

## SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 17. junija 2010<sup>1</sup>

### I – Uvod

1. *De minimis non curat lex* pravijo latinski pravni pregovor in tudi Šesta direktiva o davku na dodano vrednost<sup>2</sup> ter Direktiva o sistemu davka na dodano vrednost 2006/112/ES<sup>3</sup>, ki je medtem nadomestila Šesto direktivo. Direktivi državam članicam omogočata, da priznajo oprostitev DDV malim podjetjem, katerih letni promet ne preseže določenega zneska.

2. Ta oprostitev pa je izključena, če prometa ne ustvarijo gospodarski subjekti, ki imajo sedež v državi članici. Sekundarno pravo Skupnosti torej izrecno določa različno obravnavanje davčnih zavezancev na podlagi sedeža.

3. I. Schmelz, pritožnica v sporu o glavni stvari, v Avstriji ustvarja promet iz dajanja stanovanja v najem, ki je manjši od mejne

1 – Jezik izvirnika: nemščina.

2 – Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1; v nadaljevanju: Šesta direktiva).

3 – Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1; v nadaljevanju: Direktiva 2006/112).

vrednosti za oprostitev malih podjetij. Kljub temu ji Avstrija ne priznava oprostitve DDV, ker ne živi na njenem ozemlju. Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien se sprašuje, ali so ustrezne določbe direktiv in nacionalna zakonodaja za prenos skladne s temeljnimi svoboščinami in splošnim načelom enakopravnosti. Državam članicam udeleženkam postopka pred Sodiščem, Svetu in Komisiji se različno obravnavanje načeloma zdi dopustno. Poseg v temeljne svoboščine, ki je morebitna posledica tega, naj bi bil upravičen, da se zagotovi učinkovit davčni nadzor oziroma prepreči nevarnost zlorab.

### II – Pravni okvir

#### A – Pravo Skupnosti

– Davčno obravnavanje dohodkov od najemnin

4. Skladno s členom 13(B)(b) Šeste direktive je lizing ali dajanje v najem nepremičnin

oproščeno DDV. Republikli Avstriji pa je bilo z Aktom o pristopu<sup>4</sup> dovoljeno za dajanje v najem nepremičnin za stanovanjsko rabo do 31. decembra 1998 uporabljati nižjo stopnjo davka. Veljavnost te določbe je bila s členom 28(2)(j) Šeste direktive, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2000/17/ES<sup>5</sup>, do nadaljnje podaljšana, določba pa je bila prevzeta v člen 117(2) Direktive 2006/112.

ali strukture, imajo izbiro, da pod takšnimi pogoji in s takšnimi omejitvami, kot jih lahko določijo, vendar s pogojem posvetovanj iz člena 29, uporabljajo poenostavljene postopke, kot so pavšalne ureditve za obračunavanje in pobiranje davka, če to ne vodi k zmanjšanju davka.

– Posebna ureditev za mala podjetja

5. Navezujoč se na Drugo direktivo o davku na dodano vrednost<sup>6</sup> je bilo državam članicam skladno s členom 24 Šeste direktive dovoljeno uporabljati posebno ureditev za mala podjetja (v nadaljevanju tudi: ureditev za mala podjetja). Določba se glasi:

2. Do datuma, ki ga na predlog Komisije soglasno določi Svet, ki pa ne sme biti kasnejši od datuma, na katerega se odpravi obračunavanje davka pri uvozu in odpustitev davka pri izvozu v trgovini med državami članicami:

(a) države članice, ki so uporabile izbiro iz člena 14 Druge direktive Sveta z dne 11. aprila 1967 o uvedbi oprostitev ali progresivne davčne olajšave, lahko še naprej uporabljajo oprostitve in olajšave ter postopke za njihovo uporabo, če so v skladu s sistemom davka na dodano vrednost.

„1. Države članice, ki bi pri uporabi splošne davčne ureditve za mala podjetja lahko naletele na težave zaradi njihovih dejavnosti

4 – Akt o pogojih pristopa Kraljevine Norveške, Republike Avstrije, Republike Finske in Kraljevine Švedske in prilagoditvah Pogodb, na katerih temelji Evropska unija, Priloga XV – Seznam iz člena 151 Akta o pristopu – IX. Obdavečitev, 2(e) (UL 1994, C 241, str. 21).

5 – Direktiva Sveta 2000/17/ES z dne 30. marca 2000 o spremembi Direktive 77/388/EGS o skupnem sistemu davka na dodano vrednost – prehodne določbe, ki se dovolijo Republikli Avstriji in Portugalski republikli (UL L 84, str. 24).

6 – Druga direktiva Sveta 67/228/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Strukture in postopki za uporabo skupnega sistema davka na dodano vrednost (UL 71, str. 1303).

Tiste države članice, ki uporabljajo oprostitve davka za davčne zavezance, katerih letni promet je manjši od protivrednosti 5000 evropskih obračunskih enot v nacionalni valuti po menjalnem tečaju na dan sprejetja te direktive, lahko povečajo veljavno oprostitve do 5000 evropskih obračunskih enot.

Države članice, ki uporabljajo progresivno davčno olajšavo, ne smejo niti povečati zgornje meje progresivnih davčnih olajšav niti odobriti ugodnejših pogojev za odobravanje te olajšave;

Države članice lahko določene transakcije izvzamejo iz ureditve iz odstavka 2. Določbe odstavka 2 se v nobenem primeru ne uporabljajo za transakcije iz člena 4(3).

- (b) države članice, ki niso uporabile te izbire, lahko odobrijo oprostitev davka davčnim zavezancem, katerih letni promet je največ enak protivrednosti 5000 evropskih obračunskih enot v nacionalni valuti po menjalnem tečaju na dan sprejetja te direktive; če je ustrezno, lahko odobrijo progresivno davčno olajšavo davčnim zavezancem, katerih letni promet presega zgornjo mejo, ki jo za uporabo oprostitve določijo države članice;

4. Promet, ki je osnova za uporabo določb odstavka 2, obsega znesek dobavljenega blaga in storitev, kakor so opredeljene v členih 5 in 6, brez davka na dodano vrednost v obsegu, kot so obdavčene, vključujoč oproščene transakcije z vračilom davka, plačanega predhodno v skladu s členom 28(2), in znesek transakcij, ki so oproščene v skladu s členom 15, znesek nepremičninskih transakcij, finančnih transakcij iz člena 13B(d) ter zavarovalnih storitev, razen če so te transakcije pomožne transakcije.

- (c) države članice, ki uporabljajo oprostitev davka za davčne zavezance, katerih letni promet je enak ali višji od protivrednosti 5000 evropskih obračunskih enot v nacionalni valuti po menjalnem tečaju na dan sprejetja te direktive, lahko ta znesek povečajo, da ohranijo njegovo realno vrednost.

Pri izračunu prometa pa se ne upošteva odčitavev opredmetenih ali neopredmetenih osnovnih sredstev podjetja.

5. Davčni zavezanci, oproščeni davka, nimajo pravice do odbitka davka v skladu z določbami člena 17 niti ne smejo davka izkazovati na svojih računih ali na drugih dokumentih, ki se priznavajo kot račun.

3. Pojma oprostitev in progresivna davčna olajšava se uporabljata za dobavo blaga in storitev malih podjetij.

6. Davčni zavezanci, upravičeni do oprostitve davka, se lahko odločijo za splošno ureditev davka na dodano vrednost ali za

poenostavljene postopke iz odstavka 1. V tem primeru imajo pravico do vsakršne progresivne davčne olajšave, ki jo lahko določa nacionalna zakonodaja.

Skupnosti na tem področju oprosti DDV davčne zavezance, katerih letni promet je manjši od protivrednosti 35.000 evropskih obračunskih enot v nacionalni valuti.“

[...]“

6. Z Direktivo 92/111/EGS<sup>7</sup> je bil v Šesto direktivo vključen člen 28(i). S to določbo je bil členu 24(3) Šeste direktive dodan ta pododstavek:

8. Določbe člena 24 in člena 24(a), s katerim je bila v Šesto direktivo uvedena zgornja meja prometa, so bile z nekaterimi redakcijskimi spremembami kot členi od 281 do 294 prevzete v Direktivo 2006/112. Zadevne določbe te direktive se glasijo:

„Člen 282

„V vsakem primeru se za dobave novih prevoznih sredstev, ki se opravijo pod pogoji iz člena 28c(A), ter dobave blaga in storitev, ki jih opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju države, izključijo iz oprostitev davka v skladu z odstavkom 2.“

Oprostitev in progresivne davčne olajšave, predvidene v tem oddelku, se uporabljajo za dobavo blaga in storitev malih podjetij.

Člen 283

7. Za Republiko Avstrijo skladno s Prilogo XV – Seznam iz člena 151 Akta o pristopu – Naslov IX. Obdavčitev, 2(c) Akta o pristopu<sup>8</sup> velja:

1. Iz postopkov, predvidenih v tem oddelku, so izvzete naslednje transakcije:

[...]

„Republika Avstrija lahko pri uporabi člena 24 od (2) do (6) do sprejetja predpisov

(c) dobave blaga in storitev, ki jih opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v državi članici, v kateri je dolgovan DDV.

7 – Direktiva Sveta 92/111/EGS z dne 14. decembra 1992 (UL L 384, str. 47).

8 – Navedena v opombi 4.

(Členi od 284 do 286 se nanašajo na države, ki so pristopile k Evropski skupnosti pred 1. januarjem 1978, in so v bistvu skladni s členom 24(2) Šeste direktive.)

(2) znesek transakcij, ki so oproščene s pravico do odbitka DDV, plačanega v predhodni fazi na podlagi člena 110 ali 111, člena 125(1), člena 127 ali člena 128(1);

#### Člen 287

Države članice, ki so pristopile po 1. januarju 1978, lahko oprostijo davčne zavezance, katerih letni promet ne presega protivrednosti naslednjih zneskov v nacionalni valuti po menjalnem tečaju na dan njihovega pristopa:

(3) znesek transakcij, ki so oproščene na podlagi členov od 146 do 149 in členov 151, 152 ali 153;

[...]

(4) znesek transakcij z nepremičninami, finančnih transakcij iz točk od (b) do (g) člena 135(1) in zavarovalnih storitev, razen če so te transakcije postranske transakcije.

4. Avstrija: 35.000 ECU;

[...]

Pri izračunu prometa pa se ne upošteva od-tujitev opredmetenih ali neopredmetenih osnovnih sredstev podjetja.

#### Člen 288

Promet, ki je osnova za uporabo postopkov iz tega oddelka, obsega naslednje zneske brez DDV:

(1) znesek dobav blaga in storitev, kolikor so ti obdavčeni;

#### Člen 289

Davčni zavezanci, oproščeni DDV, nimajo pravice do odbitka DDV v skladu s členi od 167 do 171 in členi od 173 do 177 niti ga ne smejo izkazovati na svojih računih.

## Člen 290

transakcij, vključno z odtujitvami osnovnih sredstev podjetja, ne upošteva. Enkratna prekoračitev zgornje meje prometa za 15% ali manj v obdobju petih koledarskih let se sprejema [...]"

Davčni zavezanci, upravičeni do oprostitve DDV, se lahko odločijo za splošno ureditev DDV ali za poenostavljene postopke iz člena 281. V tem primeru imajo pravico do vsakršne progresivne davčne olajšave, ki jo lahko določa nacionalna zakonodaja.“

11. Člen 6(3) UStG 1994 določa:

## B – Nacionalno pravo

9. Skladno s členom 6(1)(16) UStG 1994, v različici, ki se uporablja v postopku v glavni stvari, je lizing ali dajanje v najem nepremičnin načeloma oproščeno prometnega davka. Oproščeno pa ni dajanje v najem (dajanje v zakup) nepremičnin za stanovanjsko rabo.

„Podjetnik, čigar transakcije so oproščene skladno s členom 6(1)(27), lahko do pravno-močnosti odločbe finančnemu uradu predloži pisno izjavo, da se odpoveduje uporabi člena 6(1)(27). Izjava podjetnika zavezuje vsaj za pet koledarskih let. Prekliče se lahko samo z učinkom od začetka koledarskega leta. Preklicati jo je treba najpozneje do izteka prvega koledarskega meseca po začetku navedenega koledarskega leta.“

10. Skladno s členom 6(1)(27) UStG 1994 so oproščene še:

### III – Dejansko stanje in vprašanja za predhodno odločanje

„[T]ransakcije malih podjetnikov. Mali podjetnik je podjetnik, ki ima stalno prebivališče ali sedež na ozemlju države in njegove transakcije skladno s členom 1(1)(1) in (2) v obdobju napovedi ne presegajo 22.000 EUR (različica do leta 2006, od leta 2007 30.000 EUR). Pri tej zgornji meji prometa se dobav iz pomožnih

12. I. Schmelz je nemška državljanka in ima stalno prebivališče v Nemčiji. Je lastnica

stanovanja v Avstriji, ki ga daje v najem za mesečno najemnino 330 EUR, ki ne vključuje stroškov. Na najemnino ne obračunava prometnega davka.

13. Avstrijski finančni organi so za dohodka od najemnin po odbitku DDV, plačanega v predhodni fazi, za leti 2006 in 2007 določili prometni davek v višini 334,93 EUR oziroma 316,15 EUR. I. Schmelz po svojih podatkih v spornih letih ni ustvarila drugega prometa na ozemlju Skupnosti.<sup>9</sup>

14. Ker je I. Schmelz menila, da ji na podlagi ureditve za mala podjetja ni treba plačati prometnega davka, je zoper odločbe vložila pritožbo pri Unabhängiger Finanzsenat, ki je Sodišču s sklepom z dne 4. marca 2009 v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali besedilo ‚dobave blaga in storitev, ki jih opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju države‘ iz členov 24(3) in 28i Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih

davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero v različici točke 21 Direktive Sveta 92/111/EGS z dne 14. decembra 1992 ter v ureditvi, s katero je bila ta določba prenesena v nacionalno pravo, kršijo Pogodbo ES, zlasti načelo prepovedi diskriminacije (člen 12 ES), svobodo ustanavljanja (člen 43 ES in naslednji), svobodo opravljanja storitev (člen 49 ES in naslednji) ali temeljne pravice prava Skupnosti (načelo enakosti, ki je temeljno načelo prava Skupnosti), ker so zaradi določbe državljanji Unije, ki niso rezidenti zadevne države, izključeni iz oprostitve davka iz člena 24(2) Šeste direktive (posebna ureditev za mala podjetja), medtem ko imajo državljanji Unije, ki so rezidenti zadevne države, pravico do te davčne oprostitve, če zadevna država članica v skladu z Direktivo priznava oprostitve davka za mala podjetnike?

<sup>9</sup> – To izhaja iz naknadnega obvestila predložitvenega sodišča z dne 17. marca 2009.

2. Ali besedilo ‚dobave blaga in storitev, ki jih opravi davčni zavezanec, ki nima

sedeža v državi članici, v kateri je dolgovan DDV, iz člena 283(1)(c) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost in ureditev, s katero je bila ta določba prenesena v nacionalno pravo, kršita Pogodbo ES, zlasti prepoved diskriminacije (člen 12 ES), svobodo ustanavljanja (člen 43 ES in naslednji), svobodo opravljanja storitev (člen 49 ES in naslednji) ali temeljne pravice prava Skupnosti (načelo enakosti, ki je temeljno načelo prava Skupnosti), ker so zaradi določbe državljanji Unije, ki niso rezidenti zadevne države, izključeni iz oprostitve davka iz člena 282 in naslednjih Direktive (posebna ureditev za mala podjetja), medtem ko imajo državljanji Unije, ki so rezidenti zadevne države, pravico do te davčne oprostitve, če zadevna država članica v skladu z Direktivo priznava oprostitve davka za male podjetnike?

nima sedeža na ozemlju države, iz členov 24(3) in 28i Šeste Direktive v smislu člena 234(b) ES ni veljavno?

4. Če je odgovor na drugo vprašanje pritrديلen: Ali besedilo ‚dobave blaga in storitev, ki jih opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v državi članici, v kateri je dolgovan DDV, iz člena 283(1)(c) Direktive o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v smislu člena 234(b) ES ni veljavno?
  
  5. Če je odgovor na tretje vprašanje pritrديلen: Ali je pojem ‚letni promet‘ v smislu Priloge XV k Pogodbi med Kraljevino Belgijo, Kraljevino Dansko, Zvezno republiko Nemčijo, Helensko republiko, Kraljevino Španijo, Francosko republiko, Irsko, Italijansko republiko, Velikim vojvodstvom Luksemburg, Kraljevino Nizozemsko, Portugalsko republiko, Združenim kraljestvom Velika Britanija in Severna Irsko (države članice Evropske unije) in Kraljevino Norveško, Republiko Avstrijo, Republiko Finsko, Kraljevino Švedsko o pristopu Kraljevine Norveške, Republike Avstrije, Republike Finske
3. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrديلen: Ali besedilo ‚dobave blaga in storitev, ki jih opravi davčni zavezanec, ki



in Kraljevine Švedske k Evropski uniji, Naslov IX. Obdavčitev, (2)(c) oziroma člena 24 Šeste Direktive treba razlagati tako, da gre za promet, ustvarjen v enem letu v zadevni državi članici, v kateri se uporablja ureditev za male podjetnike, ali za promet podjetnika, ki je bil ustvarjen v enem letu na celotnem območju Skupnosti?

#### IV – Pravna presoja

##### *A – Dopustnost predloga za sprejetje predhodne odločbe*

6. Če je odgovor na četrto vprašanje pritrdilen: Ali je pojem ‚letni promet‘ v smislu člena 287 Direktive o skupnem sistemu davka na dodano vrednost treba razlagati tako, da gre za promet, ustvarjen v enem letu v zadevni državi članici, v kateri se uporablja ureditev za male podjetnike, ali za promet podjetnika, ki je bil ustvarjen v enem letu na celotnem območju Skupnosti?“

16. Svet sprašuje, ali je predlog za sprejetje predhodne odločbe dopusten. Predložitveno sodišče je šele naknadno ugotovilo, da I. Schmelz na ozemlju Skupnosti ni ustvarila nobenega drugega prometa kot sporni promet iz dajanja v najem, ki ga je ustvarila v Avstriji. Če bi imelo te informacije že ob predložitvi odločbe, bi morda lahko opustilo predložitev, ker je I. Schmelz v teh okoliščinah treba obravnavati kot davčno zavezanko s sedežem v Avstriji.

15. Postopka so se udeležili avstrijska, nemška in grška vlada ter Svet Evropske unije in Evropska komisija, pri čemer je grška vlada predložila samo pisno stališče, nemška vlada pa je stališče izrazila samo ustno.

17. V zvezi s tem je treba opozoriti, da v okviru postopka, določenega v členu 234 ES, le nacionalni sodnik, ki odloča o sporu in mora prevzeti odgovornost za sodno odločitev, presodi, ob upoštevanju posebnosti zadeve, o potrebi po izdaji predhodne odločbe, da bi lahko izdal sodbo, in o ustreznosti vprašanj, ki jih predlaga Sodišču. Kadar se predložena

vprašanja nanašajo na razlago prava Unije, je Sodišče načeloma dolžno odločiti.<sup>10</sup>

18. Tako lahko Sodišče predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo nacionalno sodišče, zavrne le, če je očitno, da zahtevana razlaga prava Unije ni povezana z dejanskim stanjem ali s predmetom spora v postopku v glavni stvari, če je problem hipotetičen ali če Sodišče nima na voljo pravnih in dejanskih elementov, potrebnih za to, da bi lahko ustrezno odgovorilo na zastavljena vprašanja.<sup>11</sup>

19. V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, da je predložitveno sodišče Sodišču samo posredovalo obvestilo I. Schmelz. Ni razvidno, ali je glede tega elementa že sprejelo dokončne dejanske ugotovitve. To pa ne nasprotuje dopustnosti predložitve, ker se predložitveno sodišče lahko načeloma samo odloči, na kateri stopnji postopka se mu zdi smotno Sodišču predložiti predlog za sprejetje predhodne odločbe.<sup>12</sup>

10 – Glej zlasti sodbe z dne 18. julija 2007 v zadevi Lucchini (C-119/05, ZOdl., str. I-6199, točka 43); z dne 22. decembra 2008 v zadevi Magoora (C-414/07, ZOdl., str. I-10921, točka 22) in z dne 18. marca 2010 v združenih zadevah Alassini in drugi (od C-317/08 do C-320/08, ZOdl., str. I-2213, točka 25).

11 – Glej zlasti sodbo z dne 13. marca 2001 v zadevi PreussenElektra (C-379/98, Recueil, str. I-2099, točka 39) ter v opombi 10 navedeni sodbi Magoora, točka 23, ter Alassini in drugi, točka 26.

12 – Glej v tem smislu sodbi z dne 1. aprila 1982 v združenih zadevah Holdijk in drugi (od 141/81 do 143/81, Recueil, str. 1299, točka 5) in z dne 9. decembra 2003 v zadevi Gasser (C-116/02, Recueil, str. I-14693, točka 27).

20. Tudi če informacije I. Schmelz obravnavamo kot pravilne, to ne pomeni, da odgovori na vprašanja za predhodno odločanje za odločitev v sporu o glavni stvari očitno niso potrebni. Kajti nikakor ni popolnoma jasno, da je treba I. Schmelz zato, ker ustvarja promet samo z dajanjem stanovanja v Avstriji v najem, obravnavati, kot da ima sedež v tej državi in zato oprostitev nedvomno uporabljati zanjo.

21. Na vprašanja za predhodno odločanje je torej treba odgovoriti.

#### *B – Odgovori na vprašanja za predhodno odločanje*

22. V prvem in drugem, tretjem in četrtem ter petem in šestem vprašanju za predhodno odločanje je obravnavana enaka problematika. Vprašanja se razlikujejo samo v tem, da se nanašajo na določbe Šeste direktive (prvo, tretje in peto vprašanje) oziroma na ustrezne določbe Direktive 2006/112 (drugo, četrto in šesto vprašanje).

23. Skladno z njeno tretjo uvodno izjavo gre pri Direktivi 2006/112 za preoblikovanje Šeste direktive, ki načeloma ne bo povzročilo

bistvenih sprememb v obstoječi zakonodaji. Določbe, ki so bile zaradi preoblikovanja vendarle bistveno spremenjene, so na podlagi navedene uvodne izjave izčrpno podane v določbah, ki urejajo prenos in začetek veljavnosti (člen 412). Pravila za mala podjetja (člen 281 in naslednji) niso navedena v teh določbah. Zato vprašanj ni treba ločeno preizkušati na podlagi Šeste direktive oziroma Direktive 2006/112.

24. Navedeni trije sklopi vprašanj so tudi tesno vsebinsko povezani. Pri tem predložitveno sodišče v ospredje postavlja vprašanje skladnosti določb s temeljnimi svoboščinami (prvo in drugo vprašanje za predhodno odločanje).

25. Tretje in četrto vprašanje sta zastavljeni samo za primer *neskladnosti* določb Direktive s temeljnimi svoboščinami in naj bi pojasnili posledice, ki jih je treba izpeljati iz tega.

26. Sodišče peto in šesto vprašanje zastavlja na podlagi domneve, da je omejitev ureditve za mala podjetja na osebe, ki živijo na ozemlju države, *skladna* s temeljnimi svoboščinami. Vprašanja se nanašata na razlago določb, natančneje na razlago pojma letni promet, ki je uporabljen v njih in je odločilen za priznanje položaja malega podjetja. Unabhängiger

Finanzsenat v tem vidi možnost, da kot merilo pri odločanju uporabi samo promet, ustvarjen v državi sedeža/prebivališča, ali samo promet, ustvarjen na celotnem ozemlju Skupnosti.

27. Pred natančnejšim preverjanjem konkretnih vprašanj bi rada poudarila nekatere premisleke o značaju ureditve za mala podjetja kot posebne ureditve in o ciljih, ki se uresničujejo s to ureditvijo. Vprašanje je zlasti, koliko so zakonodajalec Unije in države članice pri oblikovanju oprostitve davka v korist malih podjetnikov omejeni s temeljnimi svoboščinami in splošnimi pravnimi načeli prava Unije.

## 1. Uvodne ugotovitve

a) Ureditev za mala podjetja kot posebna ureditev

28. Načeloma se na vse transakcije, navedene v členu 2 Direktive 2006/112, ki jih opravi davčni zavezanec v smislu člena 9 Direktive,

obračuna DDV. Vendar Direktiva določa veliko oprostitev posebnih storitev, s čimer se pogosto uresničujejo cilji socialne politike.

opuščeno popolno usklajevanje nacionalnih določb.<sup>16</sup> Ta posebna ureditev je bila – dopolnjena z nekaterimi natančnejšimi določbami – prevzeta v člen 24 Šeste direktive in končno v člen 281 in naslednje Direktive 2006/112.<sup>17</sup> Komisija je v Predlogu za Šesto direktivo<sup>18</sup> v zvezi s tem navedla:

29. Poleg tega se državam članicam z Direktivo omogoča uporaba posebnih ureditev (naslov XII) in odstopanj (naslov XIII), ki se razlikujejo od usklajenega sistema. Ena od posebnih ureditev je ureditev za mala podjetja.

30. Kot je Sodišče že večkrat poudarilo, je usklajevanje, ki je bilo uresničeno z zaporednimi direktivami in predvsem s Šesto direktivo, le delno usklajevanje.<sup>13</sup> To predvideno usklajevanje ni dokončano, ker lahko države članice določene določbe nacionalne zakonodaje, ki brez tega dovoljenja ne bi bile združljive s to direktivo, obdržijo v veljavi ali jih sprejmejo.<sup>14</sup>

31. Že skladno s členom 14 Druge direktive<sup>15</sup> so države članice lahko ohranile oprostitev malih podjetij od DDV in glede tega je bilo

„Z oprostitvijo in progresivno davčno olajšavo je mogoče do določene mere odpraviti težave, s katerimi se pogosto srečujejo najmanjša podjetja pri uporabi DDV. Poleg tega je mogoče s tem poenostaviti upravne postopke davčnih organov. Kljub temu sistema oprostitve in progresivne davčne olajšave v okviru splošnega potrošniškega davka, kot je DDV, ni mogoče obravnavati kot nekaj običajnega. Po drugi strani je vzporedno izvrševanje posameznih nacionalnih posebnih ureditev lahko ovira za odpravo davčnih mej. To je

13 – Sodbe z dne 5. decembra 1989 v zadevi ORO Amsterdam Beheer in Concerto (C-165/88, Recueil, str. 4081, točka 21); z dne 7. decembra 2006 v zadevi Eurodental (C-240/05, ZOdl., str. I-11479, točka 50) in z dne 12. junija 2008 v zadevi Komisija proti Portugalski (C-462/05, ZOdl., str. I-4183, točka 51).

14 – Glej v tem smislu glede posebnih pravil iz člena 28 Šeste direktive sodbo z dne 13. julija 2000 v zadevi Idéal tourisme (C-36/99, Recueil, str. I-6049, točka 38) ter v opombi 13 navedeni sodbi Eurodental, točka 51, in Komisija proti Portugalski, točka 52.

15 – Navedena v opombi 6.

16 – Glej šesto uvodno izjavo Druge direktive.

17 – V zvezi z naravo ureditve za mala podjetja kot posebne nacionalne ureditve glej drugi stavek 15. uvodne izjave Šeste direktive in enako besedilo v 49. uvodni izjavi Direktive 2006/112: „Treba je omogočiti, da države članice še naprej uporabljajo posebne ureditve za mala podjetja v skladu s skupnimi določbami in z namenom tesnejše uskladitve.“

18 – Predlog Komisije z dne 29. junija 1973 za Šesto direktivo Sveta o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (*Bilten Evropskih skupnosti*, Dodatek 11/73, str. 25).

v glavnem razlog za to, da je tukaj predvidena ureditev prehodna.“

mala podjetja. To državam članicam omogoča, da upoštevajo nacionalne gospodarske in upravne strukture.

32. Ker je ureditev za mala podjetja torej posebna ureditev, ki ni popolno usklajena in odstopa od splošnega sistema DDV, jo je treba razlagati ozko in se sme uporabiti samo v obsegu, ki je nujen za dosego njenih ciljev.<sup>19</sup>

33. Cilj oprostitve malih podjetij je okrepiti konkurenčnost te skupine gospodarskih subjektov. Poleg tega naj bi se jim prihranil trud, ki bi bil povezan z odvajanjem DDV in bi bil zaradi majhnega obsega njihovih dejavnosti nesorazmerno velik. Hkrati je namen ureditve poenostaviti upravne postopke, saj davčni upravi ni treba izterjevati najnižjih zneskov davka od velikega števila malih podjetij.

35. Ureditev za mala podjetja naj bi koristila samo tistim podjetjem, ki tudi dejansko opravijo malo gospodarskih transakcij. To je po mnenju strank zagotovljeno z omejitvijo oprostitve na mala podjetja, ki imajo sedež na ozemlju države. Preprečevala naj bi, da bi imela podjetja z zlorabo koristi od oprostitve v več državah hkrati in da bi ugodnost na koncu koristila podjetjem, ki dejansko niso mali podjetniki. Poleg tega naj bi bilo z omejitvijo na davčne zavezance na ozemlju države zagotovljeno, da lahko davčna uprava kadar koli neomejeno preveri, ali so pogoji za priznanje te ugodnosti dejansko izpolnjeni.

34. Pri tem okvir prava Unije državam članicam prepušča manevrski prostor pri določitvi mejne vrednosti prometa za uvrstitev med

b) Posledice delne uskladitve za omejitev s hierarhično višjim pravom Unije

<sup>19</sup> – Sodba z dne 28. septembra 2006 v zadevi Komisija proti Avstriji (C-128/05, ZOdl., str. I-9265, točka 22) s sklicevanjem na sodbi z dne 22. oktobra 1998 v združenih zadevah Madgett in Baldwin (C-308/96 in C-94/97, Recueil, str. I-6229, točka 34) in z dne 8. decembra 2005 v zadevi Jyske Finans (C-280/04, ZOdl., str. I-10683, točka 35). Dalje glej sodbo z dne 6. julija 2006 v zadevi Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, ZOdl., str. I-6269, točka 23).

36. Vprašanje je, ali so države članice in zakonodajalec Unije tudi na področjih urejanja, ki niso popolno usklajena, omejeni s temeljnimi svoboščinami in splošnimi pravnimi načeli.

37. Komisija s sklicevanjem na sodbo *Idéal tourisme*<sup>20</sup> meni, da države članice ne ravnajo v nasprotju s pravom Skupnosti, če na delno usklajenem področju sprejmejo določbe, ki odstopajo od skupnega sistema DDV. Vendar bi morale, če bi uporabile eno od možnosti oblikovanja, določenih v Direktivi, upoštevati temeljne predpise primarnega prava Unije. Njihove določbe naj bi bile skladne z njimi, če bi bile v okviru določb Direktive in če bi bile morebitne omejitve temeljnih svoboščin utemeljene z nujnimi razlogi v splošnem interesu.

38. Če bi prišlo do kršitev prava Unije, naj razlog za to ne bi bila Direktiva, temveč to, da je zadevna država članica možnost oprostitve uporabila na način, ki ni utemeljen z nujnimi razlogi v splošnem interesu.

39. S tem stališčem Komisije se lahko strinjamo samo delno.

40. Res je, da so davčni zavezanci zaradi nepopolne uskladitve različno obravnavani, odvisno od tega, kateri nacionalni predpisi veljajo zanje. Tako so na primer podjetja v Španiji kot mala podjetja oproščena, če

njihov letni promet ne preseže protivrednosti 10.000 evropskih obračunskih enot, medtem ko je meja za avstrijske davčne zavezance 35.000 evropskih obračunskih enot.<sup>21</sup> To pa ni diskriminacija zaradi državljanstva, ker različnega obravnavanja ne gre pripisati nosilcu oblasti in se ne dogaja v istem sistemu ureditve, temveč je posledica vzporednega izvrševanja neusklajenih določb različnih držav članic.<sup>22</sup> Sodišče je na primerljiv položaj naletelo v sodbi *Idéal tourisme*.<sup>23</sup>

41. Res je tudi, da države članice ne kršijo prava Unije, če izkoristijo pooblastilo Direktive in uporabijo posebno ureditev, ki odstopa od skupnega sistema DDV.<sup>24</sup> Čeprav države članice na področju, ki na ravni Unije ni popolno usklajeno, načeloma ostanejo pristojne za določitev pogojev za opravljanje storitev

21 – Glej člen 287(2) in (4) Direktive 2006/112.

22 – Glej v tem smislu sodbe z dne 14. novembra 2006 v zadevi *Kerckhaert in Morres* (C-513/04, ZOdl., str. I-10967, točka 20); z dne 12. februarja 2009 v zadevi *Block* (C-67/08, ZOdl., str. I-883, točka 28) in z dne 15. aprila 2010 v zadevi *CIBA* (C-96/08, ZOdl., str. I-2911, točka 25).

23 – V zvezi s tem glej tudi moje sklepne predloge, predstavljene 13. decembra 2007 v zadevi *Marks & Spencer* (sodba z dne 10. aprila 2008, C-309/06, ZOdl., str. I-2283, točka 32 in naslednje).

24 – Glej v tem smislu sodbo z dne 10. aprila 2008 v zadevi *Marks & Spencer* (C-309/06, ZOdl., str. I-2283, točki 33 in 34) ter točko 28 in naslednje mojih sklepnih predlogov, predstavljenih v tej zadevi.

20 – Sodba *Idéal tourisme*, navedena v opombi 14, točka 38.

s tega področja, morajo pristojnosti izvajati ob spoštovanju temeljnih svoboščin.<sup>25</sup>

bi lahko zagotovile samo tako, da bi odpravile ureditev za mala podjetja.

42. V obravnavanem primeru pa razlog za različno obravnavanje davčnih zavezancev ni prav vzporedno izvrševanje neuskkljenih nacionalnih določb ali izvajanje diskrecijske pravice, ki jo določa pravo Unije, z nacionalnim pravom. Člen 24(3) Šeste direktive oziroma člen 283(1)(c) Direktive 2006/112 namreč brezpogojno določata, da je izključena oprostitve storitev, ki jih opravijo davčni zavezanec, ki nimajo sedeža na ozemlju države.

43. Če to različno obravnavanje, določeno v direktivah, zaradi prebivališča ali sedeža davčnih zavezancev ni v skladu s PDEU ali splošnimi pravnimi načeli, ki jih je treba uporabljati pri njenem izvajanju, države članice nimajo diskrecijske pravice za prenos direktiv, ki je v skladu s pravom Unije. Ureditve za mala podjetja zlasti ne bi smele razširiti na storitve davčnih zavezancev nerezidentov. Enako obravnavanje malih podjetnikov rezidentov in malih podjetnikov nerezidentov pa

25 – Sodbi z dne 29. novembra 2007 v zadevi Komisija proti Avstriji (C-393/05, ZOdl., str. I-10195, točka 29) in Komisija proti Nemčiji (C-404/05, ZOdl., str. I-10239, točka 31) ter sodbo z dne 22. oktobra 2009 v zadevi Komisija proti Portugalski (C-438/08, ZOdl., str. I-10219, točka 27).

44. Določba direktive, s katero se državam članicam priznava mogoč način ravnanja, ki je v nasprotju s pravom Unije, in se jim ne prepušča diskrecijske pravice za uporabo te možnosti, ki je v skladu s pravom Unije, bi bila prav tako protipravna kot nacionalna določba, s katero je država članica uporabila tako možnost.<sup>26</sup>

45. Zato je treba pri odgovoru na prvo in drugo vprašanje preizkusiti predvsem, ali navedene določbe direktiv kršijo hierarhično višje predpise prava Unije. Če bi jih kršile, bi bili nacionalni predpisi, ki prenašajo te določbe v nacionalno pravo, prav tako v nasprotju s primarnim pravom Unije kot navedene določbe direktiv.<sup>27</sup>

26 – V zvezi s tem glej sodbo z dne 27. junija 2006 v zadevi Parlament proti Svetu (imenovana „Družinska združitev“, C-540/03, ZOdl., str. I-5769), v kateri je Sodišče prav tako preizkusilo, ali določbe izpodbijane direktive državam članicam dovoljujejo protipravno ravnanje oziroma ali jim prepuščajo zadostno diskrecijsko pravico za prenos, ki je v skladu s pravom Skupnosti (glej zlasti točke 76, 90, 103 in 104 sodbe).

27 – Vseeno je treba pojasniti, da Sodišče v postopku predhodnega odločanja ne more ugotavljati skladnosti konkretne nacionalne določbe s pravom Skupnosti. Nasprotno, Sodišče sodiščem držav članic prepušča, da sprejmejo ukrepe na podlagi razlage prava Skupnosti, ki jim jo je posredovalo, in nacionalne določbe po potrebi ne uporabljajo (ustaljena sodna praksa, glej zlasti sodbi z dne 31. januarja 2008 v zadevi Centro Europa 7, C-380/05, ZOdl., str. I-349, točki 49 in 50, in z dne 26. januarja 2010 v zadevi Transportes Urbanos y Servicios Generales, C-118/08, ZOdl., str. I-635, točka 23).

46. Veljavnosti zadevnih določb direktiv pa ni mogoče presojati, če njihov pomen ni jasen. Zato bom najprej obravnavala peto in šesto vprašanje in se šele nato posvetila prve-  
mu in drugemu vprašanju.

podjetja, ki dejansko opravijo samo malo gospodarskih transakcij. Skladno z načelom enega podjetja, določenim v Direktivi, bi bilo treba upoštevati transakcije na celotnem ozemlju Unije. Če bi pri določitvi letnega prometa, pomembnega za uporabo ureditve za mala podjetja, upoštevali samo promet, ustvarjen v državi prebivališča ali sedeža, bi lahko teoretično imela korist od ugodnosti tudi podjetja, ki bi zaradi upoštevanja svojih dejavnosti v tujini presegla mejno vrednost prometa.<sup>28</sup>

## 2. Peto in šesto vprašanje za predhodno odločanje

47. Stranke imajo pri odgovoru na peto in šesto vprašanje za predhodno odločanje – če so zavzele stališče glede njiju – različna mnenja. Komisija meni, da bi bilo treba pri ugotavljanju, ali gre za malo podjetje, upoštevati skupni promet na ozemlju Skupnosti. Avstrijska in nemška vlada pa menita, da je pomemben samo promet, ustvarjen v državi sedeža.

50. Avstrijska in nemška vlada pa v ospredje postavljata cilj poenostavitve upravnih postopkov.

48. Ker iz besedila ni mogoče razbrati jasnih navodil za pravilno razlago, je treba pomen določb ugotoviti ob upoštevanju njihovega smisla in namena.

51. V zvezi s tem je treba spomniti, da temelji oprostitve malih podjetij na nepopolno usklajenih določbah, od katerih imajo korist samo davčni zavezanci s sedežem na ozemlju države. Ta omejitev oprostitve na davčne zavezance s sedežem na ozemlju države je utemeljena predvsem s tem, da lahko davčna uprava brez

49. Komisija se pri svoji razlagi sklicuje predvsem na cilj ureditve, ki je razbremeniti

28 – V tem smislu bi lahko razumeli tudi navedbe generalne pravobranilke Sharpston iz njenih sklepnih predlogov, predstavljenih 27. aprila 2006 v zadevi Komisija proti Avstriji (sodba z dne 28. septembra 2006, C-128/05, ZOdl., str. I-9265, točka 39). Vendar v tistem postopku prometa ni ugotavljala država, v kateri je imelo podjetje sedež, temveč država, v kateri davčni zavezanec ni imel sedeža.



prevelikega truda preveri samo dejavnost malih podjetnikov s sedežem na ozemlju države.

52. Če bi bilo treba pri določitvi letnega prometa upoštevati tudi transakcije, ki jih mala podjetja s sedežem na ozemlju države opravijo v drugih državah članicah, bi morali davčni organi države sedeža izvajati zapletene poizvedbe, pri čemer bi morali navezati stik z davčnimi upravami drugih držav članic, da bi preverili podatke podjetij v zvezi s tem. Kot pravilno navaja nemška vlada, pri tem ne bi bilo dovolj samo poizvedovanje o transakcijah. Ugotoviti bi bilo treba na primer tudi, ali gre za transakcije, ki jih je treba skladno s členom 288 Direktive 2006/112 upoštevati pri določitvi mejne vrednosti prometa.

53. Čeprav lahko država sedeža za pridobitev informacij v drugih državah članicah uporablja instrumente Uredbe Sveta (ES) št. 1798/2003 z dne 7. oktobra 2003 o upravnem sodelovanju na področju davka na dodano vrednost in razveljavitvi Uredbe (EGS) št. 218/92<sup>29</sup>, bi bil učinek poenostavitve ureditve za mala podjetja zaradi potrebnosti ustreznih ugotovitev pretežno izničen.

54. Sicer je cilj Direktive poleg poenostavitve tudi spodbujanje malih podjetij. Ta cilj se morda doseže samo delno, če se pri določitvi ne upošteva transakcij, opravljenih zunaj države sedeža. To bi namreč lahko v posameznih primerih povzročilo, da bi podjetja imela korist od oprostitve, čeprav bi njihov skupni promet na celotnem ozemlju Unije presegal mejno vrednost za mala podjetja.

55. V zvezi s tem pa je treba upoštevati, da mali podjetniki gospodarsko dejavnost opravljajo predvsem krajevno omejeno na svojem sedežu ali v kraju prebivališča. Da poleg tega ustvarjajo promet v drugih državah članicah, zaradi katerega bi – če bi ga prištel k domačemu prometu – presegli mejno vrednost prometa, bi bila lahko zaradi podjetniške strukture teh davčnih zavezancev izjema. Da bi dosegli načrtovani učinek poenostavitve, se zato zdi ustrezno uporabiti abstraktno obravnavo in pri določitvi mejne vrednosti prometa ureditve za mala podjetja ne upoštevati morebitnih tujih transakcij. Z neizpolnitvijo cilja spodbujanja, ki je povezana s tem, se je treba v nekaterih redkih izjemnih primerih

29 – ULL L 264, str. 1.

sprijazniti, saj v nasprotnem primeru cilj poenostavitve ne bi bil izpolnjen.

blago dobavi zasebnemu potrošniku. Zato ni v nasprotju s sistemom DDV, če se transakcije podjetja obravnavajo ločeno, glede na to, v kateri državi članici je treba zanje obračunati DDV.

56. Če podjetja v posameznih primerih vendarle ustvarjajo promet zunaj države sedeža, pa skladno s to razlago pri teh transakcijah nimajo koristi od oprostitve. Kajti v državi članici, v kateri se opravijo zadevne transakcije, oprostitev ne velja, saj gre za transakcije davčnega zavezanca nerezidenta.

59. Torej je treba na peto in šesto vprašanje odgovoriti, da je treba pojem letni promet v smislu člena 24 Šeste direktive v povezavi s Prilogo XV – Seznam iz člena 151 Akta o pristopu – Naslov IX. Obdavčitev, 2(c) Akta o pristopu iz leta 1994 in člena 287 Direktive 2006/112 razlagati kot skupni promet, ki ga davčni zavezanec v enem letu ustvari v državi članici, v kateri ima sedež.

57. Načelo enega podjetja, o katerem Komisija sklepa na podlagi člena 9(1) Direktive 2006/112, ne nasprotuje tej razlagi. Skladno z navedenim členom je davčni zavezanec „vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti“.

3. Prvo in drugo vprašanje za predhodno odločanje

58. Če bi bilo na podlagi tega člena dejansko mogoče sklepati o ustreznem načelu, pa bi med tem načelom in ozemeljsko porazdelitvijo pristojnosti držav članic za obdavčitev na področju DDV obstajala napetost. Ta porazdelitev ni vedno odvisna od davčnega zavezanca in njegovega sedeža, temveč namesto tega pogosto od kraja, v katerem se opravi obdavčljiva storitev, ali od kraja, v katerem se

60. Unabhängiger Finanzsenat s prvima vprašanjema za predhodno odločanje prosi Sodišče, naj člen 24(3) Šeste direktive oziroma člen 283(1)(c) Direktive 2006/112 ter ustrezno nacionalno zakonodajo za prenos preizkusi glede na splošno prepoved diskriminacije (člen 12 ES), svobodo ustanavljanja (člen 43 ES) in svobodo opravljanja storitev (člen 49 ES). Poleg tega navaja splošno načelo enakega obravnavanja. Zato je treba najprej

preiskati, kateri od navedenih hierarhično višjih standardov se lahko uporablja.

a) Temeljne svoboščine, ki se lahko uporabljajo

61. Povod za predložitev je naložitev DDV na promet, ki ga v Nemčiji živeča pritožnica ustvarja z dajanjem stanovanja v najem v Avstriji. Pomisleki glede zakonitosti navedenih določb direktiv in avstrijskih aktov za prenos temeljijo na tem, da imajo pravico do oprostitve samo mali podjetniki, ki imajo sedež na ozemlju države.

62. Glede na uvrstitev oddajanja nepremičnine v najem na področje uporabe ene od treh temeljnih svoboščin, ki jih je navedlo predložiteljeno sodišče, bi rada na kratko spomnila na njihove odločilne značilnosti.

63. Svoboda ustanavljanja in svoboda opravljanja storitev sta obliki prostega pretoka oseb. Državljanom Unije zagotavljata, da lahko neovirano opravljajo samostojno gospodarsko dejavnost v drugi državi članici, in sicer tako, da v državi gostiteljici ustanovijo stalno poslovno enoto, v kateri opravljajo dejavnost, ali da opravljajo čezmejne storitve,

ne da bi odprli poslovno enoto v drugi državi članici. Od tega je treba razlikovati prosti pretok kapitala, za katerega na splošno velja, da vlagatelj pravice prostega gibanja ne uporablja kot oseba, temveč v drugi državi članici vložijo samo svoj kapital, ne sodeluje pa dejavno v njenem gospodarskem življenju.

64. Sodišče je skladno s tem v sodbi *Centro di Musicologia Walter Stauffer*<sup>30</sup> poudarilo razliko med svobodo ustanavljanja in prostim pretokom kapitala.

65. Poudarilo je, da je pojem ustanavljanja v smislu Pogodbe zelo širok pojem, ki vključuje možnost, da državljan Unije stalno in trajno sodeluje v gospodarskem življenju druge države članice, kot je njegova država izvora, in da iz tega pridobi dobiček ter tako spodbuja ekonomsko in socialno prepletenost v Uniji na področju dejavnosti samozaposlenih oseb.<sup>31</sup>

66. Vendar da bi se lahko uporabile določbe glede pravice do ustanavljanja, je načeloma

30 – Sodba z dne 14. septembra 2006 v zadevi *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (C-386/04, ZODl., str. I-8203, točka 16 in naslednje).

31 – Sodba *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (navedena v opombi 30, točka 18) s sklicevanjem na sodbi z dne 21. junija 1974 v zadevi *Reyners* (2/74, Recueil, str. 631, točka 21) in z dne 30. novembra 1995 v zadevi *Gebhard* (C-55/94, Recueil, str. I-4165, točka 25). Dalje glej sodbo z dne 11. oktobra 2007 v zadevi *ELISA* (C-451/05, ZODl., str. I-8251, točka 63).

potrebno, da je v državi gostiteljici zagotovljena stalna prisotnost ter v primeru pridobitve in posedovanja nepremičnin dejavno upravljanje tega premoženja.<sup>32</sup>

v državi gostiteljici opravljajo samostojno dejavnost.<sup>35</sup> Zato je v obravnavanem primeru uporaba svobode ustanavljanja izključena.

67. Ker ti pogoji v zadevi Centro di Musicologia Walter Stauffer niso bili izpolnjeni, je Sodišče zavrnilo uporabo svobode ustanavljanja.<sup>33</sup> Pri tem je poudarilo, da istoimenska ustanova v državi gostiteljici nima poslovnih prostorov za opravljanje dejavnosti in da storitve v zvezi z oddajanjem v najem in zakupom nepremičnine opravlja nemški upravnik nepremičnine.<sup>34</sup>

69. Kot s sklicevanjem na sodbo Centro di Musicologia Walter Stauffer menita avstrijska in nemška vlada, bi se za dejavnost namesto tega lahko uporabljal prosti pretok kapitala.

70. Prosti pretok kapitala, ki je zagotovljen s členom 56 ES, zajema transakcije, s katerimi nerezidenti opravijo naložbe v nepremičnine na ozemlju države članice, kot to izhaja iz nomenklature pretoka kapitala v Prilogi I k Direktivi Sveta 88/361/EGS z dne 24. junija 1988 o izvajanju člena 67 Pogodbe (člen razveljavljen z Amsterdamsko pogodbo)<sup>36</sup>, pri čemer je ta nomenklatura obdržala naravo napolila za opredelitev pojma pretok kapitala.<sup>37</sup>

68. Tudi iz obravnavanega primera ni razvidno, da so I. Schmelz ali njeno stalno zaposleno osebje trajno prisotni v Avstriji, da bi tam dejavno opravljali gospodarsko dejavnost. Nepremičnine, ki se daje v najem, ni mogoče obravnavati kot stalne poslovne enote ali sedeža podjetja, če ni izhodišče za osebe, ki

71. Sicer se Unabhängiger Finanzsenat v za-prosilu ni sklicevalo na prosti pretok kapitala. To pa ni ovira za to, da Sodišče ne bi obravnavalo te temeljne svoboščine, da bi

32 – Sodbi Centro di Musicologia Walter Stauffer, navedena v opombi 30, točka 19, in ELISA, navedena v opombi 31, točka 64.

33 – Sodba Centro di Musicologia Walter Stauffer, navedena v opombi 30, točka 20.

34 – Za podrobno razlago pojma „stalna enota“ glej sklepne predloge generalne pravobranilke Stix-Hackl, predstavljene 15. decembra 2005 v zadevi Centro di Musicologia Walter Stauffer (sodba z dne 14. septembra 2006, C-386/04, ZOdl., str. I-8203, točke od 50 do 55).

35 – V zvezi z minimalnimi zahtevami za svobodo ustanavljanja v smislu člena 43 glej tudi sodbo z dne 12. septembra 2006 v zadevi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, ZOdl., str. I-7995, točki 67 in 68).

36 – UL L 178, str. 5.

37 – Sodbi z dne 25. januarja 2007 v zadevi Festersen, (C-370/05, ZOdl., str. I-1129, točka 23) in ELISA, navedena v opombi 31, točka 69.

predložitvenemu sodišču lahko predložilo vse elemente razlage, ki so lahko koristni pri sojenju v zadevi, o kateri odloča, ne glede na to, ali jih ta v vprašanih navaja ali ne.<sup>38</sup>

72. Vendar sta Svet in Komisija na obravnavi pravilno predlagala, naj se dajanje v najem v tem primeru ne uvrsti pod prosti pretok kapitala kot v sodbi *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, temveč pod svobodo opravljanja storitev v smislu člena 49 ES. Predmet tiste zadeve je bila namreč obdavčitev *dohodkov* iz dajanja v najem, tako da je obstajala posebna povezava z dobičkom iz kapitala. Predmet obravnavanega primera pa je obdavčitev *transakcij*, povezanih z dajanjem v najem, in s tem obdavčitev dejavnosti.

73. Tak je pristop Sodišča v ustaljeni sodni praksi, in sicer da je treba za to, da bi se ugotovilo, ali neka nacionalna zakonodaja spada na področje uporabe ene ali druge svoboščine o prostem pretoku, upoštevati namen zadevne zakonodaje.<sup>39</sup>

38 – Glej v tem smislu sodbe z dne 12. decembra 1990 v zadevi *SARPP* (C-241/89, Recueil, str. I-4695, točka 8); z dne 29. aprila 2004 v zadevi *Weigel* (C-387/01, Recueil, str. I-4981, točka 44); z dne 21. februarja 2006 v zadevi *Ritter-Coulais* (C-152/03, ZOdl., str. I-1711, točka 29) in z dne 26. februarja 2008 v zadevi *Mayr* (C-506/06, ZOdl., str. I-1017, točka 43).

39 – Glej v tem smislu sodbe *Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas*, navedena v opombi 35, točke od 31 do 33; z dne 3. oktobra 2006 v zadevi *Fidium Finanz* (C-452/04, ZOdl., str. I-9521, točka 34 in točke od 44 do 49) in z dne 21. januarja 2010 v zadevi *SGI* (C-311/08, ZOdl., str. I-487, točka 25).

74. Dajanje v najem, na katero se obračunava DDV, je pri tem mogoče obravnavati kot storitev osebe, ki nima sedeža na ozemlju države članice, tudi če je načrtovana za določeno obdobje in se opravlja s stalno infrastrukturo – v obravnavanem primeru s stanovanjem – v državi gostiteljici.<sup>40</sup>

75. V zvezi z uporabo člena 12 ES, ki določa splošno načelo prepovedi vsakršne diskriminacije glede na državljanstvo, je treba končno poudariti, da se ta določba samostojno uporablja le v primerih, ki jih ureja pravo Evropske unije, za katere pa Pogodba ES ne določa posebnih pravil prepovedi diskriminacije.<sup>41</sup> Poleg svobode opravljanja storitev zato v obravnavanem primeru ni mogoče uporabiti splošne prepovedi diskriminacije. To ustrezno velja za načelo enakega obravnavanja, ki je priznано kot splošno pravno načelo.

76. Kot vmesni predlog je na podlagi navedenega treba ugotoviti, da je treba določbe Šeste direktive in Direktive 2006/112 za

40 – Glej sodbi z dne 30. novembra 1995 v zadevi *Gebhard* (C-55/94, Recueil, str. I-4165, točki 26 in 27) in z dne 11. decembra 2003 v zadevi *Schnitzer* (C-215/01, Recueil, str. I-14847, točke od 28 do 32).

41 – Glej v tem smislu sodbe z dne 8. marca 2001 v združenih zadevah *Metallgesellschaft in drugi* (C-397/98 in C-410/98, Recueil, str. I-1727, točki 38 in 39); z dne 11. oktobra 2007 v zadevi *Hollmann* (C-443/06, ZOdl., str. I-8491, točki 28 in 29) in z dne 21. januarja 2010 v zadevi *SGI* (C-311/08, ZOdl., str. I-487, točka 31).

oprostitev malih podjetij ter ustrezno nacionalno zakonodajo za prenos preizkusiti glede na svobodo opravljanja storitev skladno s členom 49 ES.

dejansko privedejo do istega rezultata.<sup>43</sup> To velja zlasti za ukrep, ki določa razlikovanje, ki temelji na merilu stalnega prebivališča, če lahko to merilo deluje predvsem v škodo državljanov drugih držav članic, kajti osebe, ki nimajo stalnega prebivališča na nacionalnem ozemlju, največkrat niso državljani te države.<sup>44</sup>

## b) Omejitev svobode opravljanja storitev

77. Skladno z ustaljeno sodno prakso člen 49 ES ne zahteva samo odprave vsakršne diskriminacije ponudnika, ki ima sedež v drugi državi članici, zaradi državljanstva, temveč tudi odpravo vsakršnih omejitev, čeprav se te omejitve uporabljajo brez razlikovanja za nacionalne ponudnike in ponudnike iz drugih držav članic, če te omejitve prepovedujejo, ovirajo ali zmanjšujejo privlačnost dejavnosti ponudnika s sedežem v drugi državi članici, kjer zakonito ponuja ustrezne storitve.<sup>42</sup>

79. Prepoved oviranja državljanov države članice z diskriminacijo na podlagi državljanstva ali sedeža ali prepoved drugih omejitev svobode opravljanja storitev ne velja samo za države članice, temveč tudi za zakonodajalca Skupnosti, ko na podlagi člena 93 ES sprejema ukrepe za uskladitev prometnih davkov. Kajti namen uskladitve oblik posrednega obdavčenja naj bi bila vzpostavitev in delovanje notranjega trga, kar vključuje odpravo ovir za uresničevanje temeljnih svoboščin.

78. Pri tem pravo Skupnosti ne prepoveduje le očitne diskriminacije glede na državljanstvo, temveč tudi vse prikrite oblike diskriminacije, ki z uporabo drugih meril razlikovanja

80. Republika Avstrija lahko skladno s členom 24(2) in (3) Šeste direktive in

42 – Glej zlasti sodbe z dne 3. oktobra 2000 v zadevi Corsten (C-58/98, Recueil, str. I-7919, točka 33); z dne 13. februarja 2003 v zadevi Komisija proti Italiji (C-131/01, Recueil, str. I-1659, točka 26) in z dne 8. septembra 2009 v zadevi Liga Portuguesa de Futebol Profissional in Baw International (C-42/07, Z.Odl., str. I-7633, točka 51).

43 – Glej zlasti sodbe z dne 11. avgusta 1995 v zadevi Wielockx (C-80/94, Recueil, str. I-2493, točka 16); z dne 12. decembra 2002 v zadevi De Groot (C-385/00, Recueil, str. I-11819, točka 75); z dne 6. julija 2006 v zadevi Conijn (C-346/04, Z.Odl., str. I-6137, točka 15) in z dne 1. oktobra 2009 v zadevi Gottwald (C-103/08, Z.Odl., str. I-9117, točka 27).

44 – Sodbe z dne 29. aprila 1999 v zadevi Ciola (C-224/97, Recueil, str. I-2517, točka 14); z dne 16. januarja 2003 v zadevi Komisija proti Italiji (C-388/01, Recueil, str. I-721, točka 14) in Gottwald, navedena v opombi 43, točka 28.

členom 287(4) v povezavi s členom 283(1)(c) Direktive 2006/112 oprosti DDV male podjetnike z letnim prometom v protivrednosti do 35.000 evropskih obračunskih enot, ki imajo sedež v tej državi članici. Avstrijski zakonodajalec je to možnost izkoristil v členu 6(1)(27) UStG 1994. Davčni zavezanci nerezidenti pa morajo odvesti DDV za promet, ustvarjen v Avstriji, tudi če ne presega mejne vrednosti, ki velja v Avstriji.

81. Komisija v zvezi s tem pravilno opaza, da mali podjetniki praviloma opravljajo transakcije, ki so obdavčljive na njihovem sedežu ali v kraju stalnega prebivališča. Pri nekaterih storitvah, kot na primer pri obravnavanih transakcijah v zvezi z dajanjem v najem (glej člen 45 Direktive 2006/112), pa sta lahko kraj opravljanja storitve in sedež oziroma stalno prebivališče ponudnika različna. Enaka problematika se lahko pojavi tudi pri storitvah, za katere kot kraj opravljanja velja kraj, v katerem se dejansko opravi storitev, ali kraj, v katerem ima prejemnik storitve sedež.<sup>45</sup>

45 – Glej člen 44 in člene od 46 do 56 Direktive 2006/112.

82. Neuporaba oprostitve za izvajalce storitev nerezidente v teh primerih pomeni neenaako obravnavanje zaradi kraja sedeža in s tem posredno državljanstva, ker merilo sedeža pretežno izpolnjujejo rezidenti države članice. To je povezano z omejitvijo svobode opravljanja storitev. Opravljanje storitev v drugi državi članici je namreč zato, ker niso oproščene DDV, manj privlačno, saj mala podjetja s sedežem v kraju opravljanja storitve lahko ponudijo primerljivo storitev brez davka in tako po nižji ceni ali z večjim dobičkom kot podjetja nerezidenti.

83. Podjetja nerezidenti v nasprotju s trditvami Komisije pri tem niso v celoti razbremenjena s tem, da lahko odbijejo DDV, plačan v predhodni fazi, medtem ko mala podjetja rezidenti, katerih storitve so oproščene davka, nimajo pravice do odbitka davka (člen 24(5) Šeste direktive in člen 289 Direktive 2006/112). Ker imajo vstopne storitve praviloma nižjo vrednost od izstopnih, morajo davčni zavezanci nerezidenti zaradi te razlike v vrednosti še vedno plačati DDV. Mala podjetja rezidenti pa so v celoti oproščena davka. Poleg tega so položaji, v katerih v predhodni

fazi skoraj ni opravljenih obdavčljivih transakcij, tako da ni dobroimetja, ki bi se lahko odbilo kot DDV, plačan v predhodni fazi.

pravil za primerljive položaje oziroma istega pravila za različne položaje.<sup>47</sup>

84. Če je pri nekaterih oblikah transakcij vendarle privlačnejše odbiti DDV, plačan v predhodni fazi, in se zato odpovedati oprostitvi izstopnih storitev, se lahko mala podjetja rezidenti odločijo za uporabo splošne ureditve DDV (glej člen 24(6) Šeste direktive in člen 290 Direktive 2006/112).<sup>46</sup> Nerezidenti pa nimajo možnosti izbire. Za njih se v vsakem primeru uporablja splošna ureditev.

86. Sodišče je v sodni praksi o neposrednih davkih priznalo, da so med položajem rezidentov in nerezidentov objektivne razlike. Zato praviloma dejstvo, da država članica nerezidentu ne omogoča določenih davčnih ugodnosti, ki jih nakloni rezidentu, ne pomeni nedovoljenega razlikovanja.<sup>48</sup>

c) Primerljivost položaja rezidentov in nerezidentov

87. Sodišče je v zvezi s tem poudarilo, da je dohodek, ki ga na ozemlju države članice pridobi nerezident, najpogosteje le del njegovih skupnih dohodkov, katerih središče je v kraju njegovega prebivališča. Poleg tega je osebno zmožnost prispevanja nerezidenta, ki izhaja iz upoštevanja vseh njegovih dohodkov ter njegovega osebnega in družinskega položaja, najlažje presoditi v kraju, v katerem je središče njegovih osebnih in premoženjskih interesov. To je po navadi njegovo stalno prebivališče.<sup>49</sup>

85. Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da se diskriminacija izkazuje z uporabo različnih

46 – Avstrijska vlada je na obravnavi opozorila, da se DDV na gradbene storitve za gradnjo nepremičnine lahko odbije kot DDV, plačan v predhodni fazi, od davka na transakcije v zvezi z dajanjem v najem. Ker se dajanje v najem obdavčuje samo po nižji stopnji, lahko nastane celo presežek v predhodni fazi plačanega DDV. Pri pridobitvi starejše rabljene nepremičnine pa ne bi več smelo biti dobroimetja, ki bi se lahko odbilo kot DDV, plačan v predhodni fazi.

47 – Glej zlasti sodbe z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker (C-279/93, Recueil, str. I-225, točka 30); Wielockx, navedena v opombi 43, točka 17; z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, ZOdl., str. I-11673, točka 46) in z dne 22. decembra 2008 v zadevi Truck Center (C-282/07, ZOdl., str. I-10767, točka 37).

48 – Sodbe Schumacker, navedena v opombi 47, točki 31 in 34; Wielockx, navedena v opombi 43, točki 17 in 18; z dne 12. junija 2003 v zadevi Gerritse (C-234/01, Recueil, str. I-5933, točka 43); z dne 1. julija 2004 v zadevi Wallentin (C-169/03, ZOdl., str. I-6443, točki 15 in 16) in z dne 25. januarja 2007 v zadevi Meindl (C-329/05, ZOdl., str. I-1107, točka 23).

49 – Sodba Schumacker, navedena v opombi 47, točka 32; in v opombi 48 navedene sodbe Gerritse, točka 43; Wallentin, točka 16, in Meindl, točka 23.



88. Te ugotovitve je mogoče prenesti na obravnavani položaj. Cilji, ki se uresničujejo z oprostitvijo malih podjetnikov DDV, so vsaj delno podobni ciljem nekaterih ugodnosti, ki so povezane z osebnim položajem in zmožnostjo prispevanja in so priznane fizičnim osebam pri obdavčitvi njihovega dohodka. V obeh primerih gre za oprostitev dohodka oziroma prometa, ki ne presega določene mejne vrednosti, od davka, da se razbremenijo davčni zavezanci in izboljša njihov ekonomski položaj.

89. Kot sem že navedla, se večina prometa malih podjetnikov in dohodka fizičnih oseb praviloma ustvarja v kraju sedeža oziroma stalnega prebivališča. Država sedeža malega podjetnika zato lahko najbolje ugotovi njegov skupni promet in ga pri dvomu glede upoštevanja mejne vrednosti prometa po potrebi preverja na kraju samem.

90. Pri tem je treba upoštevati, da se mejna vrednost nanaša na promet, ustvarjen na ozemlju države v celotnem davčnem letu. Zato je za tekoče leto potrebna napoved glede na prejšnja leta. Ali mejna vrednost prometa dejansko ni bila presežena, je mogoče dokončno

ugotoviti šele *ex post*. Država sedeža najlažje napove promet, in če se njena napoved naknadno izkaže za nepravilno, sprejme potrebne ukrepe za popravek obdavčitve.

91. Informacije, ki jih ima na voljo davčna uprava pri obdavčitvi dohodka davčnega zavezanca rezidenta, so lahko koristne pri ugotavljanju obdavčljivega prometa. Ni pomembno, v kolikšni meri dopuščajo natančno sklepanje o višini in sestavi prometa, o čemer sta avstrijska in nemška vlada na obravnavi dvomili. Vendar je Svet pravilno opozoril, da je lahko napoved dohodka v določeni višini iz samostojne pridobitne dejavnosti vsekakor povod za preverjanje, ali je zadevna oseba mali podjetnik.

92. Država članica, v kateri mali podjetnik nerezident opravlja transakcije, obdavčljive z DDV, pa ima samo trenuten vpogled v gospodarsko dejavnost tega davčnega zavezanca, kolikor se ta opravlja na ozemlju zadevne države članice. Davčna uprava te države zato ne more sama oceniti, ali skupni promet izvajalca storitve nerezidenta v določenem

davčnem letu ne bo dosegel mejne vrednosti za priznanje položaja malega podjetnika.

ustvarjenega na celotnem ozemlju Unije, bi pri določitvi, ali gre za malo podjetje, še najbolj upoštevali značaj te ugodnosti, vendar je ta način iz razlogov, navedenih v odgovoru na peto in šesto vprašanje, izključen.

93. Komisija je sicer opozorila na Uredbo št. 1798/2003, ki državam članicam omogoča različne načine izmenjave informacij. Vendar je navedla tudi, da zbirka podatkov, ki jo morajo vzpostaviti države članice skladno s poglavjem V Uredbe, ne vsebuje nujno vseh podatkov, na podlagi katerih je mogoče razjasniti, ali je gospodarski subjekt mali podjetnik. Zato bi bila v številnih primerih potrebna zapletena zaprosila za informacije, naslovljena na državo sedeža.

96. Če bi država gostiteljica oprostila tudi promet, ki ga ustvarijo nerezidenti, ne da bi upoštevala promet, ustvarjen v državi sedeža, bi skupni promet, ustvarjen na celotnem ozemlju Unije, lahko presegel mejno vrednost za mala podjetja. Tako bi lahko davčni zavezanec torej teoretično razen v državi sedeža v vsaki drugi državi članici še enkrat ustvaril oproščen promet. Ta razširitev ugodnosti bi bila v nasprotju s ciljem, da se promet oprosti samo enkrat in v omejeni višini.

94. Tudi če obstajajo načini, s katerimi država gostiteljica lahko ugotovi, ali je izvajalec storitev nerezident v državi sedeža obravnavan kot mali podjetnik, bi bila oprostitev prometa nerezidentov praviloma v nasprotju s smislom in z namenom ureditve za mala podjetja.

97. Ker davčni zavezanci rezidenti in davčni zavezanci nerezidenti torej glede na cilj ureditve običajno niso v primerljivem položaju, to, da se oprostitev prizna samo malim podjetjem rezidentom, ne pomeni diskriminacije.

95. Oprostitev naj bi bila ugodnost – podobno kot splošna olajšava –, do katere je vsak mali podjetnik upravičen samo enkrat v določeni višini. Z upoštevanjem prometa,

98. Sodišče je v sodni praksi o neposrednih davkih kljub temu razsodilo tudi, da je položaj rezidentov in nerezidentov izjemoma vendarle primerljiv, in sicer ko nerezident v državi stalnega prebivališča ni pridobival

precejšnjega dela dohodkov, ampak je bistveni del obdavčljivih dohodkov prejemal iz dejavnosti, ki jo je opravljal v državi zaposlitve. Potem mu država stalnega prebivališča ni mogla nuditi ugodnosti, ki bi izhajale iz presoje njegovega osebnega in družinskega položaja.<sup>50</sup>

99. Pravzaprav gre za diskriminacijo v primeru nerezidenta, ki je v državi članici, v kateri nima stalnega prebivališča, pridobil bistveni del dohodkov, takrat, ko osebnega in družinskega položaja nerezidenta ne upošteva niti država članica, v kateri ima stalno prebivališče, niti država članica zaposlitve.<sup>51</sup>

100. V takem položaju je tudi I. Schmelz. V državi stalnega prebivališča ne opravlja dejavnosti, obdavčljive z DDV, in zato tam nima koristi od oprostitve. Obdavčljiv promet pa ustvarja samo v Avstriji s tem, da tam daje v najem stanovanje. Avstrijska davčna uprava pa je ne obravnava kot male podjetnice rezidentke in navedeni promet zato obdavčuje z DDV.

50 – Glej sodbe Schumacker, navedena v opombi 47, točka 36; de Groot, navedena v opombi 43, točka 89, in Wallentin, navedena v opombi 48, točka 17.

51 – Sodbe Schumacker, navedena v opombi 47, točka 38; Wierlockx, navedena v opombi 43, točke od 20 do 22, in Wallentin, navedena v opombi 48, točka 17.

101. To vodi k neenakemu obravnavanju v primerjavi s tipičnimi malimi podjetniki, ki promet v glavnem ustvarjajo v državi stalnega prebivališča ali sedeža in lahko zato tam v določenem obsegu opravljajo gospodarsko dejavnost, ne da bi morali plačati prometni davek. I. Schmelz pa nima nikjer koristi od ureditve za mala podjetja, čeprav prav tako ustvarja promet samo v eni državi članici in ta ne presega odločilne mejne vrednosti. Zaradi tega neenakega obravnavanja je omejena njena svoboda opravljanja storitev.

#### d) Upravičenost

102. Omejitev svobode opravljanja storitev je dopustna le, če se z njo zasleduje legitimen cilj, ki je združljiv s Pogodbo, in jo upravičujejo nujni razlogi v splošnem interesu.<sup>52</sup>

103. Z omejitvijo oprostitve na male podjetnike rezidente naj bi se zagotovilo, da vsak mali podjetnik izkoristi ugodnost samo enkrat, in sicer tam, kjer opravi večino svoje gospodarske dejavnosti. Z njo naj bi se brez

52 – Glej sodbe z dne 5. junija 1997 v zadevi SETTG (C-398/95, Recueil, str. I-3091, točka 21); z dne 18. decembra 2007 v zadevi Laval un Partneri (C-341/05, ZOdl., str. I-11767, točka 101) in z dne 4. decembra 2008 v zadevi Jobra (C-330/07, ZOdl., str. I-9099, točka 27).

prevelikih administrativnih obremenitev preprečilo, da imajo podjetja večkrat korist od oprostitve.

104. V zvezi s tem je Sodišče že odločilo, da je nujen razlog v splošnem interesu, ki lahko utemelji omejitev uresničevanja s Pogodbo ES zagotovljenih pravic o prostem pretoku, potreba po zagotovitvi učinkovitega davčnega nadzora.<sup>53</sup>

105. Opozoriti pa je treba, da je ne glede na obstoj legitimnega cilja v zvezi s pravom Unije omejitev temeljnih svoboščin, ki so zagotovljene s Pogodbo, upravičena le, če je zadevni ukrep primeren za zagotavljanje uresničitve cilja, ki mu sledi, in ne presega tega, kar je nujno potrebno za dosego tega cilja.<sup>54</sup>

106. Poleg tega je nacionalna zakonodaja primerna za zagotavljanje navedenega cilja le, če resnično zagotavlja, da se ta cilj doseže dosledno in sistematično.<sup>55</sup>

53 – Glej sodbi z dne 18. decembra 2007 v zadevi A (C-101/05, ZOdl., str. I-11531, točka 55) in z dne 11. junija 2009 v združenih zadevah Passenheim-van Schoot (C-155/08 in C-157/08, ZOdl., str. I-5093, točka 45).

54 – Glej sodbe Passenheim-van Schoot, navedena v opombi 53, točka 47; z dne 17. novembra 2009 v zadevi Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, ZOdl., str. I-10821, točka 42) in z dne 11. marca 2010 v zadevi Attanasio Group (C-384/08, ZOdl., str. I-2055, točka 51).

55 – Glej sodbo z dne 10. marca 2009 v zadevi Hartlauer (C-169/07, ZOdl., str. I-1721, točka 55) in v opombi 54 navedeni sodbi Presidente del Consiglio dei Ministri, točka 42, in Attanasio Group, točka 51.

107. Ureditev za mala podjetja ne izpolnjuje teh zahtev, če gospodarski subjekt v posebnem položaju I. Schmelz končno ne bi mogel imeti koristi od oprostitve v nobeni državi članici, čeprav ustvarja promet samo v eni državi članici, in sicer z dajanjem v najem tamkajšnje nepremičnine, ta promet pa ne presega mejne vrednosti za priznanje položaja malega podjetnika.

108. Z razlogi davčnega nadzora ne bi bilo mogoče upravičiti nepriznanja oprostitve tudi v primeru, v katerem bi bilo skladno z njenim smislom in namenom očitno treba priznati ugodnost in se davčnemu zavezancu ne da možnosti, da dokaže, da obdavčljiv promet ustvarja samo v zadevni državi članici.

e) Možnost razlage, na podlagi katere bi veljala oprostitve

109. Skladno z ustaljeno sodno prakso pa je treba akt Unije, kolikor je mogoče, razlagati tako, da se ne vzbujata dvom o njegovi veljavnosti.<sup>56</sup> Vsak akt Skupnosti je treba razlagati

56 – Glej sodbe z dne 4. oktobra 2001 v zadevi Italija proti Komisiji (J)C-403/99, Recueil, str. I 6883, točka 37); z dne 26. junija 2007 v zadevi Ordre des barreaux francophones et germanophones in drugi (C-305/05, ZOdl., str. I-5305, točka 28); z dne 19. novembra 2009 v združenih zadevah Sturgeon in drugi (C-402/07 in C-432/07, ZOdl., str. I-10923, točka 47).

v skladu z vsem primarnim pravom, h kateremu spadajo zlasti temeljne svoboščine, ki prepovedujejo neugodnejše obravnavanje čezmejnih položajev v primerjavi z nacionalnimi položaji, razen če je tako obravnavanje objektivno utemeljeno.<sup>57</sup>

za pojem prava Unije, ki ga je treba razlagati samostojno.

110. Zato je treba preizkusiti, ali neugodnejše davčno obravnavanje davčne zavezanke v položaju I. Schmelz nujno izhaja iz direktiv ali bi bila mogoča razlaga člena 24(3)(3) Šeste direktive in člena 283(1)(c) Direktive 2006/112, na podlagi katere bi oprostitev zanjo veljala.

113. Skladno s pomenom pojma „sedež“ mora biti oseba trajno in stalno povezana z zadevno državo. Skladno z dobesedno razlago bi bilo zato vsekakor dopustno obravnavati lastnika nepremičnine kot davčnega zavezanca s sedežem, tudi če v tej nepremičnini ne stanuje. V zvezi s tem je treba poudariti, da v direktivah nista uporabljena prav pojma „Wohnort“ (stalno prebivališče) ali „Sitz“ (sedež), temveč je uporabljen pojem „Ansässigkeit“ (sedež), ki omogoča širšo razlago kot prvonavedena *termini technici*.

111. Nemška vlada je v zvezi s tem zagovarjala stališče, da bi I. Schmelz na podlagi široke razlage pojma sedeža lahko obravnavali kot davčno zavezanko s sedežem v Avstriji.

112. Poleg tega je treba ugotoviti, da gre pri pojmu sedeža v smislu člena 24(3)(3) Šeste direktive in člena 283(1)(c) Direktive 2006/112

114. Zgornja ugotovitev, da se dajanja v najem stanovanja v drugi državi članici v obravnavanem primeru ne sme uvrstiti pod svobodo ustanavljanja, ne nasprotuje tej razlagi pojma sedež. Kajti pojma ustanavljanje v smislu člena 43 ES ter sedež iz člena 24(3)(3) Šeste direktive in člena 283(1)(c) Direktive 2006/112 sta uporabljena v popolnoma različnem pravnem kontekstu.

<sup>57</sup> – Glej v tem smislu v zvezi s splošnim načelom enakega obravnavanja sodbe z dne 14. decembra 2004 v zadevi *Swedish Match* (C-210/03, ZOdl., str. I-11893, točka 70); z dne 10. januarja 2006 v zadevi *IATA in ELFAA* (C-344/04, ZOdl., str. I-403, točka 95) in *Sturgeon* in drugi, navedena v opombi 56, točka 48.

## f) Vmesni predlog

115. Torej je Direktivo mogoče razlagati tako, da davčno obravnavanje transakcij gospodarskega subjekta v položaju I. Schmelz ne vodi h kršitvi svobode opravljanja storitev. Predložitveno sodišče mora preveriti, ali tudi avstrijska zakonodaja za prenos dopušča ustrezno razlago, ki je v skladu s pravom Unije. Če je ne dopušča, se ne bi smelo uporabljati tistega dela navedene zakonodaje, ki davčnemu zavezancu v položaju I. Schmelz ne priznava oprostitve, ki velja za male podjetnike.

mišljen gospodarski subjekt, ki ustvarja promet, obdavčljiv z DDV, samo v zadevni državi, in sicer z dajanjem v najem stanovanja, katerega lastnik je, in ta promet ne presega mejne vrednosti, ki v tej državi velja za oprostitve malih podjetij. Če se navedene določbe razlagajo v tem smislu, na podlagi preizkusa vprašanj za predhodno odločanje ni mogoče dvomiti o njihovi veljavnosti.

## 4. Tretje in četrto vprašanje za predhodno odločanje

116. Zato je treba na prvo in drugo vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da je treba pojem davčnega zavezanca, ki nima sedeža na ozemlju države, v smislu člena 24(3) (3) Šeste direktive in člena 283(1)(c) Direktive 2006/112 razlagati tako, da z njim ni

117. Na tretje in četrto vprašanje za predhodno odločanje zaradi odgovora na prvo in drugo vprašanje za predhodno odločanje ni treba odgovoriti.

**V – Predlog**

118. Na podlagi navedenega predlagam, naj se na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je zastavilo Unabhängiger Finanzsenat Wien, odgovori:

## 1. Letni promet

- v smislu člena 24 Šeste direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 92/111/EGS z dne 14. decembra 1992 v povezavi s Prilogo XV – Seznam iz člena 151 Akta o pristopu – Naslov IX. Obdavčitev, 2(c) Akta o pristopu iz leta 1994, in
  
- v smislu člena 287 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost –

je skupni promet, ki ga davčni zavezanec v enem letu ustvari v državi članici, v kateri ima sedež.

2. Pojem davčnega zavezanca, ki nima sedeža na ozemlju države, v smislu člena 24(3)(3) Šeste direktive in člena 283(1)(c) Direktive 2006/112, je treba razlagati tako, da z njim ni mišljen gospodarski subjekt, ki ustvarja promet, obdavčljiv z DDV, samo v zadevni državi, in sicer z dajanjem v najem stanovanja, katerega lastnik je, in ta promet ne presega mejne vrednosti, ki v tej državi velja za oprostitvev malih podjetij.

Če se navedene določbe razlagajo v tem smislu, na podlagi preizkusa vprašanj za predhodno odločanje ni mogoče dvomiti o njihovi veljavnosti.