

Zadeva C-97/09

Ingrid Schmelz

proti

Finanzamt Waldviertel

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien)

„Šesta direktiva o DDV – člen 24(3) in 28i – Direktiva 2006/112/ES – člen 283(1)(c) – Veljavnost – členi 12 ES, 43 ES in 49 ES – Načelo enakega obravnavanja – Posebna ureditev za mala podjetja – Oprostitev DDV – Nepriznavanje oprostitve za davčne zavezance s sedežem v drugih državah članicah – Pojem „letni promet““

Povzetek sodbe

1. *Svoboda opravljanja storitev – Omejitve – Davčna zakonodaja*

(člen 49 ES; direktivi Sveta 77/388, člen 24(3) in 28i, in 2006/112, člen 283(1)(c))

2. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Posebna ureditev za mala podjetja*

(direktivi Sveta 77/388, člena 24 in 24a, in 2006/112, členi od 284 do 287)

1. Člen 49 ES ne nasprotuje členoma 24(3) in 28i Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o promernih davkih, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2006/18, ter členu 283(1)(c) Direktive 2006/112 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, ki dovoljujejo državam članicam, da mala podjetja s sedežem na njihovem ozemlju oprostitjo plačila davka na dodano vrednost z izgubo pravice do odbitka, vendar tega ne omogočajo malim podjetjem s sedežem v drugih državah članicah.

Za mala podjetja s sedežem zunaj države članice to, da zanje ne velja oprostitev davka na dodano vrednost, zagotovo zmanjša privlačnost opravljanja storitev v tej državi članici, zato je svoboda opravljanja storitev omejena.

Vendar na tej stopnji evolucije ureditve davka na dodano vrednost cilj zagotoviti učinkovitost davčnega nadzora z namenom boja proti morebitnim goljufijam, davčnemu izogibanju in zlorabam ter cilj ureditve za mala podjetja, ki je spodbujanje njihove konkurenčnosti, upravičujeta, da se uporaba oprostitve davka na dodano vrednost omeji na dejavnosti malih podjetij s sedežem v državi članici, v kateri je dolgovan davek na dodano vrednost. Omejitev oprostitve davka na dodano vrednost na mala podjetja s sedežem v državi članici, ki to oprostitev določa, je namreč primerna za zagotovitev učinkovitega davčnega nadzora, katerega namen je preveriti, ali so pogoji za oprostitev davka na dodano vrednost dejansko izpolnjeni, saj podjetja dokumente, ki se nanašajo na vse njihove gospodarske dejavnosti, na celoma hranijo v kraju sedeža. Učinkovit nadzor dejavnosti, ki jih v okviru svobode opravljanja storitve izvaja malo podjetje s sedežem zunaj njenega ozemlja, za državo članico gostiteljico ni mogoč.

Dalje, kar zadeva nujnost omejiti ugodnosti te ureditve na mala podjetja s sedežem v zadevni

državi članici, pravila o upravni pomoči, ki so določena v Uredbi št. 1798/2003 o upravnem sodelovanju na področju davka na dodano vrednost in razveljavitvi Uredbe št. 218/92 in v Direktivi 77/799 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve, ne morejo zagotoviti učinkovite izmenjave podatkov glede malih podjetij, ki opravljajo dejavnost na ozemlju države članice, ki določa oprostitve davka na dodano vrednost. V skladu s členom 272(1)(d) Direktive 2006/112 lahko namreč države članice mala podjetja oprostijo vseh obveznosti iz členov od 213 do 271 te direktive, katerih namen je obvestiti davčne organe držav članic o dejavnostih na njihovem ozemlju, ki so predmet davka na dodano vrednost. Zato mala podjetja v splošnem niso davčni zavezanci za davek na dodano vrednost v državi članici, v kateri imajo sedež, in ta država nima nobenih podatkov o njihovem prometu. Direktiva 77/799 se nanaša na izmenjavo podatkov o davkih na dobiček, na premoženje in na zavarovalne premije. Čeprav ni mogoče zanikati, da bi se zlasti podatki o dobičku lahko izkazali za koristne, predvsem pri preiskavi morebitnih goljufij v zvezi z davkom na dodano vrednost, pa ti podatki ne vsebujejo podatka o prometu, ki je predmet davka na dodano vrednost.

(Glej točke 51, 53, od 59 do 61, od 64 do 67, 71 in 76 ter točko 1 izreka.)

2. Člena 24 in 24a Direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2006/18, ter člene od 284 do 287 Direktive 2006/112 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da pojem „letni promet“ pomeni promet, ki ga podjetje ustvari v enem letu v državi članici, v kateri ima sedež.

(Glej točko 77 in točko 2 izreka.)

SODBA SODIŠČA (veliki senat)

z dne 26. oktobra 2010(*)

„Šesta direktiva o DDV – Člena 24(3) in 28i – Direktiva 2006/112/ES – Člen 283(1)(c) – Veljavnost – Členi 12 ES, 43 ES in 49 ES – Načelo enakega obravnavanja – Posebna ureditev za mala podjetja – Oprostitev DDV – Nepriznavanje oprostitve za davčne zavezance s sedežem v drugih državah članicah – Pojem „letni promet““

V zadevi C-97/09,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (Avstrija), z odločbo z dne 4. marca 2009, ki je prispela na Sodišče 10. marca 2009, v postopku

Ingrid Schmelz

proti

Finanzamt Waldviertel,

SODIŠČE (veliki senat),

v sestavi V. Skouris, predsednik, A. Tizzano, J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J. C. Bonichot in A. Arabadjiev (poročevalec), predsedniki senatov, E. Juhász, G. Arestis, A. Borg Barthet, M. Ilešič, sodniki, P. Lindh, sodnica, T. von Danwitz, sodnik, in C. Toader, sodnica,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: K. Malacek, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 13. aprila 2010,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za avstrijsko vlado C. Pesendorfer in J. Bauer, zastopnika,
- za nemško vlado C. Blaschke in J. Möller, zastopnika,
- za grško vlado M. Tassopoulou, K. Georgiadis in I. Bakopoulos, zastopniki,
- za Svet Evropske unije A. M. Colaert in J. P. Hix, zastopnika,
- za Evropsko komisijo D. Triantafyllou in B. R. Killmann, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 17. junija 2010

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na veljavnost – glede na člene 12 ES, 43 ES, 49 ES ter na čelo enakega obravnavanja – členov 24(3) in 28i Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL L 145, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2006/18/ES z dne 14. februarja 2006 (UL L 51, str. 12) (v nadaljevanju: Šesta direktiva), ter člena 283(1)(c) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV). Predlog se nanaša tudi na razlago člena 24(2) Šeste direktive in člena 287 Direktive DDV.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med I. Schmelz, nemško državljanko s stalnim prebivališčem v Nemčiji, in Finanzamt Waldviertel (v nadaljevanju: Finanzamt) v zvezi z odločbo o odmeri davka, ki jo je izdal Finanzamt in se nanaša na prometni davek, ki naj bi ga I. Schmelz dolgovala od dobička iz dajanja v najem stanovanja v Avstriji za leti 2006 in 2007.

Pravni okvir

Ureditev Unije

Šesta direktiva

3 Države članice v skladu s členom 13(B)(b) Šeste direktive obdavčenja oprostitjo „lizing ali dajanje v najem nepremičnin“.

4 Člen 24(2)(a) in (b) Šeste direktive, naslovljen „Posebna ureditev za majhna podjetja“, iz naslova XIV, ki se nanaša na posebne ureditve, v bistvu dovoljuje državam članicam, da ohranijo

ali določijo oprostitve davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) davčnih zavezancev, katerih letni promet je manjši od protivrednosti 5000 evropskih obračunskih enot v nacionalni valuti po menjalnem tečaju na dan sprejetja te direktive.

5 V skladu s točko 2(c) oddelka IX, naslovljenega „Obdavitev“, iz Priloge XV k Aktu o pogojih pristopa Kraljevine Norveške, Republike Avstrije, Republike Finske in Kraljevine Švedske in prilagoditvah Pogodb, na katerih temelji Evropska unija (UL 1994, C 241, str. 21, in UL 1995, L 1, str. 1) lahko Republika Avstrija pri uporabi člena 24, od (2) do (6), Šeste direktive oprosti DDV davčne zavezance, katerih letni promet je manjši od protivrednosti 35.000 evropskih obračunskih enot v nacionalni valuti.

6 Člen 24(3) Šeste direktive določa:

„Pojma oprostitve [...] se uporabljata za dobavo blaga in storitev majhnih podjetij.

Države članice lahko določene transakcije izvzamejo iz ureditve iz odstavka 2. [...]“

7 Člen 28(2)(j) Šeste direktive določa, da „[lahko] Republika Avstrija [...] uporablja eno od dveh nižjih stopenj iz tretjega pododstavka člena 12(3)(a) za dajanje v najem nepremičnin za stanovanjsko rabo, pod pogojem, da stopnja ni nižja od 10 %“.

8 Člen 28i Šeste direktive, naslovljen „Posebna ureditev za majhna podjetja“ je člena 24(3) Šeste direktive dodal ta pododstavek:

„V vsakem primeru se [...] dobave blaga in storitev, ki jih opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju države, izključijo iz oprostitve davka v skladu z odstavkom 2.“

Direktiva o DDV

9 V skladu s členom 135(1)(l) Direktive o DDV države članice obdavčenja oprostitijo lizing nepremičnin ali dajanje nepremičnin v najem.

10 Člen 117(2) Direktive o DDV določa, da „[lahko] Avstrija [...] uporablja eno od dveh nižjih stopenj iz člena 98 za dajanje v najem nepremičnin za stanovanjsko rabo, pod pogojem, da stopnja ni nižja od 10 %“.

11 V skladu s členom 272(1)(d) Direktive o DDV lahko države članice „davčne zavezance, ki so upravičeni do oprostitve za mala podjetja iz členov 282 do 292,“ oprostitijo nekaterih ali vseh obveznosti iz poglavij 2 (Identifikacija), 3 (Fakturiranje), 4 (Knjigovodstvo), 5 (Obračuni) in 6 (Rekapitulacijska poročila) naslova XI (Obveznosti davčnih zavezancev in nekaterih oseb, ki niso davčni zavezanci) te direktive.

12 Naslov XII „Posebne ureditve“ Direktive o DDV vsebuje poglavje 1 z naslovom „Posebna ureditev za mala podjetja“. Člen 281 iz oddelka 1 tega poglavja 1, ki ureja poenostavljene postopke za obračunavanje in pobiranje, v bistvu dovoljuje, da „države članice, ki bi pri uporabi splošne ureditve DDV za mala podjetja lahko naleteli na težave zaradi njihovih dejavnosti ali strukture, [...] uporabljajo poenostavljene postopke [...] za obračunavanje in pobiranje DDV [...]“.

13 Člen 282 Direktive o DDV, ki je v oddelku 2 navedenega poglavja 1, naslovljenem „Oprostitve in progresivne olajšave“, določa, da se „[o]prostitve in progresivne davčne olajšave, predvidene v tem oddelku, [...] uporabljajo za dobavo blaga in storitev malih podjetij“.

14 V skladu s členom 283(1)(c) iz navedenega oddelka 2 Direktive o DDV se ugodnosti, določene v tem oddelku, ne nanašajo na „dobave blaga in storitev, ki jih opravi davčni zavezanec,

ki nima sedeža v državi članici, v kateri je dolgovan DDV“.

15 V skladu s členom 287 Direktive o DDV „[lahko države članice, ki so pristopile po 1. januarju] 1978, [...] oprostitjo davčne zavezance, katerih letni promet ne presega protivrednosti naslednjih zneskov v nacionalni valuti po menjalnem tečaju na dan njihovega pristopa“. Za Republiko Avstrijo je ta znesek 35.000 EUR.

16 Člen 288 Direktive o DDV določa:

„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;
- (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);
- (3) znesek transakcij, ki so oproščene na podlagi členov 146 do 149 in členov 151, 152 ali 153;
- (4) znesek transakcij z nepremičninami, finančnih transakcij iz točk (b) do (g) člena 135(1) in zavarovalnih storitev, razen če so te transakcije postranske transakcije.

Pri izražanju prometa pa se ne upošteva odtujitev opredmetenih ali neopredmetenih osnovnih sredstev podjetja.“

17 V skladu s členoma 411 in 413 Direktive o DDV ta razveljavlja zlasti Šesto direktivo in za nje veljati 1. januarja 2007.

Nacionalna ureditev

18 V skladu s členom 6(1), točka 16, zakona o prometnem davku iz leta 1994 (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 663/1994, v nadaljevanju: UStG) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari, sta oproščena prometnega davka lizing in dajanje nepremičnin v najem, razen dajanja v najem nepremičnin za stanovanjsko rabo.

19 Člen 6(1), točka 27, UStG iz 1994 v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari, določa, da so davka oproščene „transakcije malih podjetnikov. Mali podjetnik je podjetnik, ki ima stalno prebivališče ali sedež na ozemlju države in njegove transakcije skladno s členom 1(1), točki 1 in 2, v obdobju napovedi ne presegajo 22.000 EUR“ v letu 2006 in 30.000 EUR v letu 2007.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

20 I. Schmelz je nemška državljanica 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.

21 I. Schmelz je menila, da je kot mala podjetnica v smislu člena 6(1), točka 16, UStG iz leta 1994 oproščena plačila prometnega davka, zato ni obračunala davka na najemnino.

22 Finanzamt meni, da I. Schmelz ni upravičena do oprostitve davka za male podjetnike, ker nima sedeža oziroma stalnega prebivališča v Avstriji. Finanzamt je zato ugotovil, da je I. Schmelz z dajanjem stanovanja v Avstriji v najem ustvarila neto promet 5890,90 EUR v letu 2006 in 5936,37 EUR v letu 2007, in je 19. junija in 17. novembra 2008 izdal odločbi o odmeri davka, s katerima je I. Schmelz naložil prometni davek v znesku 334,93 EUR oziroma 316,15 EUR.

23 I. Schmelz je nato zoper odločbi vložila pritožbo pri Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle

Wien. To sodišče je v dopolnilnih navedbah razložilo, da je I. Schmelz 10. marca 2009 izjavila, da v letih, na katere se nanaša postopek v glavni stvari, ni ustvarila drugega prometa na ozemlju Evropske unije.

24 Predložitveno sodišče po eni strani meni, da sta odločbi o odmeri davka, ki ju je izdal Finanzamt, v skladu z nacionalnim pravom, nacionalno pravo pa je v skladu z določbami Šeste direktive in Direktive o DDV, po drugi strani pa navaja, da bi oseba s stalnim prebivališčem v Avstriji drugače kot I. Schmelz bila upravičena do oprostitve prometnega davka.

25 Zato Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien, dvomi o skladnosti teh direktiv s prepovedjo diskriminacije, ki izhaja iz primarnega prava, natančneje iz členov 12 ES, 43 ES in 49 ES, ter iz splošnega načela prava Unije, to je načela enakega obravnavanja.

26 Ker se Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien, sprašuje tudi, ali se letni promet, ki loči mala podjetja od drugih podjetij, nanaša na promet, ustvarjen samo v zadevni državi članici, ali pa je treba upoštevati promet, ustvarjen na ozemlju Unije, je prekinilo odločanje in Sodišče 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 [...] ter ureditev, s katero je bila ta določba prenesena v nacionalno pravo, kršita 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 Unije (načelo enakosti, ki je temeljno načelo prava Unije), ker so zaradi določitve državljanov Unije, ki niso rezidenti zadevne države, izključeni iz oprostitve davka iz člena 24(2) Šeste direktive (posebna ureditev za mala podjetja), medtem ko imajo državljanov 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?

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 [o DDV] 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 Unije (načelo enakosti, ki je temeljno načelo prava Unije), ker so zaradi določitve državljanov Unije, ki niso rezidenti zadevne države, izključeni iz oprostitve davka iz člena 282 in naslednjih Direktive o DDV (posebna ureditev za mala podjetja), medtem ko imajo državljanov Unije, ki so rezidenti zadevne države, pravico do te davčne oprostitve, če zadevna država članica v skladu z Direktivo [o DDV] priznava oprostitve davka za male podjetnike?

3. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen: 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 v smislu člena 234, prvi odstavek, (b), ES ni veljavno?

4. Če je odgovor na drugo vprašanje pritrdilen: 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 DDV v smislu člena 234, prvi odstavek, (b) ES ni veljavno?

5. ?e je odgovor na tretje vprašanje pritrdilen: Ali je pojem 'letni promet' v smislu Priloge XV, naslov IX. Obdav?itev, to?ka 2(c), [Akta o pogojih pristopa Kraljevine Norveške, Republike Avstrije, Republike Finske in Kraljevine Švedske in prilagoditvah Pogodb, na katerih temelji Evropska unija] oziroma ?lena 24 Šeste direktive treba razlagati tako, da gre za promet, ustvarjen v enem letu v zadevni državi ?lanici, v kateri se uporablja ureditev za male podjetnike, ali za promet podjetnika, ki je bil ustvarjen v enem letu na celotnem obmo?ju Unije?

6. ?e je odgovor na ?etrto vprašanje pritrdilen: Ali je pojem 'letni promet' v smislu ?lena 287 Direktive o DDV treba razlagati tako, da gre za promet, ustvarjen v enem letu v zadevni državi ?lanici, v kateri se uporablja ureditev za mala podjetja, ali za promet podjetja, ki je bil ustvarjen v enem letu na celotnem obmo?ju Unije?"

Dopustnost vprašanj za predhodno odlo?anje

27 Svet Evropske unije meni, da predložitveno sodiš?e takrat, ko je sestavljalo vprašanja za predhodno odlo?anje, ni razpolagalo z vsemi potrebnimi podatki za dolo?itev sedeža I. Schmelz. Naknadno se je namre? izkazalo, da tože?a stranka v postopku v glavni stvari ni opravljala nobene gospodarske dejavnosti v Nem?iji in tam ni bila zavezanka za DDV. Ker je edina dejavnost I. Schmelz, ki je predmet DDV, dajanje stanovanja v najem fizi?nim osebam v Avstriji, Svet meni, da se lahko šteje, da ima sedež v Avstriji. Zato naj ne bi bilo dokazano, da so vprašanja za predhodno odlo?anje upoštevana za rešitev postopka v glavni stvari.

28 V zvezi s tem je treba opozoriti, da v okviru postopka, dolo?enega v ?lenu 234 ES, le nacionalni sodnik, ki odlo?a o sporu in ki mora prevzeti odgovornost za sodno odlo?itev, ob upoštevanju posebnosti zadeve presodi tako potrebo po izdaji predhodne odlo?be, da bi lahko izdal sodbo, kot ustreznost vprašanj, ki jih predlaga Sodiš?u. Kadar se predložena vprašanja nanašajo na razlago prava Unije, je Sodiš?e na?eloma dolžno odlo?ati (glej v tem smislu sodbi z dne 15. decembra 1995 v zadevi Bosman, C-415/93, Recueil, str. I-4921, to?ka 59, in z dne 18. marca 2010 v združenih zadevah Alassini in drugi, od C-317/08 do C-320/08, ZOdl., str. I-2213, to?ka 25).

29 Tako lahko Sodiš?e predlog za sprejetje predhodne odlo?be, ki ga je vložilo nacionalno sodiš?e, zavrne le, ?e je o?itno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora v postopku v glavni stvari, ?e je problem hipoteti?en ali ?e Sodiš?e nima na voljo pravnih in dejanskih elementov, potrebnih za to, da bi lahko ustrezno odgovorilo na zastavljena vprašanja (zgoraj navedena sodba Alassini in drugi, to?ka 26).

30 Poleg tega iz ?lena 234, drugi odstavek, ES jasno izhaja, da se nacionalno sodiš?e odlo?i, v kateri fazi postopka je treba Sodiš?u predložiti vprašanje za predhodno odlo?anje (sodbi z dne 10. marca 1981 v združenih zadevah Irish Creamery Milk Suppliers Association in drugi, 36/80 in 71/80, Recueil, str. 735, to?ka 5, in z dne 17. aprila 2007 v zadevi AGM?COS.MET, C?470/03, ZOdl., str. I?2749, to?ka 45).

31 Tudi ?e domnevamo, da so podatki I. Schmelz pravilni, iz njih nikakor ne izhaja, da zahtevana razlaga prava Unije o?itno nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora v postopku v glavni stvari niti da je problem hipoteti?en. Tako kot je navedla avstrijska vlada na obravnavi, to, da je edina dejavnost I. Schmelz, ki je predmet DDV, dajanje stanovanja v najem, namre? ne pomeni, da lahko avstrijski organi štejejo, da ima sedež v Avstriji.

32 Torej je na vprašanja za predhodno odlo?anje, ki jih je postavilo Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien, treba odgovoriti.

Vprašanja za predhodno odločanje

33 Predložitveno sodišče z vprašanji za predhodno odločanje, ki so med seboj povezana in ki jih je zato treba preučiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali so člena 24(3) in 28i Šeste direktive ter člen 283(1)(c) Direktive o DDV, ki dovoljujejo državam članicam, da mala podjetja s sedežem na njihovem ozemlju oprostitjo plačila DDV z izgubo pravice do odbitka, vendar tega ne omogočajo za mala podjetja s sedežem v drugih državah članicah, v skladu s členi 12 ES, 43 ES in 49 ES ter s splošnim načelom enakega obravnavanja.

34 Predložitveno sodišče sprašuje tudi, ali se pojem „letni promet“, uporabljen v členih 24 in 24a Šeste direktive in členih od 284 do 287 Direktive o DDV, nanaša na promet, ki ga podjetje ustvari v enem letu v državi članici, v kateri je uveljavljalo oprostitve DDV, ali na promet, ki ga ustvari v enem letu na celotnem ozemlju Unije.

Upoštevna svoboščina

35 Predložitveno sodišče se v postopku v glavni stvari sklicuje na dve svoboščini: pravico ustanavljanja in svobodo opravljanja storitev.

36 Najprej, svoboda ustanavljanja, ki jo člen 43 ES priznava državljanom Unije in ki zajema pravico, da začnejo in opravljajo dejavnost kot samozaposlene osebe, in pravico do ustanovitve in upravljanja podjetij pod enakimi pogoji, kot jih za svoje državljane določa zakonodaja države članice ustanovitve, za družbe, ustanovljene v skladu z zakonodajo posamezne države članice, ki imajo registriran sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Evropski uniji, v skladu s členom 48 ES zajema pravico opravljanja dejavnosti v zadevni državi članici prek hčerinske družbe, podružnice ali agencije (sodba z dne 14. septembra 2006 v zadevi Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, ZOdl., str. I-8203, točka 17 in navedena sodna praksa).

37 V skladu s sodno prakso Sodišča 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 od njegove države izvora in da iz tega pridobi dobiček ter tako spodbuja ekonomsko in socialno prepletenost v Uniji na področju dejavnosti samozaposlenih oseb (zgoraj navedena sodba Centro di Musicologia Walter Stauffer, točka 18 in navedena sodna praksa).

38 Da pa bi se lahko uporabile določbe glede pravice do ustanavljanja, je načeloma potrebno, da je v državi gostiteljici zagotovljena stalna prisotnost ter v primeru pridobitve in posedovanja nepremičnin dejavno upravljanje tega premoženja (zgoraj navedena sodba Centro di Musicologia Walter Stauffer, točka 19). To stalno prisotnost mora biti mogoče ugotoviti na podlagi objektivnih in preverljivih elementov, ki se nanašajo predvsem na stopnjo fizičnega obstoja v smislu prostorov, osebja in opreme (glej v tem smislu sodbo z dne 12. septembra 2006 v zadevi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, ZOdl., str. I-7995, točka 67).

39 Vendar iz opisa dejstev, ki jih je predložilo predložitveno sodišče, izhaja, da I. Schmelz ne izpolnjuje teh pogojev.

40 Zato je treba ugotoviti, da se določbe o pravici do ustanavljanja ne uporabljajo v okoliščinah, kot so te iz spora o glavni stvari.

41 Dalje, kar zadeva svobodo opravljanja storitev, je treba na eni strani šteti, da je dajanje nepremičnine v najem opravljanje storitev za plačilo v smislu člena 50, prvi odstavek, ES (glej v tem smislu sodbo z dne 15. julija 2010 v zadevi Hengartner in Gasser, C-70/09, še neobjavljena v ZOdl, točka 32). Na drugi strani dejstvo, da I. Schmeltz stanovanje v Avstriji daje v najem že ve-

let, ne izključuje uporabe člena 49 ES.

42 Sodišče je v tem pogledu odločilo, da pojem storitve v smislu Pogodbe lahko zajema zelo različne storitve, vključno s storitvami, ki se opravljajo dalj časa, tudi več let. Pogodba namreč ne vsebuje nobenih določb, na podlagi katerih bi bilo mogoče abstraktno določiti mejo trajanja ali pogostosti, pri kateri opravljanja storitev ali nekaterih vrst storitev v drugi državi članici ni več mogoče šteti za opravljanje storitev v smislu Pogodbe (glej sodbo z dne 11. decembra 2003 v zadevi Schnitzer, C-215/01, Recueil, str. I-14847, točki 30 in 31).

43 Glede na vse navedeno je treba šteti, da se za dejavnost dajanja v najem I. Schmelz uporablja svoboda opravljanja storitev na podlagi člena 49 ES.

44 Nazadnje, v zvezi z uporabo člena 12 ES, ki določa splošno načelo prepovedi vsakršne diskriminacije glede na državljanstvo, je treba opozoriti, da se ta določba samostojno uporablja le v primerih, ki jih ureja pravo Unije, za katere Pogodba ne določa posebnih pravil prepovedi diskriminacije (sodba z dne 21. januarja 2010 v zadevi SGI, C-311/08, ZOdl., str. I-487, točka 31 in navedena sodna praksa).

45 Člen 49 ES, ki se – kot je bilo ugotovljeno v točki 43 te sodbe – uporablja v postopku v glavni stvari, pa določa taka posebna pravila prepovedi diskriminacije. Torej se člen 12 ES ne uporabi v okoliščinah zadeve iz postopka v glavni stvari.

Obstoje omejitve svobode opravljanja storitev

46 Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da vse določbe Pogodbe o prostem gibanju oseb poskušajo državljanom Unije olajšati opravljanje poklicnih dejavnosti vseh vrst na celotnem ozemlju Unije in nasprotujejo ukrepom, ki bi lahko te državljane postavili v slabši položaj, kadar bi želeli opravljati gospodarsko dejavnost na ozemlju druge države članice (zgoraj navedena sodba Bosman, točka 94, in sodba z dne 19. novembra 2009 v zadevi Filipiak, C-314/08, ZOdl., str. I-11049, točka 58).

47 V zvezi s tem je treba opozoriti, da člen 49 ES zahteva odpravo vsakršne omejitve svobode opravljanja storitev, če ta omejitev prepoveduje, ovira ali zmanjšuje privlačnost dejavnosti ponudnika s sedežem v drugi državi članici (glej v tem smislu sodbo z dne 1. julija 2010 v zadevi Dijkman in Dijkman/Lavaleije, C-233/09, še neobjavljena v ZOdl., točka 23 in navedeno sodno prakso).

48 Iz sodne prakse izhaja tudi, da člen 49 ES ne prepoveduje le očitne diskriminacije glede na državljanstvo, temveč tudi vse prikritke oblike diskriminacije, ki z uporabo drugih razlikovalnih meril dejansko pripeljejo do istega rezultata. To velja zlasti za ukrep, katerega razlikovanje temelji na merilu stalnega prebivališča, saj je verjetno, da to merilo škoduje predvsem državljanom drugih držav članic, kajti osebe, ki nimajo stalnega prebivališča na nacionalnem ozemlju, največkrat niso državljani te države (glej sodbo z dne 16. januarja 2003 v zadevi Komisija proti Italiji, C-388/01, Recueil, str. I-721, točki 13 in 14 ter navedena sodna praksa).

49 Omejitve, prepovedane s členom 49 ES, obstajajo zlasti, če so davčne določbe, ki se uporabljajo za opravljanje čezmejnih gospodarskih dejavnosti, manj ugodne kot določbe, ki se uporabljajo za gospodarsko dejavnost, ki se opravlja znotraj meja te države članice (glej zgoraj navedeno sodbo Filipiak, točka 62).

50 V zvezi s tem je treba opozoriti, da se prepoved omejitev svobodnega opravljanja storitev ne nanaša samo na nacionalne ukrepe, temveč tudi na ukrepe, ki jih sprejmejo institucije Unije (glej po analogiji s prostim pretokom blaga sodbo z dne 25. junija 1997 v zadevi Kieffer in Thill,

C?114/96, Recueil, str. I?3629, to?ka 27 in navedena sodna praksa).

51 V obravnavanem primeru ?lena 24(3) in 28i Šeste direktive ter ?len 283(1)(c) Direktive o DDV dovoljujejo državam ?lanicam, da mala podjetja s sedežem na svojem ozemlju oprostijo pla?ila DDV z izgubo pravice do odbitka, vendar tega ne omogo?ajo malim podjetjem s sedežem v drugih državah ?lanicah.

52 ?e torej država ?lanica dolo?a oprostitev DDV za mala podjetja, taka podjetja s sedežem na njenem ozemlju v tem primeru lahko ponudijo svoje storitve pod ugodnejšimi pogoji kot mala podjetja s sedežem zunaj tega ozemlja, saj je s temi dolo?bami državam ?lanicam prepovedano omogo?iti oprostitev tudi drugim podjetjem.

53 V tem primeru iz ugotovitve iz prejšnje to?ke izhaja, da je za mala podjetja s sedežem zunaj avstrijskega ozemlja, ker zanje ne velja oprostitev DDV, privla?nost opravljanja storitev zmanjšana. Zato je svoboda opravljanja storitev omejena.

54 Kakor je navedla generalna pravobranilka v to?kah od 42 do 44 in 83 sklepnih predlogov, na eni strani te omejitve ni mogo?e pripisati državam ?lanicam, saj jim zadevni direktivi dovoljujeta, da pla?ila DDV oprostijo samo mala podjetja, ki imajo sedež na obmo?ju posamezne države ?lanice. Na drugi strani možnost malih podjetij s sedežem zunaj države ?lanice, v kateri je dolgovan DDV, da odbijejo vstopni davek, morda ni dovolj, da bi izravnala to, da se zanje oprostitev DDV ne uporablja, sploh ker ta mala podjetja ne opravljajo ali opravljajo malo transakcij, za katere se pla?a vstopni davek.

55 V teh okoliš?inah je treba preveriti morebitno utemeljitev za to omejitev.

Utemeljitev

56 Avstrijska, nemška in grška vlada ter Svet in Evropska komisija menijo, da je omejitev svobode opravljanja storitev, ki jo pomeni neenako obravnavanje malih podjetij glede na to, ali imajo sedež na avstrijskem ozemlju, utemeljena z nujnostjo zagotoviti u?inkovitost dav?nega nadzora. Po mnenju teh vlad in institucij lahko tak nadzor u?inkovito izvaja le država ?lanica, na ozemlju katere je sedež malega podjetja.

57 Glede tega iz sodne prakse izhaja, da nujnost, da se zagotovi u?inkovitost dav?nega nadzora, pomeni nujen razlog v splošnem interesu, ki lahko utemelji omejitev uresni?evanja s Pogodbo zagotovljenih pravic o prostem pretoku (sodba z dne 27. januarja 2009 v zadevi Persche, C?318/07, ZOdl., str. I?359, to?ka 52).

58 Vendar je omejitveni ukrep lahko upravi?en, ?e spoštuje na?elo sorazmernosti, tako da mora biti primeren, da zagotovi uresni?itev zastavljenega cilja, in ne sme prese?i tistega, kar je nujno, da se ta cilj doseže (zgoraj navedena sodba Persche, to?ka 52).

59 Tako je treba šteti, da je omejitev oprostitve DDV na mala podjetja s sedežem na ozemlju države ?lanice, ki to oprostitev dolo?a, primerna za zagotovitev u?inkovitega dav?nega nadzora, katerega namen je preveriti, ali so pogoji za oprostitev DDV dejansko izpolnjeni, saj podjetja dokumente, ki se nanašajo na vse njihove gospodarske dejavnosti, na?eloma hranijo v kraju sedeža.

60 Zato države ?lanice in institucije, ki intervenirajo v tem postopku, pravilno štejejo, da u?inkovit nadzor dejavnosti, ki jih v okviru svobode opravljanja storitve izvaja malo podjetje s sedežem zunaj njenega ozemlja, za državo ?lanico gostiteljico ni mogo?.

61 V zvezi z nujnostjo omejiti ugodnosti te ureditve na mala podjetja s sedežem v zadevni

državi članici navedene vlade in institucije navajajo, da pravila o upravni pomoči, ki izhajajo iz 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 (UL L 264, str. 1) in iz Direktive Sveta z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve (77/799/EGS) (UL L 336, str. 15), ne morejo zagotoviti učinkovite izmenjave podatkov.

62 Poudarjajo tudi, da ker je namen ureditve za mala podjetja zmanjšanje upravnih obremenitev zaradi obdavčenih transakcij, so ta podjetja oproščena upravnih formalnosti v zvezi s prometnim davkom, tako da država članica sedeža nima nobenih podatkov za izmenjavo v smislu Uredbe št. 1798/2003. Dodajajo, da ker se Direktiva 77/799/EGS nanaša samo na podatke glede neposrednih davkov, ne dovoljuje niti zbiranja niti izmenjave podatkov o prometu malih podjetij.

63 Tako je treba poudariti, prvič, da cilja zagotoviti učinkovitost davčnega nadzora z namenom boja proti morebitnim goljufijam, davčnemu izogibanju in zlorabam – na nujnost te zagotovitve je opozorjeno v točki 57 te sodbe – ni mogoče doseči brez ustreznih podatkov. Drugič, kot je generalna pravobranilka navedla v točki 33 sklepnih predlogov, ureditev za mala podjetja predvideva poenostavitev upravnih postopkov z namenom spodbuditi ustanavljanje, dejavnosti in konkurenčnost malih podjetij ter ohraniti razumno ravnotežje med upravno obremenitvijo zaradi davčnega nadzora in nizkimi prirečakovanimi davčnimi prihodki.

64 V skladu s členom 272(1)(d) Direktive o DDV lahko namreč države članice mala podjetja oprostitijo vseh obveznosti iz členov od 213 do 271 te direktive, katerih namen je obvestiti davčne organe držav članic o dejavnostih na njihovem ozemlju, ki so predmet DDV.

65 Zato kakor je pojasnil Svet, mala podjetja v splošnem niso davčni zavezanci za DDV v državi članici, v kateri imajo sedež, in ta država nima nobenih podatkov o njihovem prometu. Tako je v postopku v glavni stvari nemška vlada potrdila, da malo podjetje I. Schmelz ni davčni zavezanec za DDV v Nemčiji in da ta država članica nima nobenih podatkov o njegovem prometu.

66 V zvezi z Direktivo 77/799/EGS je treba poudariti, da se v skladu s členom 1 nanaša na izmenjavo podatkov o davkih na dobiček, na premoženje in na zavarovalne premije. Čeprav ni mogoče zanikati, da bi se zlasti podatki o dobičku lahko izkazali za koristne, predvsem pri preiskavi morebitnih goljufij v zvezi z DDV, pa ti podatki ne vsebujejo podatka o prometu, ki je predmet DDV.

67 V teh okoliščinah vlade in institucije, ki so stranke v tem postopku, upravičeno štejejo, da pravila o upravni pomoči, ki izhajajo iz Uredbe št. 1798/2003 in Direktive 77/799/EGS, niso primerna za zagotovitev učinkovite izmenjave podatkov glede malih podjetij, ki opravljajo dejavnost na ozemlju države članice, ki določa oprostitve DDV.

68 To pomanjkanje informacij bi bilo mogoče odpraviti samo z uvedbo formalnosti, kakršne so določene v členih od 213 do 271 Direktive o DDV. Vendar kot je že bilo navedeno v točki 63 te sodbe, je ureditev za mala podjetja namenjena ravno temu, da bi se mala podjetja in davčni organi lahko izognili tem formalnostim.

69 Zagotovitev učinkovitosti davčnega nadzora prometa, ki ga malo podjetje ustvari v drugih državah članicah od države članice sedeža, bi namreč zahtevala, prvič, vzpostavitev zapletenih formalnosti za mala podjetja in davčne organe, ki bi omogočale zbiranje ustreznih podatkov in ugotavljanje morebitnih zlorab, in drugič, ponavljajoče se prošnje davčnih organov države članice sedeža za upravno pomoč vsem drugim državam članicam Unije z namenom izmenjave teh podatkov.

70 Dodati je treba, da omejitev oprostitve DDV samo na mala podjetja s sedežem v državi članici, ki določa to oprostitve, omogoča preprečiti, da bi se davčni zavezanci, ki dejavnosti opravljajo v več državah članicah, v katerih nimajo sedeža, lahko pod krinko oprostitve, ki veljajo v teh državah, izognili obdavčitvi v celoti ali v večjem delu, čeprav bi vsota teh dejavnosti objektivno presegla raven dejavnosti malega podjetja, kar pa ne bi bilo združljivo z obveznostjo spodbujati samo mala podjetja z odstopom od načelne obdavčitve, ki jo pomeni taka oprostitve.

71 Glede na navedeno je očitno, da na tej stopnji evolucije ureditve DDV cilj zagotoviti učinkovitost davčnega nadzora z namenom boja proti morebitnim goljufijam, davčnemu izogibanju in zlorabam ter cilj ureditve za mala podjetja, ki je spodbujanje njihove konkurenčnosti, upravičujeta, prvič, da se uporaba oprostitve DDV omeji na dejavnosti malih podjetij s sedežem v državi članici, v kateri je dolgovan DDV, in drugič, da je letni promet, ki ga je treba upoštevati, ustvarjen v državi članici, v kateri ima podjetje sedež.

72 V teh okoliščinah je treba šteti, da omejitev oprostitve DDV na mala podjetja s sedežem v državi članici, v kateri je dolgovan DDV, ne presega tega, kar je nujno za zagotovitev uresnitve teh dveh ciljev.

73 Tako obravnava vprašanj ni pokazala ničesar, kar bi posegalo v skladnost členov 24(3) in 28i Šeste direktive ter člena 283(1)(c) Direktive o DDV s členom 49 ES.

74 Navsezadnje, ker predložitveno sodišče sprašuje tudi, ali so sporne določbe v postopku v glavni stvari v skladu s splošnim načelom enakega obravnavanja, je treba opozoriti – kakor je bilo navedeno v točki 53 te sodbe – da neenako obravnavanje v tej zadevi predstavlja omejitev svobode opravljanja storitev. Za to zadevo se zato uporablja člen 49 ES.

75 Vendar je pod temi pogoji, kot je navedla generalna pravobranilka v točki 75 sklepnih predlogov, treba šteti, da se splošno načelo enakega obravnavanja ne uporablja samostojno.

76 Glede na vse navedeno je treba odgovoriti, da obravnava vprašanj ni pokazala ničesar, kar bi posegalo v skladnost členov 24(3) in 28i Šeste direktive ter člena 283(1)(c) Direktive o DDV s členom 49 ES.

77 Člena 24 in 24a Šeste direktive ter člene od 284 do 287 Direktive o DDV je treba razlagati tako, da se „letni promet“ nanaša na promet, ki ga podjetje ustvari v enem letu v državi članici, v kateri ima sedež.

Stroški

78 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ, Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

1. Obravnava vprašanj ni pokazala ničesar, kar bi posegalo v skladnost členov 24(3) in 28i Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2006/18/ES z dne 14. februarja 2006, ter člena 283(1)(c) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost s členom 49 ES.

2. Člena 24 in 24a Direktive 77/388, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2006/18, ter člene od 284 do 287 Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da se „letni promet“ nanaša na promet, ki ga podjetje ustvari v enem letu v državi članici, v kateri ima sedež.

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.