppes* και *Cadbury Schweppes Overseas* (παραπεθείσα στην υποσημείωση 35, σκέψεις 31 έως 33), της 3ης Οκτωβρίου 2006, C-452/04, *Fidium Finanz* (Συλλογή 2006, σ. I-9521, σκέψη 34 και 44 έως 49, και της 21ης Ιανουαρίου 2010, C-311/08, *SGI* (Συλλογή 2010, σ. I-487, σκέψη 25).

40 — Βλ. τις αποφάσεις της 30ής Νοεμβρίου 1995, C-55/94, *Gebhard* (Συλλογή 1995, σ. I-4165, σκέψεις 26 και 27), και της 11ης Δεκεμβρίου 2003, C-215/01, *Schnitzer* (Συλλογή 2003, σ. I-14847, σκέψεις 28 έως 32).

41 — Βλ., με αυτό το πνεύμα, τις αποφάσεις της 8ης Μαρτίου 2001, C-397/98 και C-410/98, *Metallgesellschaft κ.λπ.* (Συλλογή 2001, σ. I-1727, σκέψεις 38 και 39), της 11ης Οκτωβρίου 2007, C-443/06, *Hollmann* (Συλλογή 2007, σ. I-8491, σκέψεις 28 και 29), και της 21ης Ιανουαρίου 2010, C-311/08, *SGI* (παραπεθείσα στην υποσημείωση 39, σκέψη 31).

απαλλαγή μικρών επιχειρήσεων, καθώς και οι αντίστοιχες εθνικές διατάξεις μεταφοράς στο εσωτερικό δίκαιο, πρέπει να ελέγχονται με γνώμονα την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών κατά το άρθρο 49ΕΚ.

εφαρμογής διαφορετικών κριτηρίων διαχωρισμού, καταλήγει στην πράξη στο ίδιο αποτέλεσμα⁴³. Τούτο συμβαίνει, μεταξύ άλλων, στην περίπτωση μέτρου στηριζόμενου στο κριτήριο της κατοικίας, καθόσον είναι δυνατό να αποβεί σε βάρος, κατά κύριο λόγο, των υπηκόων άλλων κρατών μελών, κατά το μέτρο που οι μη κάτοικοι ημεδαπής είναι συνήθως και μη ημεδαποί⁴⁴.

β) Περιορισμός της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών

77. Κατά πάγια νομολογία, το άρθρο 59 της Συνθήκης επιτάσσει όχι μόνον την εξάλειψη κάθε δυσμενούς διακρίσεως έναντι του εγκατεστημένου σε άλλο κράτος μέλος παρέχοντος υπηρεσίες λόγω της ιθαγένειάς του, αλλά και την κατάργηση κάθε περιορισμού, ακόμη και αν αυτός εφαρμόζεται αδιακρίτως τόσο στους ημεδαπούς παρέχοντες υπηρεσίες όσο και σε αυτούς των άλλων κρατών μελών, οσάκις μπορεί να παρεμποδίσει, να παρενοχλήσει ή να καταστήσει λιγότερο ελκυστικές τις δραστηριότητες του παρέχοντος υπηρεσίες όταν αυτός είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος, όπου νομίμως παρέχει ανάλογες υπηρεσίες⁴².

78. Συναφώς, το κοινοτικό δίκαιο απαγορεύει όχι μόνον τις προφανείς διακρίσεις λόγω ιθαγένειας, αλλά και κάθε μορφή συγκαλυμμένης διακρίσεως η οποία, διά της

79. Η απαγόρευση να εμποδίζονται στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών υπήκοοι κρατών μέλους μέσω δυσμενών διακρίσεων, οι οποίες συνδέονται με την ιθαγένεια ή την έδρα, ή μέσω άλλων περιορισμών δεν έχει ως αποδέκτη μόνον τα κράτη μέλη, αλλά και τον νομοθέτη της Ενώσεως, όταν αυτός, στηριζόμενος στο άρθρο 93 ΕΚ, θεσπίζει μέτρα για την εναρμόνιση των ΦΠΑ. Πράγματι, η εναρμόνιση των έμμεσων φόρων θα πρέπει να εξυπηρετεί την υλοποίηση και τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, πράγμα που περιλαμβάνει την εξάλειψη των εμποδίων στην άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών.

80. Κατά το άρθρο 24, παράγραφοι 2 και 3, της έκτης οδηγίας και το άρθρο 287, σημείο 4,

42 — Βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 3ης Οκτωβρίου 2000, C-58/98, Corsten (Συλλογή 2000, σ. I-7919, σκέψη 33), της 13ης Φεβρουαρίου 2003, C-131/01, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή 2003, σ. I-1659, σκέψη 26), και της 8ης Σεπτεμβρίου 2009, C-42/07, Liga Portuguesa de Futebol Profissional και Baw International (Συλλογή 2009, σ. I-7633, σκέψη 51).

43 — Βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 11ης Αυγούστου 1995, C-80/94, Wielockx (Συλλογή 1995, σ. I-2493, σκέψη 16), της 12ης Δεκεμβρίου 2002, C-385/00, De Groot (Συλλογή 2002, σ. I-11819, σκέψη 75), της 6ης Ιουλίου 2006, C-346/04, Conijn (Συλλογή 2006, σ. I-6137, σκέψη 15), και της 1ης Οκτωβρίου 2009, C-103/08, Gottwald (Συλλογή 2009, σ. I-9117, σκέψη 27).

44 — Αποφάσεις της 29ης Απριλίου 1999, C-224/97, Ciola (Συλλογή 1999, σ. I-2517, σκέψη 14), της 16ης Ιανουαρίου 2003, C-388/01, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή 2003, σ. I-721, σκέψη 14), και Gottwald (παρατεθείσα στην υποσημείωση 43, σκέψη 28).

σε συνδυασμό με το άρθρο 283, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112, η Δημοκρατία της Αυστρίας μπορεί να απαλλάσσει από τον ΦΠΑ μικρές επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών αντίστοιχο κατ' αξία προς 35 000 ECU, οι οποίες είναι εγκατεστημένες σ' αυτό το κράτος μέλος. Ο Αυστριακός νομοθέτης έκανε χρήση αυτής της δυνατότητας με το άρθρο 6, σημείο 27, του UStG 1994. Μη εγκατεστημένοι στην ημεδαπή υποκείμενοι στον φόρο οφείλουν αντιθέτως να αποδίδουν τον ΦΠΑ για τις πράξεις που διενεργούν στην Αυστρία, ακόμη κι όταν οι πράξεις αυτές δεν υπερβαίνουν το όριο κύκλου εργασιών που ισχύει στην Αυστρία.

81. Ορθώς η Επιτροπή παρατηρεί σχετικά ότι οι μικρές επιχειρήσεις διενεργούν κατά κανόνα πράξεις, οι οποίες είναι φορολογητέες στον τόπο της έδρας ή της κατοικίας τους. Στην περίπτωση όμως παροχής ορισμένων υπηρεσιών, όπως για παράδειγμα των εν προκειμένω πράξεων εκμισθώσεως (βλ. το άρθρο 45 της οδηγίας 2006/112), ο τόπος παροχής μπορεί να μη συμπίπτει με τον τόπο της έδρας ή της κατοικίας του παρέχοντος την υπηρεσία. Τα ίδια προβλήματα μπορούν να ανακύπτουν επίσης στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών, καθόσον ως τόπος της παροχής τους θεωρείται ο τόπος στον οποίο πράγματι παρέχεται η υπηρεσία ή ο τόπος στον οποίο ο λήπτης της υπηρεσίας έχει την έδρα του⁴⁵.

82. Η μη εφαρμογή της απαλλαγής σε παρέχοντες υπηρεσίες που δεν είναι εγκατεστημένοι στην ημεδαπή συνιστά σ' αυτές τις περιπτώσεις άνιση μεταχείριση, η οποία συνδέεται με τον τόπο της εγκαταστάσεως και, επομένως, έμμεσα, με την ιθαγένεια, διότι το κριτήριο της εγκαταστάσεως πληρούν κατ' εξοχήν οι υπήκοοι του οικείου κράτους. Αυτό σημαίνει συγχρόνως περιορισμό της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών. Πράγματι, ο περιορισμός της φοροαπαλλαγής καθιστά την παροχή υπηρεσιών εντός άλλου κράτους μέλους λιγότερο ελκυστική, δεδομένου ότι εγκατεστημένες στον τόπο της παροχής μικρές επιχειρήσεις μπορούν να προσφέρουν αφορολογηώς παρόμοια υπηρεσία και, επομένως, είτε σε χαμηλότερη τιμή είτε με μεγαλύτερο περιθώριο κέρδους απ' ό,τι μη εγκατεστημένες στην ημεδαπή επιχειρήσεις.

83. Σε αντίθεση προς τους ισχυρισμούς της Επιτροπής, οι μη εγκατεστημένες στην ημεδαπή επιχειρήσεις δεν ελαφρύνονται εν προκειμένω πλήρως από το ότι μπορούν να εκπίπτουν τον καταβληθέντα ΦΠΑ, ενώ εγκατεστημένες στην ημεδαπή μικρές επιχειρήσεις, των οποίων η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από τον φόρο, δεν έχουν δικαίωμα εκπτώσεως του καταβληθέντος ΦΠΑ (άρθρο 24, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας και άρθρο 289 της οδηγίας 2006/112). Δεδομένου ότι οι εισροές έχουν κατά κανόνα μικρότερη αξία από τις εκροές, εξακολουθεί να επιβάλλεται ΦΠΑ σε μη εγκατεστημένους στην ημεδαπή υποκείμενους στον φόρο σε σχέση με αυτή τη διαφορά αξίας. Ημεδαπές μικρές επιχειρήσεις, αντιθέτως, απαλλάσσονται πλήρως από τον φόρο. Επιπροσθέτως, μπορεί να υπάρξουν καταστάσεις, όπου ελάχιστες φορολογητέες πράξεις αντιστοιχούν

45 — Βλ. τα άρθρα 44 και 46 έως 56 της οδηγίας 2006/112.

στο προηγούμενο στάδιο επιβολής, οπότε δεν υφίσταται εκπεστέος προκαταβληθείς φόρος.

84. Αν παρά ταύτα σε ορισμένες μορφές συναλλαγών είναι ενδεχομένως ελκυστικότερο να εκπίπτει ο καταβληθείς ΦΠΑ και αντιστοίχως να γίνεται παραίτηση από την απαλλαγή φόρου για τις εκροές, τότε οι ημεδαποί μικροί επιχειρηματίες μπορούν να επιλέξουν την εφαρμογή του κανονικού καθεστώτος ΦΠΑ (βλ. το άρθρο 24, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας και το άρθρο 290 της οδηγίας 2006/112)⁴⁶. Μη εγκατεστημένοι στην ημεδαπή, αντιθέτως, δεν έχουν δυνατότητα επιλογής και υπόκεινται σε κάθε περίπτωση στο κανονικό καθεστώς.

γ) Δυνατότητα συγκρίσεως της καταστάσεως των εγκατεστημένων στην ημεδαπή με αυτή των μη εγκατεστημένων στην ημεδαπή

85. Κατά πάγια νομολογία, δυσμενής διάκριση συνίσταται στην εφαρμογή διαφορετικών κανόνων σε συγκρίσιμες καταστάσεις ή στην

εφαρμογή του ιδίου κανόνα σε διαφορετικές καταστάσεις⁴⁷.

86. Με την αφορώσα τους άμεσους φόρους νομολογία του, το Δικαστήριο έχει αναγνωρίσει ότι υφίστανται αντικειμενικές διαφορές μεταξύ της καταστάσεως των εγκατεστημένων στην ημεδαπή και αυτής των μη εγκατεστημένων στην ημεδαπή. Ως εκ τούτου, δεν συνιστά κατά κανόνα δυσμενής διάκριση το γεγονός ότι κράτος μέλος αρνείται την παροχή ορισμένων φορολογικών οφελών σε μη εγκατεστημένους στην ημεδαπή, τα οποία παρέχει σε εγκατεστημένους στην ημεδαπή⁴⁸.

87. Συναφώς, το Δικαστήριο τόνισε ότι το εισόδημα που πραγματοποιεί στο έδαφος κράτους ο μη κάτοικος ημεδαπής αποτελεί, συνήθως, τμήμα μόνον του συνολικού του εισοδήματος, το οποίο συγκεντρώνεται στον τόπο της κατοικίας του. Εξάλλου, η προσωπική φοροδοτική ικανότητα του μη κατοίκου ημεδαπής, η οποία προκύπτει από το σύνολο των εισοδημάτων του και από την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση, μπορεί να εκτιμηθεί ευκολότερα στον τόπο όπου έχει το κέντρο των προσωπικών και περιουσιακών του συμφερόντων. Ο τόπος αυτός αντιστοιχεί γενικώς στον τόπο της μόνιμης διαμονής του⁴⁹.

46 — Κατά την επ' ακροατήριου συζήτηση, η Αυστριακή Κυβέρνηση επισήμανε ότι ο ΦΠΑ επί οικοδομικών εργασιών για την ανέγερση του ακινήτου μπορεί να εκπίπτει ως φόρος εισροών από τον φόρο επί πράξεων εκμισθώσεως. Δεδομένου ότι η μίσθωση φορολογείται μόνο με μειωμένο συντελεστή, μπορεί μάλιστα να προκύψει πλεονάζων φόρος εισροών. Στην περίπτωση αποκτήσεως μιας χρησιμοποιούμενης παλαιότερης κατοικίας, δεν μπορεί εν τούτοις να υφίσταται έκπτωση φόρου εισροών.

47 — Βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker (Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψη 30), Wielockx (παραπεμπόσημα στην υποσημείωση 43, σκέψη 17), της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (Συλλογή 2006, σ. I-11673, σκέψη 46), και της 22ας Δεκεμβρίου 2008, C-282/07, Truck Center (Συλλογή 2008, σ. I-10767, σκέψη 37).

48 — Αποφάσεις Schumacker (παραπεμπόσημα στην υποσημείωση 47, σκέψεις 31 και 34), Wielockx (παραπεμπόσημα στην υποσημείωση 43, σκέψεις 17 και 18), της 12ης Ιουνίου 2003, C-234/01, Gerritse (Συλλογή 2003, σ. I-5933, σκέψη 43), της 1ης Ιουλίου 2004, C-169/03, Wallentin (Συλλογή 2004, σ. I-6443, σκέψεις 15 και 16), και της 25ης Ιανουαρίου 2007, C-329/05, Meindl (Συλλογή 2007, σ. I-1107, σκέψη 23).

49 — Αποφάσεις Schumacker (παραπεμπόσημα στην υποσημείωση 47, σκέψη 32), Gerritse (παραπεμπόσημα στην υποσημείωση 48, σκέψη 43), Wallentin (παραπεμπόσημα στην υποσημείωση 48, σκέψη 16) και Meindl (παραπεμπόσημα στην υποσημείωση 48, σκέψη 23).

88. Οι διαπιστώσεις αυτές ισχύουν κατ' αναλογία για την εν προκειμένω περίπτωση. Η απαλλαγή μικρών επιχειρήσεων από τον ΦΠΑ επιδιώκει, τουλάχιστον εν μέρει, σκοπούς παρόμοιους με ορισμένα συνδεόμενα με την προσωπική κατάσταση και τη φοροδοτική ικανότητα οφέλη, τα οποία παρέχονται σε φυσικά πρόσωπα στο πλαίσιο της φορολογήσεως του εισοδήματός τους. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις πρόκειται για απαλλαγή από τον φόρο εσόδων ή πράξεων κάτω ορισμένου ορίου με σκοπό τη μείωση της επιβαρύνσεως των υποκειμένων στον φόρο και τη βελτίωση της οικονομικής τους καταστάσεως.

89. Όπως εκτέθηκε ανωτέρω, οι πράξεις μικρών επιχειρήσεων, όπως και τα έσοδα φυσικών προσώπων, συγκεντρώνονται κατά κανόνα στον τόπο, στον οποίο αυτοί είναι εγκατεστημένοι. Επομένως, το κράτος της εγκαταστάσεως μιας μικρής επιχειρήσεως είναι καλύτερα σε θέση να εξακριβώνει τον συνολικό του κύκλο εργασιών και ενδεχομένως να προβαίνει σε επιτόπιους ελέγχους, αν ανακύπτουν αμφιβολίες ως προς την τήρηση του ορίου κύκλου εργασιών.

90. Συναφώς, πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι αυτό το όριο αφορά τον κύκλο εργασιών που πραγματοποιήθηκε καθ' όλο το φορολογικό έτος στην ημεδαπή. Επομένως, χρειάζεται μια πρόγνωση για το τρέχον έτος, λαμβανομένων υπόψη προηγούμενων χρονικών διαστημάτων. Το αν δεν υπήρξε πράγματι υπέρβαση του ορίου κύκλου εργασιών διαπιστώνεται τελικώς μόνον *ex post*. Το κράτος της εγκαταστάσεως είναι καλύτερα σε θέση

να κάνει αυτή την πρόγνωση του κύκλου εργασιών και –αν εκ των υστέρων αποδειχθεί εσφαλμένη– να προβεί στις αναγκαίες ενέργειες για τη διόρθωση της φορολογήσεως.

91. Τα πληροφοριακά στοιχεία, τα οποία έχουν στη διάθεσή τους οι φορολογικές υπηρεσίες στο πλαίσιο της φορολογήσεως του εισοδήματος ενός ημεδαπού υποκειμένου στον φόρο, μπορούν, σε συνάρτηση με την εξακρίβωση των φορολογητέων πράξεων, να είναι χρήσιμα. Μπορεί να μη εξετασθεί εδώ το κατά πόσον αυτά επιτρέπουν να συναχθεί επακριβώς το μέγεθος και η σύνθεση αυτών των πράξεων, πράγμα για το οποίο η Αυστριακή και η Γερμανική Κυβέρνηση εξέφρασαν αμφιβολίες κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση. Ορθώς, πάντως, το Συμβούλιο επισήμανε ότι η δήλωση εσόδων ορισμένου ύψους από μη μισθωτή οικονομική δραστηριότητα μπορεί εν πάση περιπτώσει να αποτελέσει αφορμή για την επανεξέταση της ιδιότητας του επιχειρηματία ως μικρού επιχειρηματία.

92. Ένα κράτος μέλος, εντός του οποίου ο μη εγκατεστημένος σ' αυτό μικρός επιχειρηματίας διενεργεί υποκείμενες στον ΦΠΑ πράξεις, μπορεί αντιθέτως να λαμβάνει γνώση της οικονομικής δραστηριότητας αυτού του υποκειμένου στον φόρο μόνον ως προς ορισμένα σημεία της, καθόσον αυτή ασκείται στο έδαφος του οικείου κράτους μέλους. Ως εκ τούτου, οι φορολογικές υπηρεσίες αυτού του κράτους δεν μπορούν να εκτιμήσουν οι ίδιες αν οι εντός ενός συγκεκριμένου φορολογικού έτους συνολικές πράξεις του παρέχοντος υπηρεσίες, που δεν είναι εγκατεστημένος σ' αυτό, παραμένουν κάτω του ορίου

που απαιτείται για να αναγνωρίζεται η ιδιότητά του ως μικρής επιχειρήσεως.

ανταποκρινόταν κάλλιστα σ' αυτόν τον χαρακτήρα του οφέλους, πλην όμως δεν καθίσταται δυνατή για τους εκτιθέμενους με την απάντηση στο πέμπτο και το έκτο ερώτημα λόγους.

93. Η Επιτροπή επισήμανε μεν τον κανονισμό 1798/2003, ο οποίος παρέχει στα κράτη μέλη διάφορες δυνατότητες για την ανταλλαγή πληροφοριών, διευκρίνισε όμως επίσης ότι η κατά το κεφάλαιο V ηλεκτρονική βάση δεδομένων που έπρεπε να δημιουργήσουν τα κράτη μέλη δεν περιέχει εν πάση περιπτώσει όλα τα στοιχεία που είναι δηλωτικά της ιδιότητας ενός επιχειρηματία ως εκμεταλλεζόμενου μικρή επιχείρηση. Ως εκ τούτου θα χρειαζόταν σε πολλές περιπτώσεις η υποβολή συνεπαγόμενων λειτουργικό κόστος αιτήσεων παροχής πληροφοριών προς το κράτος της εγκαταστάσεως.

96. Αν το κράτος υποδοχής απάλλαζε επίσης τις διενεργούμενες από μη εγκατεστημένο στην ημεδαπή πράξεις, χωρίς εν προκειμένω να λαμβάνει υπόψη τις διενεργούμενες στο κράτος της εγκαταστάσεως πράξεις, τότε το άθροισμα των σε επίπεδο Ενώσεως πράξεων θα μπορούσε να υπερβαίνει το όριο για τις μικρές επιχειρήσεις. Τελικώς, επομένως, ένας υποκείμενος στον φόρο θα μπορούσε θεωρητικά να διενεργεί, εκτός του κράτους της εγκαταστάσεώς του, ακόμη μια φορά σε κάθε άλλο κράτος μέλος απαλλασσόμενες του φόρου πράξεις. Αυτή η επέκταση του ευεργετήματος θα αντέφασκε προς τον σκοπό της άπαξ σε ορισμένο ύψος απαλλαγής των πράξεων.

94. Ακόμη κι αν υπάρχουν τρόποι, με τους οποίους το κράτος υποδοχής μπορεί να πληροφορηθεί αν ο παρέχων υπηρεσίες που δεν είναι εγκατεστημένος στην ημεδαπή θεωρείται στο κράτος της έδρας του ως μικρή επιχείρηση, η απαλλαγή των πράξεων μη εγκατεστημένων στην ημεδαπή θα αντέφασκε κατά κανόνα προς το πνεύμα και τον σκοπό του καθεστώτος μικρών επιχειρήσεων.

97. Δεδομένου επομένως ότι, όσον αφορά το σκοπό του καθεστώτος, εγκατεστημένοι στην ημεδαπή και μη εγκατεστημένοι στην ημεδαπή υποκείμενοι στον φόρο δεν βρίσκονται κατά κανόνα σε όμοια κατάσταση, η παροχή της απαλλαγής των μικρών επιχειρήσεων μόνο στην πρώτη από αυτές τις κατηγορίες δεν συνιστά δυσμενή διάκριση.

95. Η απαλλαγή θα πρέπει να αποτελεί όφελος, του οποίου κάθε μικρή επιχείρηση – όπως στην περίπτωση ενός απαλλασσόμενου από τον φόρο εισοδήματος βασικού ποσού – δικαιούται μόνον άπαξ σε ορισμένο ύψος. Η λήψη υπόψη των διενεργούμενων σε επίπεδο Ενώσεως πράξεων για τον καθορισμό της ιδιότητας της μικρής επιχείρησης θα

98. Το Δικαστήριο έχει πάντως κρίνει με τη σχετική με τους άμεσους φόρους νομολογία του ότι η κατάσταση εγκατεστημένων στην ημεδαπή και μη εγκατεστημένων στην ημεδαπή είναι εντούτοις κατ' εξαίρεση συγκρίσιμη, όταν δηλαδή ο μη εγκατεστημένος στην ημεδαπή δεν πραγματοποιεί αξιο λόγου εισόδημα στο κράτος της κατοικίας του και αντλεί το σημαντικότερο μέρος των

φορολογητέων εσόδων του από δραστηριότητα που ασκεί στο κράτος απασχολήσεως. Τότε το κράτος κατοικίας δεν είναι σε θέση να του παράσχει τα οφέλη που απορρέουν από την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση⁵⁰.

99. Προκειμένου περί μη κατοίκου ημεδαπής ο οποίος πραγματοποιεί το σημαντικότερο μέρος των εισοδημάτων του σε άλλο κράτος μέλος, και όχι στο κράτος της κατοικίας του, η δυσμενής διάκριση συνίσταται στο ότι η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του εν λόγω μη κατοίκου ημεδαπής δεν λαμβάνεται υπόψη ούτε στο κράτος κατοικίας ούτε στο κράτος απασχολήσεως⁵¹.

100. Σε μια τέτοια κατάσταση βρίσκεται και η Schmelz. Δεν επιδίδεται σε καμία υπαγόμενη στον ΦΠΑ δραστηριότητα εντός του κράτους της κατοικίας της και επομένως δεν αντλεί εκεί όφελος από την απαλλαγή. Αντιθέτως, διενεργεί μόνο στην Αυστρία φορολογητέες πράξεις μέσω της εκμισθώσεως της κείμενης εκεί κατοικίας. Οι αυστριακές φορολογικές υπηρεσίες δεν τη θεωρούν όμως ως εκμεταλλευόμενη μικρή επιχείρηση εγκατεστημένη στην ημεδαπή και ως εκ τούτου υπάγουν στον ΦΠΑ τις εν λόγω πράξεις.

50 — Βλ. τις αποφάσεις Schumacker, (παραπεθείσα στην υποσημείωση 47, σκέψη 36), De Groot (παραπεθείσα στην υποσημείωση 43, σκέψη 89) και Wallentin (παραπεθείσα στην υποσημείωση 48, σκέψη 17).

51 — Αποφάσεις Schumacker (παραπεθείσα στην υποσημείωση 47, σκέψη 38), Wielockx (παραπεθείσα στην υποσημείωση 43, σκέψεις 20 έως 22) και Wallentin (παραπεθείσα στην υποσημείωση 48, σκέψη 17).

101. Αυτό έχει ως συνέπεια άνιση μεταχείριση σε σχέση με τις συνήθεις μικρές επιχειρήσεις, οι οποίες διενεργούν το ουσιαστικό μέρος των πράξεών τους στον τόπο της κατοικίας ή της έδρας τους και επομένως μπορούν εκεί να ασκούν οικονομική δραστηριότητα σε ορισμένη έκταση, χωρίς να οφείλουν να καταβάλουν φόρο κύκλου εργασιών. Η Schmelz, αντιθέτως, σε κανένα κράτος δεν απολαύει του καθεστώτος μικρών επιχειρηματιών, μολονότι οι πράξεις της συγκεντρώνονται επίσης σε ένα κράτος μέλος και παραμένουν εκεί κάτω του βασικού ορίου. Η άνιση αυτή μεταχείριση έχει ως συνέπεια περιορισμό στην άσκηση της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών.

δ) Δικαιολόγηση

102. Περιορισμός της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών δεν μπορεί να γίνει δεκτός παρά μόνον αν με αυτόν επιδιώκεται θεμιτός σκοπός συμβατός προς τη Συνθήκη και δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος⁵².

103. Ο περιορισμός της απαλλαγής σε ημεδαπούς μικρούς επιχειρηματίες σκοπό έχει να εξασφαλίζεται ότι κάθε μικρός επιχειρηματίας απολαύει του ευεργετήματος μόνον άπαξ και μάλιστα στον τόπο, όπου συγκεντρώνεται η οικονομική του δραστηριότητα. Θα πρέπει, χωρίς υπέρμετρο λειτουργικό κόστος

52 — Βλ. τις αποφάσεις της 5ης Ιουνίου 1997, C-398/95, SETTG (Συλλογή 1997, σ. I-3091, σκέψη 21), της 18ης Δεκεμβρίου 2007, C-341/05, Laval un Parteneri (Συλλογή 2007, σ. I-11767, σκέψη 101), και την απόφαση της 4ης Δεκεμβρίου 2008, C-330/07, Jobra (Συλλογή 2008, σ. I-9099, σκέψη 27).

της διοικήσεως, να αποκλείει το ενδεχόμενο μια επιχείρηση να τυγχάνει πλειστάκις της απαλλαγής.

104. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι στους επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, δυνάμενους να δικαιολογήσουν περιορισμό στην άσκηση των ελευθεριών κυκλοφορίας που εγγυάται η Συνθήκη ΕΚ, περιλαμβάνεται η ανάγκη διασφάλισης της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων⁵³.

105. Εντούτοις, υπενθυμίζεται ότι, ανεξαρτήτως της υπάρξεως θεμιτού σκοπού από τη σκοπιά του δικαίου της Ενώσεως, προϋπόθεση για να δικαιολογηθεί ένας περιορισμός των θεμελιωδών ελευθεριών τις οποίες εγγυάται η Συνθήκη ΕΚ αποτελεί ότι το επίμαχο μέτρο είναι κατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και δεν υπερβαίνει τα αναγκαία για την επίτευξη του σκοπού αυτού όρια⁵⁴.

106. Επιπλέον, η εθνική νομοθεσία είναι κατάλληλη για την επίτευξη του προβαλλόμενου σκοπού μόνον αν αποσκοπεί πράγματι στην επίτευξη του με συνέπεια και συστηματικότητα⁵⁵.

107. Το καθεστώς μικρών επιχειρήσεων δεν ανταποκρίνεται σ' αυτούς τους όρους, όταν επιχείρηση που βρίσκεται στην ιδιαίτερη κατάσταση της Schmelz δεν μπορεί τελικά σε κανένα κράτος μέλος να αντλήσει όφελος από την απαλλαγή, μολονότι διενεργεί πράξεις σε ένα μόνο κράτος μέλος, ιδίως μέσω εκμισθώσεως ενός κειμένου εκεί ακινήτου, αυτές δε οι πράξεις δεν υπερβαίνουν το όριο που απαιτείται για να αναγνωρίζεται η ιδιότητα μιας επιχείρησης ως μικρής επιχειρήσεως.

108. Ο αποκλεισμός της απαλλαγής θα υπερέβαινε επίσης το μέτρο που απαιτείται για λόγους φορολογικού ελέγχου σε μια περίπτωση, όπου το ευεργέτημα θα έπρεπε προφανώς, κατά το πνεύμα και τον σκοπό του, να έχει εφαρμογή, στον δε υποκείμενο στον φόρο δεν παρέχεται καμία δυνατότητα να αποδείξει ότι διενεργεί φορολογητέες πράξεις μόνο στο οικείο κράτος μέλος.

ε) Δυνατότητα ερμηνείας που διαφυλάσσει το κύρος της νομικής πράξεως

109. Κατά πάγια νομολογία, μια νομική πράξη της Ενώσεως πρέπει εντούτοις να ερμηνεύεται, στο μέτρο του δυνατού, κατά τρόπο ώστε να μη θίγεται το κύρος της⁵⁶. Συναφώς, κάθε κοινοτική πράξη πρέπει να ερμηνεύεται

53 — Βλ. την απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2007, C101/05, A (Συλλογή 2007, σ. I-11531, σκέψη 55), και της 11ης Ιουνίου 2009, C-155/08 και C-157/08, Passenheim-van Schoot (Συλλογή 2009, σ. I-5093, σκέψη 45).

54 — Βλ. τις αποφάσεις Passenheim-van Schoot (παράθεσις στην υποσημείωση 53, σκέψη 47), της 17ης Νοεμβρίου 2009, C-169/08, Presidente del Consiglio dei Ministri (Συλλογή 2009, σ. I-10821, σκέψη 42), και της 11ης Μαρτίου 2010, C-384/08, Attanasio Group (Συλλογή 2010, σ. I-2055, σκέψη 51).

55 — Βλ. τις αποφάσεις της 10ης Μαρτίου 2009, C-169/07, Hartlauer (Συλλογή 2009, σ. I-1721, σκέψη 55), Presidente del Consiglio dei Ministri, (παράθεσις στην υποσημείωση 54, σκέψη 42) και Attanasio Group (παράθεσις στην υποσημείωση 54, σκέψη 51).

56 — Βλ. τις αποφάσεις της 4ης Οκτωβρίου 2001, C-403/99, Ιταλία κατά Επιτροπής (Συλλογή 2001, σ. I-6883, σκέψη 37), της 26ης Ιουνίου 2007, C-305/05, Ordre des barreaux francophones et germanophone κ.λπ. (Συλλογή 2007, σ. I-5305, σκέψη 28), της 19ης Νοεμβρίου 2009, C 402/07 και C 432/07, Sturgeon κ.λπ. (Συλλογή 2009, σ. I-10923, σκέψη 47).

σύμφωνα με το σύνολο του πρωτογενούς δικαίου, στο οποίο συγκαταλέγονται ειδικότερα οι θεμελιώδεις ελευθερίες, οι οποίες απαγορεύουν μια κατά τρόπο λιγότερο ευνοϊκό αντιμετώπιση καταστάσεων με διασυνοριακό χαρακτήρα σε σχέση με αμιγώς εσωτερικές καταστάσεις, εκτός αν η διαφοροποίηση δικαιολογείται αντικειμενικώς⁵⁷.

παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112 είναι έννοια του δικαίου της Ενώσεως, η οποία πρέπει να ερμηνεύεται αυτοτελώς.

110. Επομένως, πρέπει να εξετασθεί αν η λιγότερο ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση ενός υποκειμένου στον φόρο, όπως στην περίπτωση της Schmelz, προκύπτει δεσμευτικώς από τις οδηγίες ή αν θα ήταν δυνατή μια διαφυλάσσουσα το κύρος της νομικής πράξεως ερμηνεία του άρθρου 24, παράγραφος 3, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας και του άρθρου 283, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112.

111. Συναφώς, η Γερμανική Κυβέρνηση υποστήριξε την άποψη ότι κατά ευρεία ερμηνεία της έννοιας της εγκαταστάσεως, η Schmelz θα μπορούσε να θεωρηθεί ως υποκείμενη στον φόρο που είναι εγκατεστημένη στην Αυστρία.

112. Εν προκειμένω, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η έννοια της εγκαταστάσεως κατά το άρθρο 24, παράγραφος 3, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας και το άρθρο 283,

113. «Εγκατάσταση» προϋποθέτει κατ' ανάγκη, σύμφωνα με τη γραμματική έννοια του όρου, ότι ένα πρόσωπο έχει ένα διαρκές και μόνιμο στοιχείο αναφοράς στο οικείο κράτος μέλος. Επομένως, μια με βάση το γράμμα ερμηνεία θα επέτρεπε κάλλιστα να θεωρηθεί ο κύριος ενός ακινήτου ως υποκείμενος στον φόρο που είναι εγκατεστημένος στην ημεδαπή, ακόμη κι αν δεν χρησιμοποιεί ο ίδιος σαν κατοικία αυτό το ακίνητο. Συναφώς, πρέπει να τονισθεί ότι οι οδηγίες δεν χρησιμοποιούν πράγματι τους όρους «τόπος κατοικίας» ή «έδρα», αλλά την έννοια της εγκαταστάσεως, η οποία επιτρέπει μια ευρύτερη ερμηνεία απ' ό,τι οι προηγούμενοι *termini technici*.

114. Αυτή η ερμηνεία της έννοιας της εγκαταστάσεως δεν εμποδίζεται από την ανωτέρω διαπίστωση ότι η εκμίσθωση μιας κατοικίας εντός άλλου κράτους μέλους δεν μπορεί στην εν προκειμένω περίπτωση να χαρακτηριστεί ως άσκηση του δικαιώματος της ελεύθερης εγκαταστάσεως. Πράγματι, οι έννοιες της εγκαταστάσεως κατά το άρθρο 43 ΕΚ και της εγκαταστάσεως κατά το άρθρο 24, παράγραφος 3, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας και το άρθρο 283, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112 υφίστανται σε ένα τελείως διαφορετικό ρυθμιστικό πλαίσιο.

57 — Βλ., με αυτό το πνεύμα, σε σχέση με τη γενική αρχή της ίσης μεταχειρίσεως, τις αποφάσεις της 14ης Δεκεμβρίου 2004, C-210/03, *Swedish Match* (Συλλογή 2004, σ. I-11893, σκέψη 70), της 10ης Ιανουαρίου 2006, C-344/04, *IATA και ELFAA* (Συλλογή 2006, σ. I-403, σκέψη 95), και *Sturgeon* κ.λπ. (παραπεμπείσα στην υποσημείωση 56, σκέψη 48).

στ) Επί μέρους συμπέρασμα

115. Επομένως, η οδηγία μπορεί να ερμηνευθεί κατά τέτοιο τρόπο, ώστε η φορολογική μεταχείριση των πράξεων ενός επιχειρηματία, όπως είναι η Schmelz, να μη συνεπάγεται προσβολή του δικαιώματος της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών. Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξετάσει αν οι αυστριακές διατάξεις μεταφοράς στο εσωτερικό δίκαιο επιτρέπουν αντίστοιχη ερμηνεία συμβατή προς το δίκαιο της Ενώσεως. Αν αυτό δεν είναι δυνατό, θα πρέπει αυτές να μείνουν ανεφάρμοστες, καθόσον αποκλείουν έναν υποκείμενο στον φόρο, όπως είναι η Schmelz, από την απαλλαγή κατά τις διατάξεις των μικρών επιχειρήσεων.

116. Κατά συνέπεια, στο πρώτο και στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι κατ' ερμηνεία της έννοιας του υποκειμένου στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας κατά το άρθρο 24, παράγραφος 3, τρίτο εδάφιο, της έκτης

οδηγίας και κατά το άρθρο 283, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112, δεν εμπίπτει σ' αυτή την έννοια ο επιχειρηματίας, ο οποίος διενεργεί αποκλειστικώς στο οικείο κράτος πράξεις υποκείμενες στον ΦΠΑ, ιδίως δε μέσω εκμισθώσεως ανήκουσας στην κυριότητά του κατοικίας, αυτές δε οι πράξεις βρίσκονται κάτω του ορίου που απαιτείται για την απαλλαγή μικρών επιχειρηματιών σ' αυτό το κράτος. Καθόσον οι εν λόγω διατάξεις ερμηνευθούν κατ' αυτή την έννοια, δεν προκύπτει από την εξέταση των προδικαστικών ερωτημάτων κανένα στοιχείο ικανό να επηρεάσει το κύρος τους.

4. Επί του τρίτου και του τέταρτου προδικαστικού ερωτήματος

117. Ενόψει της απαντήσεως στο πρώτο και στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα παρέλκει η απάντηση στο τρίτο και στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα.

V — Πρόταση

118. Τελικώς, προτείνω να δοθεί στα προδικαστικά ερωτήματα του Unabhängiger Finanzsenat Wien η ακόλουθη απάντηση:

«1) Ως ετήσιος κύκλος εργασιών

- κατά το άρθρο 24 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, ως έχει κατά την οδηγία 92/111/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 1992, σε συνδυασμό με το παράρτημα XV –κατάλογος που προβλέπεται στο άρθρο 151 της Πράξεως Προσχωρήσεως– ΙΧ. Φόροι, σημείο 2, στοιχείο γ της Πράξεως Προσχωρήσεως του 1994, και
- κατά το άρθρο 287 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας,

νοείται το άθροισμα των πράξεων που διενεργεί ο υποκείμενος στον φόρο εντός ενός έτους στο κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος.

- 2) Κατ'ερμηνεία της έννοιας του υποκειμένου στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας κατά το άρθρο 24, παράγραφος 3, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας και κατά το άρθρο 283, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112, δεν εμπίπτει σ' αυτή την έννοια ο επιχειρηματίας, ο οποίος διενεργεί αποκλειστικώς στο οικείο κράτος πράξεις υποκείμενες στον ΦΠΑ, ιδίως δε μέσω εκμισθώσεως ανήκουσας στην κυριότητά του κατοικίας, αυτές δε οι πράξεις βρίσκονται κάτω του ορίου που απαιτείται για την απαλλαγή μικρών επιχειρηματιών σ' αυτό το κράτος.

Καθόσον οι εν λόγω διατάξεις ερμηνευθούν κατ' αυτή την έννοια, δεν προκύπτει από την εξέταση των προδικαστικών ερωτημάτων κανένα στοιχείο ικανό να επηρεάσει το κύρος τους.»