

Zadeva C-128/05

Komisija Evropskih skupnosti

proti

Republiki Avstriji

„Neizpolnitev obveznosti države – Šesta direktiva o DDV – Podjetja za mednarodni prevoz oseb s sedežem v drugi državi članici – Letni promet v Avstriji, ki znaša 22.000 EUR ali manj – Poenostavljeni postopki za obračunavanje in pobiranje DDV“

Povzetek sodbe

Davžne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Posebna ureditev za mala podjetja

(Direktiva Sveta 77/388, členi 18(1)(a) in (2), 22, od (3) do (5), in 24(1))

Država članica, ki dovoli osebam, ki so davčno zavezane in nimajo sedeža v tej državi članici, vendar v njej opravljajo prevoz oseb, da ne predložijo davčnega obračuna in ne plačajo neto zneska davka na dodano vrednost, če je njihov letni promet, ki ga tam ustvarijo, manjši od določenega zneska, pri čemer se upošteva, da je v tem primeru znesek dolgovanega davka enak odbitnemu davku, in ki uporabo poenostavljene ureditve podredja temu, da se navedeni davek ne navede na računih ali na dokumentih, ki se priznavajo kot račun, ni izpolnila obveznosti, ki so ji naložene na podlagi členov 18(1)(a) in (2) ter 22, od (3) do (5), Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih.

Taka ureditev namreč presega pooblastila, s katerimi razpolagajo države članice na podlagi člena 24(1) Šeste direktive, saj ne uvaja „poenostavljenih postopkov za obračunavanje in pobiranje davka“, ampak zadevna podjetja oprošča obveznosti obračunavanja in plačevanja davka na dodano vrednost.

(Glej točki 27 in 29 ter izrek.)

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 28. septembra 2006(*)

„Neizpolnitev obveznosti države – Šesta direktiva o DDV – Podjetja za mednarodni prevoz oseb s sedežem v drugi državi članici – Letni promet v Avstriji, ki znaša 22.000 EUR ali manj – Poenostavljeni postopki za obračunavanje in pobiranje DDV“

V zadevi C-128/05,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 226 ES, ki je prispela na Sodišče 18. marca 2005,

Komisija Evropskih skupnosti, ki jo zastopa D. Triantafyllou, zastopnik, z naslovom za vrožanje v Luxembourg,

tožeča stranka,

proti

Republiki Avstriji, ki jo je najprej zastopal H. Dossi, nato M. Fruhmann, zastopnika, z naslovom za vrožanje v Luxembourg,

tožena stranka,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, J.-P. Puissochet, A. Borg Barthet (poročevalec), U. Lohmus in A. Ó Caoimh, sodniki,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodni tajnik: R. Grass,

na podlagi pisnega postopka,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 27. aprila 2006

izreka naslednjo

Sodbo

1 Komisija Evropskih skupnosti s tožbo Sodiš?u predlaga, naj ugotovi, da s tem, da dovoli osebam, ki so dav?no zavezane in nimajo sedeža v Avstriji ter ki opravljajo prevoz oseb v tej državi ?lanici, da ne predložijo dav?nega obra?una in ne pla?ajo neto zneska davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ?e je njihov letni promet, ki ga tam ustvarijo, manjši od 22.000 EUR, pri ?emer se upošteva, da je v tem primeru znesek dolgovanega DDV enak odbitnemu DDV, in da pogojuje uporabo poenostavljene ureditve s tem, da se navedeni davek ne navede na ra?unih ali na dokumentih, ki se priznavajo kot ra?un, Republika Avstrija ni izpolnila obveznosti, ki so ji naložene na podlagi ?lenov 2, 6, 9(2)(b), 17, 18 in 22, od (3) do (5), Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

Pravni okvir

Šesta direktiva

2 Na podlagi ?lena 2, to?ka 1, Šeste direktive, je dobava storitev, ki se jo opravi na ozemlju države ?lanice za pla?ilo, predmet DDV.

3 V skladu s ?lenom 6(1), prvi pododstavek, navedene direktive „[o]pravljanje storitev“ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga v smislu ?lena 5“.

4 ?len 9(2)(b) te direktive dolo?a, da „je kraj opravljenih prevoznih storitev kraj, kjer se opravi prevoz, pri ?emer se upošteva prevožena razdalja“.

5 ?lena 17 in 18 Šeste direktive dolo?ata pravila, s katerimi so urejeni nastanek, obseg in pravila za uveljavljanje pravice do odbitka, ki je temeljni kamen sistema DDV.

6 ?len 18(1)(a) dolo?a zlasti, da mora za uveljavljanje svoje pravice do odbitka dav?ni zavezanec „za odbitke po ?lenu 17(2)(a) imeti ra?un, sestavljen v skladu s ?lenom 22(3)“. V skladu z odstavkom 2, prvi pododstavek, istega ?lena „[d]av?ni zavezanec opravi odbitek tako, da od skupnega zneska davka na dodano vrednost, dolgovanega za dano dav?no obdobje, odšteje skupni znesek davka, za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka, ki se lahko uveljavlja v skladu z dolo?bami odstavka 1“.

7 ?len 22 Šeste direktive predvideva v odstavkih 3, 4 in 5 pogoje izdaje ra?unov, pravila predložitve obra?unov in obveznost dav?nih zavezancev, da pla?ajo neto znesek DDV ob predložitvi obra?una.

8 ?len 24 navedene direktive, naslovljen „Posebna ureditev za majhna podjetja“, dolo?a v odstavku 1:

„Države članice, ki bi pri uporabi splošne davčne ureditve za majhna podjetja lahko naleteli na težave zaradi njihovih dejavnosti 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.“

9 Poleg tega omenjeni člen 24, od (2) do (7), dovoljuje državam članicam, da ohranijo ali uvedejo oprostitve ali progresivne davčne olajšave DDV za davčne zavezance, katerih letni promet je manjši od 5000 EUR.

Nacionalna ureditev

10 Uredba zveznega ministra za finance o določitvi povprečnih stopenj za izračun odbitnih zneskov v zvezi s tujimi podjetji, ki opravljajo mednarodni prevoz oseb (BGBl. II, 166/2002, v nadaljevanju: uredba ministra za finance), določa:

„Na podlagi člena 14(1), točka 2, Umsatzsteuergesetz [zakona o prometnem davku] 1994, BGBl. 663/1994, v različici zveznega zakona BGBl. I, 56/2002, se odredi:

Člen 1. Podjetniki, ki na nacionalnem ozemlju nimajo niti prebivališča (sedeža), niti običajnega prebivališča, niti poslovne enote in katerih promet je v skladu s členom 1(1), točki 1 in 2, manjši od 22.000 EUR v davčnem obdobju, lahko za promet od mednarodnega občasnega prevoza oseb z motornimi vozili in prikolicami, ki niso registrirane v Avstriji, izračunajo odbitne zneske v skladu s členom 12 zakona o prometnem davku iz leta 1994, tako da uporabijo povprečno stopnjo 10 % glede na promet od zgoraj navedene dejavnosti (člen 1(1), točki 1 in 2, zakon o prometnem davku iz leta 1994), če za zgoraj navedene storitve mednarodnega prevoza oseb ne izdajo računov v smislu člena 11 zakona o prometnem davku iz leta 1994.

Člen 2. Povprečna stopnja nadomesti vse odbitne zneske v zvezi s storitvami mednarodnega prevoza oseb, omenjenimi v členu 1.

Člen 3. Če se odbitni znesek izračuna v skladu s členom 1, je podjetnik oproščen obveznosti vodenja knjig v skladu s členom 18(2), točki 5 in 6, zakona o prometnem davku iz leta 1994.

Člen 4. Ta uredba se nanaša na transakcije in dogodke po 31. marcu 2002.“

Predhodni postopek

11 Komisija je z dopisoma z dne 13. marca 2000 oziroma 17. oktobra 2003 na Republiko Avstrijo naslovila pisni opomin in dopolnilni pisni opomin, v katerih je od zadnje zahtevala, naj jo seznani s svojimi stališči v roku dveh mesecev, šteto od zadnjega od teh dveh pisem.

12 Komisija je 9. julija 2004, potem ko je prejela odgovor Republike Avstrije na to pismo, izdala obrazloženo mnenje, v katerem je to državo članico pozvala, naj v dveh mesecih od njegovega prejema sprejme potrebne ukrepe za uskladitev s tem mnenjem. Avstrijske oblasti so na obrazloženo mnenje odgovorile z dopisom z dne 6. septembra 2004.

13 Ker ta odgovor ni bil zadovoljiv, se je Komisija odločila, da vloži to tožbo.

Tožba

Obseg spora

14 Komisija o?ita Republiki Avstriji, da je z uredbo ministra za finance kršila ?lene 2, 6, 9(2)(b), 17, 18 in 22, od (3) do (5), Šeste direktive. Obramba navedene države ?lanice v celoti temelji na dolo?bah ?lena 24(1) te uredbe.

15 Kot je generalna pravobranilka poudarila v to?kah od 24 do 26 sklepnih predlogov, dolo?be, na katere se sklicuje Komisija, niso vse upoštevnne v okviru to?be, ki jo je vložila. Dejansko ?leni 2, 6, 9(2)(b) in 17 Šeste direktive dolo?ajo na?ela, glede na katera je treba uporabiti postopkovne dolo?be, dolo?ene v ?lenih 18 in 22 te direktive. Vendar pa v spisih Komisije ni navedeno, kako naj bi uredba ministra za finance kršila na?ela, v skladu s katerimi je opravljanje storitev predmet DDV (?len 2 navedene direktive); je prevoz oseb opravljanje storitev (?len 6); se kraj opravljenih storitev mednarodnega prevoza oseb dolo?i glede na prevo?eno razdaljo v vsaki državi ?lanici (?len 9(2)(b)), dav?ni zavezanec pa ima pravico odbiti vstopni DDV od izstopnega davka ali, po potrebi, dobiti vra?ilo vstopnega davka (?len 17). Ureditev, ki jo je uvedla zgoraj omenjena uredba, pa predpostavlja uporabo vseh teh na?el. Vendar bi se lahko izkazalo za nasprotno dolo?bam ?lenov 18 in 22 iste direktive v zvezi z zara?unavanjem DDV, s tem povezanim knjigovodstvom in predložitvijo obra?unov.

16 Posledi?no, ?e bi se navedbe obrambe, ki jih je predstavila Republika Avstrija in ki v celoti temeljijo na uporabljivosti ?lena 24(1) Šeste direktive za to ureditev, zavrnila, bi se lahko ugotovila samo kršitev ?lena 18(1)(a) in (2) ter ?lena 22, od (3) do (5), Šeste direktive.

17 Razlogovanje Komisije je raz?lenjeno na tri glavne argumente, s katerimi se skuša dokazati, da posebna ureditev, uvedena z uredbo ministra za finance, ne more spadati v ?len 24(1) Šeste direktive. Najprej se ta ureditev nanaša na podjetja, ki ustvarijo v Avstriji promet, manjši od 22.000 EUR, kar ni v skladu s pojmom „majhna podjetja“, kot so predvidena s to dolo?bo. Dalje, Republika Avstrija naj ne bi dokazala, da taka ureditev ne vodi do zmanjšanja davka. Kon?no, navedena dolo?ba naj bi dovoljevala državam ?lanicam, da uvedejo poenostavitve, vendar jim ne dovoljuje, da podelijo popolne oprostitve zadevnim podjetjem.

18 Republika Avstrija zavra?a te ugovore in trdi, da posebno ureditev, predvideno za podjetnike, ki opravljajo dejavnost mednarodnega prevoza oseb, ki nimajo sedeža v Avstriji in katerih promet v Avstriji je manjši od 22.000 EUR, zajema ?len 24(1) Šeste direktive.

19 Za presojo utemeljenosti to?be je treba preizkusiti, ali se lahko v smislu ?lena 24(1) Šeste direktive ureditev, uvedena z uredbo ministra za finance, obravnava, kot da je uvedla „poenostavljene postopke za obra?unavanje in pobiranje davka“, ali vodi do zmanjšanja davka in ali velja samo za „majhna podjetja“. Ta dolo?ba se ne more uporabiti, ?e ta ureditev ne izpolnjuje enega od teh meril.

Poenostavljeni postopki za obra?unavanje in pobiranje davka

Trditve strank

20 Komisija trdi, da ureditev, ki jo je uvedla uredba ministra za finance, oprosti zadevna podjetja obveznosti, da izdajo ra?un, vodijo knjige za DDV ter ga posledi?no obra?unajo in pla?ajo. Ker je dav?na stopnja, ki velja za prevoz oseb, 10 % in je dovoljen odbitek za isti odstotek, to po mnenju Komisije vodi do tega, da se dav?ni dolg zmanjša na ni?. Tako taka ureditev ne pomeni poenostavljenih postopkov za obra?unavanje in pobiranje DDV, temve? pomeni oprostitve, kar presega to, kar je dovoljeno s ?lenom 24(1) Šeste direktive.

21 V zvezi s trditvijo, v skladu s katero oprostitve obveznosti, uvedena z navedeno ureditvijo, pomeni formalni vidik ?ezmerne poenostavitve, ki je enaka oprostitvi, Republika Avstrija ugovarja,

da člen 24(1) Šeste direktive ne predvideva nobene omejitve glede tega. Poleg tega trdi, da ta določba podeljuje široko pooblastilo za odločanje po prostem preudarku v zvezi z uvedbo pavšalnih ureditev ali drugih poenostavljenih postopkov za obračunavanje in pobiranje DDV za majhna podjetja, pri čemer napoti na sodbo z dne 12. julija 1988 v zadevah *Direct Cosmetics in Laughtons Photographs* (138/86 in 139/86, Recueil, str. 3937, točka 41).

Presoja Sodišča

22 Uvodoma je treba poudariti, da člen 24(1) Šeste direktive državam članicam priznava možnost, da uporabijo posebno ureditev za majhna podjetja, ki odstopa od splošne ureditve, uvedene s to direktivo (glej v tem smislu sodbo z dne 22. oktobra 1998 v zadevi *Madgett in Baldwin*, C-308/96 in C-94/97, Recueil, str. I-6229, točka 34). Tako kot preostale posebne ureditve, predvidene zlasti s členoma 25 in 26 te direktive, se sme ureditev, predvidena s členom 24, uporabiti samo v obsegu, ki je nujen za doseg cilja (glej v tem smislu sodbo z dne 8. decembra 2005 v zadevi *Jyske Finans*, C-280/04, ZOdl., str. I-10683, točka 35). Poleg tega je treba na podlagi ustaljene sodne prakse izjemo ali odstopanje od splošnega pravila razlagati ozko (sodbi z dne 18. januarja 2001 v zadevi *Komisija proti Španiji*, C-83/99, Recueil, str. I-445, točka 19, in z dne 15. julija 2004 v zadevi *Harbs*, C-321/02, ZOdl., str. I-7101, točka 27).

23 Poleg tega v nasprotju s tem, kar trdi Republika Avstrija, ni mogoče sklepati iz zgoraj navedene sodbe *Direct Cosmetics in Laughtons Photographs*, da države članice uživajo široko pooblastilo za odločanje po prostem preudarku pri izbiri poenostavljenih postopkov za obračunavanje, za katere se odločijo, da jih bodo uvedle na področju DDV. Dejansko iz točke 41 navedene sodbe izhaja, da je Sodišče preizkusilo samo obseg pooblastila za odločanje po prostem preudarku, s katerim razpolagajo države članice pri odločitvi, ali bodo sprejele poenostavljene ukrepe v okviru člena 24(1) Šeste direktive ali ne.

24 Ureditev, uvedena z uredbo ministra za finance, oprosti podjetnike, ki opravljajo dejavnost mednarodnega prevoza oseb in izpolnjujejo določena merila, obveznosti vodenja knjig za DDV. Ker so oproščeni izdaje računov, na katerih je naveden DDV, lahko ti podjetniki uporabijo povprečno davčno stopnjo za promet, ustvarjen v Avstriji, ki je enaka odbitni davčni stopnji, vendar v tem primeru ne morejo več uveljavljati drugih odbitnih zneskov v okviru postopka vračila. Taka oprostitve povzroči torej, da se DDV niti ne obračuna niti ne plača, če Republika Avstrija sicer ne izpodbija.

25 Člen 24(1) Šeste direktive določa, da imajo države članice možnost, „da [...] uporabljajo poenostavljene postopke, kot so pavšalne ureditve, za obračunavanje in pobiranje davka“. Iz besedila te določbe ne izhaja, da lahko popolnoma oprostitjo majhna podjetja obveznosti plačevanja DDV, saj se lahko postopki obračunavanja samo poenostavijo, ne da bi se pri tem sklicevalo na možnost, da se zadevna podjetja popolnoma oprosti zavezanosti za DDV. V primeru oprostitve, kot je predvidena z uredbo ministra za finance, se DDV sicer sploh ne pobere, tako da ni mogoče več govoriti o „postopkih za pobiranje“ – niti zelo poenostavljenih – na katere pa se ta določba izrecno navezuje. Poleg tega so „pavšalne ureditve“, ki so navedene kot primer poenostavljenih postopkov za obračunavanje, ponazoritev tega, da so v skladu z ureditvijo, predvideno z navedeno določbo, podjetja dejansko dolžna plačati DDV. Tako pojem „poenostavljen[i] postop[ki]“ ne more zajemati popolnega neobstoja obračunavanja in pobiranja tega davka.

26 To razlago potrdijo tudi določbe člena 24, od (2) do (5), Šeste direktive, ki izrecno omenjajo možnost države članice, da uporabi „oprostitve davka“, medtem ko teh izrazov ni v odstavku 1 istega člena. To, da se ta izraz ne omenja, pomeni, da se oprostitve davka ne štejejo za poenostavljene postopke za obračunavanje, ki jih države članice lahko uvedejo na podlagi odstavka 1.

27 Iz zgornjih ugotovitev izhaja, da ureditev, uvedena z uredbo ministra za finance, presega pooblastila, s katerimi razpolagajo države članice na podlagi člena 24(1) Šeste direktive, saj ne uvede „poenostavljenih postopkov za obračunavanje in pobiranje davka“, ampak oprosti zadevna podjetja obveznosti obračunavanja in plačevanja DDV. V teh okoliščinah ni treba preučiti utemeljenosti drugih argumentov Komisije, da bi se dokazalo, da v nasprotju s tem, kar trdi Republika Avstrija, navedene ureditve ni mogoče utemeljiti glede na navedeno določbo.

28 Torej je treba navedeno ureditev obravnavati kot nasprotujočo določbam Šeste direktive.

29 Zato je treba ugotoviti, da Republika Avstrija s tem, da dovoli osebam, ki so davčno zavezane in nimajo sedeža v Avstriji in ki opravljajo prevoz oseb v tej državi članici, da ne predložijo davčnega obračuna in ne plačajo neto zneska DDV, če je njihov letni promet, ki ga tam ustvarijo, manjši od 22.000 EUR, pri čemer se upošteva, da je v tem primeru znesek dolgovanega DDV enak odbitnemu DDV, in da uporabo poenostavljene ureditve podreja temu, da se navedeni davek ne navede na računih ali na dokumentih, ki se priznavajo kot račun, ni izpolnila obveznosti, ki so ji naložene na podlagi členov 18(1)(a) in (2) ter 22, od (3) do (5), Šeste direktive.

Stroški

30 V skladu s členom 69(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Komisija je predlagala, naj se Republiki Avstriji naloži plačilo stroškov, in ker ta s predlogi ni uspela, se ji naloži plačilo stroškov.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

1) Republika Avstrija s tem, da dovoli osebam, ki so davčno zavezane in nimajo sedeža v Avstriji in ki opravljajo prevoz oseb v tej državi članici, da ne predložijo davčnega obračuna in ne plačajo neto zneska davka na dodano vrednost, če je njihov letni promet, ki ga tam ustvarijo, manjši od 22.000 EUR, pri čemer se upošteva, da je v tem primeru znesek dolgovanega davka enak odbitnemu davku, in da uporabo poenostavljene ureditve podreja temu, da se navedeni davek ne navede na računih ali na dokumentih, ki se priznavajo kot račun, ni izpolnila obveznosti, ki so ji naložene na podlagi členov 18(1)(a) in (2) ter 22, od (3) do (5), 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.

2) V preostalem se tožba zavrne.

3) Republiki Avstriji se naloži plačilo stroškov.

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.