

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

ELEANOR SHARPSTON,

predstavljeni 27. aprila 2006¹(1)

Zadeva C-128/05

Komisija Evropskih skupnosti

proti

Republiki Avstriji

1. V tej tožbi Komisija trdi, da so nekatere posebne ureditve, ki se uporabljajo v Avstriji za ponudnike mednarodnega potniškega prevoza, ki nimajo sedeža v navedeni državi članici in tam le občasno opravljajo storitve ter je njihov promet tam manjši od 22.000 EUR letno, v nasprotju s Šesto direktivo o DDV.⁽²⁾

2. Na podlagi teh ureditev taki prevozniki ne izdajajo računov s prikazanim avstrijskim DDV in ne predložijo obračunov za DDV v Avstriji. Pravzaprav se šteje, da je njihov vstopni davek v navedeni državi članici enak njihovem izstopnemu davku in niso upravičeni zahtevati vračila nobenega presežka ne z odbitkom ne z vračilom.

3. Avstrija ugovarja, da so navedene ureditve zajete v členu 24 Šeste direktive, ki dovoljuje uporabo poenostavljenih postopkov za mala podjetja, pod pogojem, da ti postopki ne vodijo k zmanjšanju davka.

4. Utemeljenost te obrambe je odvisna od treh glavnih vprašanj: ali naj se velikost „malega podjetja“ ocenjuje v absolutnem smislu ali glede na njegov promet v zadevni državi članici, ali se oprostitev uradnih postopkov v zvezi z DDV lahko kvalificira kot „poenostavljeni postopek“ in ali to vodi k zmanjšanju davka in je zato nedopustno.

Upoštevne določbe Skupnosti v zvezi z DDV

5. Na podlagi člena 2 Šeste direktive je dobava storitev, ki se opravi na ozemlju države članice za plačilo, predmet DDV. Na podlagi člena 6 je opravljanje storitev vsaka transakcija, ki ni dobava blaga.

6. Člen 9(2)(b) določa: „kraj opravljenih prevoznih storitev je kraj, kjer se opravi prevoz, pri čemer se upošteva prevožena razdalja“.⁽³⁾

7. Člena 17 in 18(4) določata pravila, ki urejajo nastanek, obseg in uveljavljanje pravice do odbitka, ki je temelj sistema DDV. Njune upoštevne določbe se lahko povzamejo tako.
8. Na podlagi člena 17(1) in (2) so davčni zavezanci upravičeni, da od davka, ki so ga dolžni plačati (svoj izstopni davek), odbijejo davek, ki se jim zaračuna za dobavo (vstopni davek), pod pogojem, da se ta dobava uporablja za namene njihovih obdavčljivih izhodnih transakcij.
9. Ob upoštevanju istega pogoja so davčni zavezanci, ki nimajo sedeža na ozemlju države članice, v kateri je nastal vstopni davek, upravičeni do vračila tega davka v skladu z določbami člena 17(3) in (4) ter Osme direktive o DDV.(5) Na podlagi člena 1 Osme direktive pa se postopki za vračilo davka uporabljajo za take osebe le, če poleg tega niso opravile obdavčljive dobave v zadevni državi članici v davnem obdobju, v katerem je nastal vstopni davek.
10. Za uveljavljanje svoje pravice do odbitka morajo davčni zavezanci imeti zlasti račun, sestavljen v skladu s členom 22(3). Odbitek se opravi tako, da se odšteje skupni znesek odbitnega vstopnega davka za dano davno obdobje od skupnega zneska izstopnega davka, dolgovanega za isto obdobje (člen 18(2)).
11. Člen 22(6) se nanaša na obveznosti davčnih zavezancev. Člen 22(3) določa zahteve, ki se nanašajo na izdajo računov, člen 22(4) določa zahteve, ki se nanašajo na predložitev rednih obračunov in člen 22(5) zahteva od davčnih zavezancev, da plačajo neto znesek dolgovanega DDV (z drugimi besedami izstopni davek, zmanjšan za vstopni davek) ob predložitvi vsakega obračuna.
12. Člen 24 Šeste direktive ima naslov „Posebna ureditev za majhna podjetja“. Člen 24(1) določa:
- „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.“
13. Poleg tega 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.(7)
14. Člen 29 določa:
- „1. Ustanovi se svetovalni odbor za davek na dodano vrednost, v nadaljnjem besedilu ‚odbor‘.
2. Odbor sestavljajo predstavniki držav članic in Komisije. Predsednik odbora je predstavnik Komisije. Tajniške storitve za odbor opravlja Komisija.
3. Odbor sprejme svoj poslovnik.
4. Poleg tega, za katere se v tej direktivi zahteva posvetovanje, odbor obravnava vprašanja v zvezi z uporabo določb Skupnosti o davku na dodano vrednost, ki mu jih postavi njegov predsednik na lastno pobudo ali na zahtevo predstavnika države članice.“

Sporne nacionalne določbe

15. Komisija postavlja pod vprašaj določbe uredbe zveznega ministra za finance o določitvi

povprečnih stopenj za izračun odbitnih zneskov v zvezi s tujimi podjetji, ki opravljajo mednarodni prevoz oseb, ki se nanašajo na transakcije in dejanja po 31. marcu 2002.(8)

16. Odstavek 1 te uredbe dovoljuje takim prevoznikom, ki nimajo stalnega prebivališča, sedeža, poslovalnice ali običajnega prebivališča v Avstriji in ki je njihov promet v Avstriji v danem davčnem obdobju manjši od 22.000 EUR,(9) da izračunajo svoj odbitni DDV glede na promet od običajnega mednarodnega potniškega prevoza z motornimi vozili ali priklopniki, ki niso registrirani v Avstriji, z uporabo povprečne stopnje 10 % od tega prometa,(10) ki ne izdajo računov za opravljene storitve.

17. Na podlagi odstavka 2 ta povprečna stopnja nadomesti vse odbitne zneske v zvezi z opravljanjem zadevnega prevoza in na podlagi odstavka 3 uporaba povprečne stopnje razbremeni prevoznika obveznosti vodenja knjig za DDV.

18. Iz listin, ki so bile izmenjane v upravnem postopku in priložene k tožbi Komisije, se zdi, da se je Avstrija (prepozno, v prvi polovici leta 2004) posvetovala s svetovalnim odborom za DDV, ki je bil ustanovljen na podlagi člena 29 Šeste direktive, da bi se uskladila s formalnimi zahtevami glede posvetovanja iz člena 24(1). Komisija je v odboru izrazila negativno stališče, druge države članice pa niso izrazile nobenega stališča. Vendar odbor kot svetovalno telo ne more v nobenem primeru izdati nobene zavezujoče odločitve.

Predlogi strank

19. Po rednem upravnem postopku v skladu s členom 226 ES Komisija Sodišču predlaga, naj:

– razglasi, da Republika Avstrija s tem, da dovoljuje osebam, ki so davčni zavezanci in nimajo sedeža v Avstriji ter opravljajo prevoz potnikov v tej državi članici, da ne predložijo davčnega obračuna in ne plačajo neto zneska DDV, ki 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 pogojuje uporabo poenostavljene ureditve s tem, 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 2, 6, 9(2)(b), 17, 18 in 22, od (3) do (5), Šeste direktive; in

– toženi stranki naloži plačilo stroškov postopka.

20. Avstrija trdi, da je treba tožbo zavrniti in naložiti plačilo stroškov Komisiji.

21. Ker ni bilo nobene zahteve za obravnavo, te ni bilo.

Presoja

Obseg domnevne kršitve

22. Avstrija ni predložila ničesar v zvezi s skladnostjo sporne uredbe s členi 2, 6, 9(2)(b), 17, 18 in 22, od (3) do (5), Šeste direktive kot take. Njena obramba v celoti temelji na členu 24(1).

23. V teh okoliščinah bi formalistični pristop lahko vodil do ugotovitve, da se lahko šteje, da je kršitev nastala (kar Avstrija implicitno priznava) v zvezi z vsemi navedenimi določbami, razen če bi uspela obramba na podlagi člena 24.

24. Vendar mislim, da takšna ugotovitev ne bi bila upravičena. Naštete določbe se razlikujejo po pomenu. V členih 2, 6, 9(2)(b) in 17 (med drugimi) so določene okoliščine, v katerih je treba uporabiti postopkovne zahteve iz členov 18 in 22. To, kar je sporno, je, ali je način, kako je Avstrija odstopala od teh zahtev, dopusten ali ne.

25. V navedbah Komisije ali v spornih avstrijskih določbah samih ni ničesar, kar bi nakazovalo kakšno navzkrižje z načeli, da (a) je opravljanje storitev predmet DDV (člen 2); (b) je prevoz oseb opravljanje storitev (člen 6); (c) se kraj opravljenih storitev mednarodnega prevoza potnikov doloži glede na prevoženo razdaljo v vsaki državi članici (člen 9(2)(b)), in (d) da ima davčni zavezanec pravico odbiti vstopni davek od izstopnega davka ali, po potrebi, dobiti vračilo vstopnega davka (člen 17).

26. Nasprotno, sporna uredba predpostavlja, da se vsa ta načela uporabljajo. Kar v resnici stori, je, da določa, da se v nekaterih posebnih okoliščinah šteje, da vstopni in izstopni davek drug drugega izniči in se v tem primeru ne upoštevajo zahteve iz členov 18 in 22 Šeste direktive o zaračunavanju, knjigovodstvu in predložitvi obračunov. V členu 18 sta ustrezna samo odstavka 1(a) in 2, glede člena 22 pa se Komisija sklicuje samo na odstavke od 3 do 5.

27. Menim torej, da se lahko samo za te zadnje določbe reče ali prizna, da so kršitev, če obramba Avstrije ne bo uspešna.

28. Poleg tega postopki za vračilo na podlagi člena 17(3) in (4) Šeste direktive tu niso pomembni. Ti postopki se uporabljajo le za davčne zavezance, ki v Avstriji niso imeli nobenih izhodnih transakcij, medtem ko se sporna pravila uporabljajo samo tam, kjer so prevozniki res opravili prevozne storitve potnikov v Avstriji v skladu s členom 9(2)(b) Šeste direktive.

29. Zato bom zaporedno preučila tri sporna vprašanja med strankami: pojem „mala podjetja“, pojem „poenostavljeni postopki“ in možnost zmanjšanja davka.

Mala podjetja

30. Avstrija trdi, da so njena pravila dopustna na podlagi člena 24(1) Šeste direktive, ki dovoljuje uporabo poenostavljenih postopkov za „mala podjetja“.

31. Komisija navaja, da opredelitev v avstrijski uredbi (promet v Avstriji manjši od 22.000 EUR v danem koledarskem letu) ni v skladu s pojmom „malega podjetja“, kajti tudi zelo velika podjetja, ki nimajo sedeža v Avstriji, lahko imajo tam promet, manjši od 22.000 EUR na leto. Pojem, kaj pomeni „malo podjetje“, v Šesti direktivi ni opredeljen. Zato bi bila potrebna skupnostna opredelitev, v kateri bi se upoštevala velikost podjetja v celoti in ne zgolj njegov promet v določeni državi članici.

32. Komisija se sklicuje na svoji priporočili iz leta 1996 in leta 2003 o opredelitvi malih in srednje velikih podjetij,(11) po katerih morajo biti določena stroga merila, če naj bi ukrepi, namenjeni takim podjetjem, res koristili tistim, za katere velikost pomeni pomanjkljivost. V opredelitvah je bilo določeno, da ima „malo ali srednje veliko podjetje“ manj kot 250 zaposlenih in bodisi letni promet, ki ne presega 40 milijonov EUR (v letu 1996; 50 milijonov EUR v letu 2003), bodisi letno bilančno vsoto, ki ne presega 27 milijonov EUR (v letu 1996; 43 milijonov EUR v letu 2003). „Malo podjetje“ ima manj kot 50 zaposlenih in bodisi letni promet, ki ne presega 7 milijonov EUR, bodisi letno bilančno vsoto, ki ne presega 5 milijonov EUR (v letu 1996; 10 milijonov EUR za oba zneska v letu 2003). V vsakem primeru mora biti podjetje na podlagi priporočila iz leta 1996 neodvisno v tem smislu, da je manj kot 25 % njegovega kapitala v lasti podjetja, ki ne spada v ustrezno opredelitev.

33. Avstrija trdi, da daje člen 24 državam članicam široko pooblastilo za ocenjevanje, ali in v kakšnih razmerah uvesti poenostavljene postopke za obračunavanje in pobiranje DDV v primeru malih podjetij(12), in v obrambo navaja, da njena opredelitev spada v okvir tega pooblastila. Poleg tega predstavlja nekatere izražane, za katere trdi, da dokazujejo, da je skrajno malo možnosti, da bi imelo v praksi katero koli podjetje za potniški prevoz s skupnim prometom več kot 40 milijonov EUR v Avstriji promet, manjši od 22.000 EUR.

34. Avstrija se poleg tega opira na člen 24(2) in naslednje Šeste direktive o oprostitvah in progresivnih davčnih olajšavah. Prag prometa v navedenih določbah se lahko nanaša samo na promet znotraj države članice iz preprostega razloga, ker se lahko tam, kjer gre za davčno olajšavo, izvzame samo promet znotraj davčne pristojnosti. Prav zato je samo promet znotraj države članice upošteven za namene člena 24(1).

35. Po mojem mnenju ima Komisija precej prav v svojih trditvah in Avstriji ni uspelo utemeljiti nasprotne trditve.

36. Čeprav menim, da ni nujno, da bi se morala uradna opredelitev malih podjetij uporabiti na področju DDV, glede na to, da ni bila sestavljena z mislijo posebej na to področje, daje ta opredelitev kljub temu koristen pokazatelj, kaj zakonodajalec Skupnosti šteje za „malo ali srednje veliko podjetje“ in „malo podjetje“.

37. Avstrija trdi, da so sporna pravila utemeljena na podlagi člena 24(1) Šeste direktive in ne na podlagi katere koli druge določbe. Ta trditev je izrecno navedena v njeni obrambi in zdi se, da je Avstrija, ko se je posvetovala s svetovalnim odborom za DDV, to storila na podlagi trditve, da se možnosti, ki so na voljo na podlagi člena 24(2) in naslednjih, uporabljajo samo za davčne zavezance, ki imajo sedež v državi članici, medtem ko se sporna uredba nanaša samo na tiste, ki nimajo sedeža v Avstriji.

38. Zato je treba avstrijske določbe presoati glede na člen 24(1).

39. Člen 24(1) temelji na predpostavki, da bi države članice „pri uporabi splošne davčne ureditve za majhna podjetja lahko naleteli na težave zaradi njihovih dejavnosti ali strukture“. Pri vsakem normalnem branju mora sklicevanje na „mala podjetja“ pomeniti podjetja, ki so objektivno majhna, ne pa podjetja, katerih dejavnosti so v določeni državi članici omejene. Prav tako ni v navedeni določbi ničesar drugega, kar bi nakazovalo na tako razlago. Nobenega razloga ni, da bi domnevali, da bi lahko država članica naletela na težave pri uporabi splošne davčne ureditve za velika podjetja, ki imajo omejene ali občasne gospodarske dejavnosti znotraj njenega ozemlja. Takšno podjetje bo imelo strukturo, ki mu bo omogočala, da bo izpolnilo zahteve glede registracije in obračuna v državi članici, ali pa bo zmožno tam imenovati davčnega zastopnika v skladu s členom 21(2) Šeste direktive.(13)

40. Glede širokega pooblastila za presojo, na katero se sklicuje Avstrija na podlagi člena 24(1), me ne prepriča sodna praksa, ki jo citira, in se v celoti glasi: „Kar zadeva člen 24, ta podeljuje državam članicam široko pooblastilo za presojo, ali in v kakšnih razmerah je treba uvesti pavšalne ureditve ali druge poenostavljene postopke za obračunavanje in pobiranje DDV v primeru malih podjetij. Torej se dejstvo, da država članica ni iz lastnih razlogov uveljavila te možnosti, ne more šteti kot ovira, ki bi ji preprečevala možnost, da zaprosi za dovoljenje za uvedbo ukrepov, ki odstopajo od Šeste direktive v skladu s členom 27 direktive.“(14)

41. Pooblastilo za presojo, ali in v kakšnih razmerah uporabiti poenostavljene postopke za mala podjetja, po mojem mnenju ne vključuje pooblastila za določanje, kaj pomeni malo podjetje. Sodišče se je v zadevi Direct Cosmetics ukvarjalo z razlago člena 27(1) Šeste direktive. Kot je jasno iz zgornje navedbe, se je ukvarjalo s členom 24 samo v obsegu, ki je bil potreben za ugotovitev, da odločitev za uvedbo poenostavljenega postopka pri uveljavljanju pooblastila na podlagi člena 24 ni preprečila državi članici, da bi zaprosila za ukrepe za odstopanje na podlagi člena 27. Navedenega odstavka ni mogoče razumeti, kot da vsebuje popolno in prepričljivo analizo pooblastila, danega državam članicam, kadar uporabijo člen 24.

42. Poleg tega je Sodišče pred nedavnim navedlo, da se morajo členi od 24 do 26 Šeste direktive „uporabiti samo v obsegu, ki je nujen za doseg cilja“(15), kar nakazuje, da zadevno pooblastilo ni tako široko, kot trdi Avstrija.

43. Številke in izražuni, ki jih podaja Avstrija, po mojem mnenju niso ustrezni. Tudi če bi lahko ugotovili, da le malo zadevnih ponudnikov prevoza objektivno spada med velika podjetja, ne morejo potrditi, da nobeno od njih ni veliko.

44. Spor, ki je vzrok za pritožbo Komisije, ni, ali se opredelitev v sporni uredbi nanaša (morda celo na celno) na mala podjetja, temveč, ali izključuje velika podjetja. In očitno jih ne – prav mogoče je namreč, da (morda izjemno) velika podjetja s sedežem zunaj Avstrije poslujejo z omejenim številom obasnih potniških prevozov v Avstrijo ali skozi njo in se tako uvrstijo pod prag 22.000 EUR.

45. Prav tako mislim, da Avstrija ne more izpeljevati utemeljitve iz člena 24(2) in naslednjih Šeste direktive. Tudi če bi se prag v navedenih določbah nanašal samo na promet znotraj vsake države članice (trditev, za katero se zdi, kot poudarja Komisija, da nima nobene osnove v Direktivi), ti členi določajo, kot je Avstrija sama poudarila, povsem ločen niz ureditev.(16)

46. Na kratko lahko obravnavamo dve manjši vprašanji, ki ju je sprožila Avstrija.

47. Prvič, Avstrija navaja izjavo Sveta in Komisije, zabeleženo v zapisniku, ki se nanaša na člen 24 Šeste direktive. Vendar je ustaljena sodna praksa, da se izjave, zabeležene v zapisniku Sveta med pripravljalnim delom, ki vodi v sprejetje direktive, ne morejo uporabiti za razlago te

direktive, če ni nobenega sklicevanja na vsebino izjave v besedilu zadevne določbe, poleg tega pa take izjave nimajo pravnega pomena.(17)

48. Drugi?, Avstrija se sklicuje na mnenje Ekonomsko-socialnega odbora o predlogu Komisije za spremembo Šeste direktive.(18)

Poenostavljeni postopki

49. V členu 24(1) Šeste direktive je državam članicam dovoljeno, da sprejmejo „poenostavljene postopke, kot so pavšalne ureditve“. Komisija v bistvu trdi, da sporna uredba ne uvaja poenostavljenih postopkov, temveč popolno izvzetje iz zahtev registracije, deklaracije, zaračunavanja in knjigovodstva. Avstrija se spet opira na široko pooblastilo za presojo, omenjeno v zadevi Direct Cosmetics (19), in poudarja, da člen 24(1) ne postavlja omejitev glede vrste dovoljene poenostavitve in da člen 24(2) predvideva oprostitev.

50. Strinjam se s Komisijo. Ne glede na to, kako širok je pojem „poenostavljenih postopkov“, ta ne more vključevati popolnega neobstoja postopka. Iz razlogov, podobnih tistim, ki sem jih že navedla,(20) mislim, da diskrecijska pravica, na katero se sklicuje v zadevi Direct Cosmetics, ne vključuje diskrecijske pravice do izbire popolnega izvzetja iz sistema DDV namesto uporabe poenostavljenega postopka. In dejstvo, da so oprostitev v okviru člena 24, od (2) do (7), dovoljene, prej kot ne potrjuje – ker je to poseben okvir in izrecno dovoljuje uporabo oprostitev –, da oprostitev v členu 24(1) niso predvidene. Nazadnje, nazorna dikcija „kot so pavšalne ureditve“ daje težo ugotovitvi, da bi izbrani poenostavljeni postopek kljub temu moral biti tak, da bi vodil do ustreznega obračuna in odmere ter pobiranja davka.

51. Vredno je tudi omeniti, da je bilo z dovoljenim odstopanjem od člena 11 Šeste direktive Avstriji dovoljeno v času od 1. januarja 2001 do 31. decembra 2005 obdavčiti njen delež mednarodnega potniškega prevoza, ki bi ga izvajale osebe brez sedeža v Avstriji z vozili, ki ne bi bila registrirana v Avstriji, na podlagi povprečne davčne osnove na osebo in na kilometer.(21) Torej je bil poenostavljen postopek že v veljavi, ko je bila sprejeta sporna uredba, dejstvo, zaradi katerega je zahteva Avstrije še toliko manj upravičena do tega, da bi subjekte povsem oprostila celotne odgovornosti obračunavanja DDV z razlogom, da bi lahko uvedla poenostavljene postopke.

Možno zmanjšanje davka

52. Spor med strankama je, ali izenačenje zneskov odbitnega vstopnega davka in obdavčljivega izstopnega davka vodi k zmanjšanju davka. Člen 24(1) Šeste direktive določa, da se lahko „poenostavljeni postopki, kot so pavšalne ureditve, za obračunavanje in pobiranje davka“ uvedejo samo, „če to ne vodi k zmanjšanju davka“. Gospodarske dejavnosti se normalno izvajajo samo, če so donosne, kar pomeni, da vrednost njihovih rezultatov normalno presega vrednost njihovih vložkov. Iz istega razloga znesek izstopnega davka normalno presega znesek odbitnega vstopnega davka. Če to ne bi bilo tako, DDV ne bi bil davek, ampak ugodnost. Zato se zdi logično, da bo določba, ki šteje vstopni davek za enak izstopnemu davku, normalno povzročila zmanjšanje zneska pobranega davka.

53. Vendar to dejansko ne drži v vsakem primeru. Tudi če se davka sploh ne pobere, bi bil v primeru, ko naj bi vstopni in izstopni davek izničila drug drugega, znesek, ki bi se sicer obračunal za davčne organe, v nekaterih primerih ni en ali celo negativen. Posebna gospodarska dejavnost lahko poteka ciklično ali celo strukturno brez ustvarjanja dobička ali celo z izgubo ali pa se lahko rezultati obdavčijo po nižji stopnji kot vložki, tako da je še vedno mogoče doseči dobiček brez ustvarjanja dodatnega DDV.

54. Standardna stopnja DDV v Avstriji je 20 %, medtem ko se za prevoz potnikov uporablja znižana stopnja 10 %.(22) Torej, če je vrednost vložkov, ki jih pridobi ponudnik prevoza po standardni stopnji, polovico vrednosti storitev, ki jih prodaja po znižani stopnji, bo vstopni davek enak izstopnemu davku. Če je več kot polovico, bo vstopni davek presegel izstopni davek in bo ponudnik prevoza lahko normalno zahteval vračilo razlike. Tega seveda ne more v okviru izpodbijanih ureditev.
55. Stališče avstrijske vlade je tako v bistvu, da bodo prevozniki, ki jih zajema ureditev, normalno pridobili vložke po standardni stopnji DDV v Avstriji do vrednosti približno polovico vrednosti njihovih tam obdavčljivih storitev prevoza, tako da ni nobenega zmanjšanja davka.
56. Takšna predpostavka se morda zdi samovoljna in Komisija dejansko meni, da so številke, ki jih uporablja Avstrija v svojih izražunih, takšne. A čeprav bi bilo normalno predpostavljati, da bo ponudnik prevoza, ki nima sedeža v Avstriji in opravlja samo občasne storitve v to državo ali skozi njo, pridobil vstopne dobave v glavnem drugje, avstrijska vlada poudarja, da je cena dizelskega goriva v Avstriji toliko nižja kot v sosednjih državah, da spodbuja prevoznike k nesorazmerno velikim nakupom v primerjavi s tam opravljeno razdaljo.(23) Poleg tega Avstrija trdi, da so tu še stroški za avtocestne vinjete, druge cestnine, parkiranje in morebitna popravila. Zato je mogoče predpostavljati, da sporna ureditev, ki pravzaprav postavlja zgornjo mejo odbitnega vstopnega DDV v višini 10 % vrednosti rezultatov, namesto, da bi dovolila, da se odšteje po svoji dejanski stopnji, ne vodi k zmanjšanju davka.
57. Mislim, da ni nujno in da celo ni mogoče, da bi se Sodišče spuščalo v kakšno podrobno analizo števil, ki jih podaja Avstrija. Izbira teh števil – prepotovane razdalje, število prepeljanih potnikov, poraba goriva in tako dalje – je nujno do neke mere samovoljna.(24) Vendar se zdijo predpostavke, ki so podlaga za izražune – razlika med standardno in znižano stopnjo DDV v Avstriji, razpon med cenami goriva v Avstriji in sosednjih državah – utemeljene in je zato verjetna ugotovitev, da se o zmanjšanju davka ne more z gotovostjo trditi.
58. Avstrija navaja še eno trditev, ki jo Komisija prav tako zavrača, in sicer, da kadar je znesek davka, ki bo morda izgubljen, majhen, je ustrezno, da se pri ocenjevanju, ali gre za kakšno znižanje davka, upoštevajo nastali upravni stroški. Komisija odgovarja, da je to, kar izključuje člen 24(1), zmanjšanje davka, ne pa zmanjšanje istega prihodka in da ni nobenega dokaza, da bi v primerih, ki jih zajema sporna uredba, upravni stroški dejansko odtehtali prihodek.
59. Strinjam se s Komisijo, da je besedilo člena 24(1) jasno. Poenostavljeni postopki ne smejo voditi k zmanjšanju davka, ki se obračuna in pobere, torej od bruto davčnih prihodkov. To, ali lahko vodijo k zmanjšanju istega davčnega prihodka, pa je drugo vprašanje, ki ga ne obravnavamo. Vendar bi se mi zdelo absurdno razlagati določbo, ki dovoljuje uvedbo poenostavljenih postopkov, tako, kot da zahteva od držav članic, da se odpovedo takim postopkom v razmerah, ko bi normalni postopki dali večji bruto, vendar manjši isti dohodek. Zato mislim, da upravnih stroškov ni mogoče izključiti iz izražuna, kadar se ocenjuje, ali ukrep izpolnjuje pogoj iz člena 24(1) Šeste direktive.
60. Ob tem pa je tudi res, da Avstrija ne predloži nobenega drugega dokaza kakor verjetne trditve o precejšnjem pomenu upravnih stroškov pri vodenju DDV v zvezi z obasnimi storitvami potniškega prevoza zadevne vrste.
61. Menim, da Komisiji ni uspelo ugotoviti neizpolnjevanja pogoja, da se davek ne sme zmanjšati. Trditev Avstrije, čeprav še zdaleč ni prepričljiva, je možna in je Komisija ni ovrgla.(25)

Predlog glede kršitve

62. Ob upoštevanju vseh navedenih ugotovitev se mi zdi jasno, da sporna avstrijska pravila odstopajo od določb člena 18(1)(a) in (2) ter člena 22, od (3) do (5), Šeste direktive.
63. Avstrija trdi, da so odstopanja utemeljena na podlagi člena 24(1) in nesporno je, da je bil končan posvetovalni postopek, ki ga zahteva določba, prav prepozno.
64. Vendar sporna pravila ne spadajo v okvire, ki so določeni v členu 24(1), ker niso omejena na mala podjetja in se jih ne da opisati kot poenostavljeni postopek.
65. V teh okoliščinah ni pomembno, da dejansko morda ni nobenega zmanjšanja davka, ker je v ureditvi iz člena 24(1) to pogoj, ki se uporablja, če postopki že spadajo v ta okvir.

Stroški

66. V skladu s členom 69(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili priglašeni. V skladu s členom 69(3) lahko Sodišče odloči, da se stroški delijo ali da vsaka stranka nosi svoje stroške, kadar vsaka stranka uspe samo deloma.
67. V tej zadevi je Komisija zahtevala povrnitev stroškov. Prav menim, da je njena zahteva šla predaleč v obtožbi neizpolnitve obveznosti v skladu s členi 2, 6, 9(2)(b) in 17 Šeste direktive in da del obrambe Avstrije ni bil v celoti ovržen, je moje stališče kljub temu, da je kršitev ugotovljena in da ni razloga za odstopanje od osnovnega pravila v členu 69(2) Poslovnika.

Predlog

68. Zato menim, da bi moralo Sodišče:
- zavrniti tožbo v delu, kjer se nanaša na člene 2, 6, 9(2)(b) in 17 Šeste direktive 77/388/EGS;
 - razglasiti, da Republika Avstrija s tem, da dovoljuje osebam, ki so davčni zavezanci in nimajo sedeža v Avstriji in opravljajo prevoz potnikov 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 pogojuje uporabo poenostavljene ureditve s tem, da se navedeni davek ne navede na računih ali na dokumentih, ki se priznavajo kot račun, ni izpolnila obveznosti iz členov 18(1)(a) in (2) ter 22, od (3) do (5), iste direktive; in
 - Republiki Avstriji naložiti plačilo stroškov.

1 – Jezik izvirnika: angleščina.

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, večkrat spremenjena; v nadaljevanju: Šesta direktiva).

3 – Tako se na primer avtobusno potovanje iz Münchna v Verono opravi delno v Nemčiji, delno v Avstriji in delno v Italiji. Vrednost storitve bi se razdelila v skladu z deležem potovanja, opravljenega v vsaki državi članici, in DDV bi bil obdavčljiv za vsak del po stopnji, ki se uporablja v zadevni državi članici. Tako izračunani DDV se potem obračuna organom DDV v vsaki od treh držav članic.

4 – Oba spremenjena na način, ki precej bega, s členom 28f iste direktive, ki je bil vstavljen z

Direktivo Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388/EGS zaradi odprave davčnih meja (UL L 376, str. 1) in je bil sam pozneje večkrat spremenjen.

5 – Osmo direktivo Sveta 79/1072/EGS z dne 6. decembra 1979 o usklajitvi zakonov članic o prometnih davkih – postopki za vračilo davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, katerih sedež ni na ozemlju države (UL L 331, str. 19).

6 – Sedanje besedilo tega člena je v členu 28h, ki je bil ravno tako vstavljen z Direktivo 91/680/EGS in pozneje večkrat spremenjen.

7 – Načeloma, čeprav je številka v nekaterih državah članicah v okoliščinah, ki tu niso pomembne, lahko dejansko višja.

8 – BGBl II št. 166/2002.

9 – V ta namen koledarsko leto.

10 – V Avstriji se DDV na storitve prevoza potnikov zaračuna po stopnji 10 %, zato je rezultat te določitve, da je znesek odbitnega vstopnega davka enak kot znesek izstopnega davka, ne glede na to, kakšna stopnja DDV je bila dejansko zaračunana za kateri koli vložek, npr. dizelsko gorivo, ki ga je kupil ponudnik storitve.

11 – Priporočilo Komisije 96/280/ES z dne 3. aprila 1996 o opredelitvi malih in srednje velikih podjetij (UL L 107, str. 4) – glej 22. uvodno izjavo v preambuli in člen 1, od (1) do (3), priloge; Priporočilo Komisije 2003/361/ES z dne 6. maja 2003 o opredelitvi mikro, malih in srednje velikih podjetij (UL L 124, str. 36) – glej člen 2(1) in (2) priloge. Prvo priporočilo je bilo izdano v okviru integralnega programa za podporo malim in srednjim podjetjem in obrtnemu sektorju, drugo pa zato, da bi omejilo preveliko število opredelitev malih in srednje velikih podjetij, ki bi se uporabljale na ravni Skupnosti in na nacionalni ravni, zlasti v zvezi s strukturnimi skladi ali z raziskavami.

12 – Sodba z dne 12. julija 1988 v združenih zadevah Direct Cosmetics (138/86 in 139/86, Recueil, str. 3937, točka 41).

13 – Besedilo, ki je zdaj na voljo v členu 28g.

14 – Sodba Direct Cosmetics, navedena v opombi 12 zgoraj, točka 41.

15 – Sodbi z dne 15. julija 2004 v zadevi Harbs (C-321/02, Zdl., str. I-7101, točka 27) in z dne 8. decembra 2005 v zadevi Jyske Finans (C-280/04, Zdl., str. I-10683, točka 35).

16 – Lahko se navede tudi, da določbe člena 24(1) niso bile v izvirnem predlogu za Šesto direktivo (UL 1973, C 80, str. 1, člen 25) in da se v zdaj predlagani preoblikovani direktivi (COM(2004) 246 konč.) oba sklopa določb pojavita v različnih delih (v členih 274 in od 275 do 285).

17 – Glej, na primer, sodbo z dne 8. junija 2000 v zadevi Epson Europe (C-375/98, Recueil, str. I-4243, točka 26 in navedena sodna praksa).

18 – Mnenje Ekonomsko-socialnega odbora o predlogu Direktive Sveta o spremembi Direktive št. 77/388/EGS o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih glede skupnega sistema davka na dodano vrednost, ki se uporablja za mala in srednje velika podjetja (UL 1987, C 83, str. 9), predlog je COM(86) 444 konč. (UL 1986, C 272, str. 12).

19 – Navedena v opombi 12 pri točki 40 zgoraj.

20 – V točkah od 40 do 42 zgoraj.

21 – Odločba Sveta 2001/242/ES z dne 19. marca 2001 (UL 2001 L 88, str. 14).

22 – Glej dokument Komisije o stopnjah DDV, ki se uporabljajo v državah članicah Evropske skupnosti DOC/1636/2005.

23 – Trditev glede relativnih cen v glavnem izhaja iz števil, ki so jih objavila avtomobilistična združenja – glej na primer spletno stran Mednarodne zveze za cestni promet:
<http://www.iru.org/Services/fuel/Welcome.E.html>.

24 – Obstoje odstopanja, s katerimi lahko Avstrija izražuna DDV za mednarodni prevoz potnikov s tujimi subjekti na podlagi povprečja (glej točko 51 zgoraj), je lahko ustrezen tudi v tem primeru.

25 – Glej na primer sodbo z dne 20. oktobra 2005 v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu (C-6/04, ZOdl., str. I-907, točka 75 in navedena sodna praksa).