

Začasna izdaja

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 6. februarja 2020(1)

**Zadeva C-716/18**

**CT**

**proti**

**Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul Inspecție Persoane Fizice,**

**Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 1**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Curtea de Apel Timișoara (višje sodišče v Timișoari, Romunija))

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Direktiva 2006/112/ES – člena 287 in 288 Direktive o DDV – Posebna ureditev za mala podjetja – Oprostitev pri nedoseganju nekaterih pragov prometa – Izražun tega prometa, ki je osnova za oprostitvev, v primeru opravljanja več ekonomskih dejavnosti – Pojem upoštevnih ‚transakcij z nepremižninami‘, ki ‚niso postranske transakcije‘“

## **I. Uvod**

1. Predmet tega postopka je tako imenovana oprostitvev za mala podjetja. V skladu z njo lahko države članice davžne zavezance, katerih letni promet ne dosega doložene mejne vrednosti, oprostitjo DDV. Ta v Romuniji znaša 65.000 EUR. Postavlja se vprašanje, kako se izražuna ta znesek, če davžni zavezanec opravlja različne dejavnosti. V obravnavanem primeru je imel davžni zavezanec leta 2012 prihodke iz svetovalne dejavnosti revizorja, davžnega svetovalca in odvetnika, iz dejavnosti stežajnega upravitelja in pisatelja ter iz dajanja nepremižnine v najem.

2. Ker se v Romuniji prihodki/transakcije iz odvetniške dejavnosti ne upoštevajo pri tem izražunu, bi bil prag 65.000 EUR presežen, samo če bi se upoštevale transakcije dajanja v najem. Vendar se „transakcije z nepremižninami“ v skladu s členom 288, prvi stavek, točka 4, Direktive o DDV pri tem izražunu upoštevajo, samo če niso „postranske transakcije“. Sodišče ima tako prvi priložnost pojasniti, ali je treba dajanje nepremižnine v najem šteti za „transakcijo z nepremižninami“ in v katerih primerih je treba izhajati iz nepomembne „postranske transakcije“.

## II. Pravni okvir

### A. Pravo Unije

3. Pravni okvir prava Unije določata člena 287 in 288 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).(2)

4. Člen 287(18) Direktive o DDV določa:

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

18. Romunija: 35.000 EUR; [...]

5. V skladu s členom 1 Izvedbenega sklepa Sveta z dne 26. marca 2012(3) se Romuniji z odstopanjem od točke 18 člena 287 Direktive 2006/112 dovoli oprostitev od plačila DDV za davčne zavezance, katerih letni promet ne presega zneska 65.000 EUR v protivrednosti nacionalne valute po menjalnem tečaju na dan njenega pristopa k Evropski uniji.

6. 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 [te obdavčene];
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 [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.

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

7. Poleg tega člen 174(2) v zvezi z razdelitvijo odbitka določa:

„Z odstopanjem od določb odstavka 1 se pri izražanju odbitnega deleža ne upoštevajo naslednji zneski: [...]

(b) znesek prometa, ki se nanaša na priložnostne transakcije z nepremičninami in finančne transakcije;

(c) znesek prometa, ki se nanaša na transakcije iz točk [od] (b) do (g) člena 135(1), če so to priložnostne transakcije.“

### B. Romunsko pravo

8. V romunskem pravu so ustrezne določbe v Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal (zakon št. 571 z dne 22. decembra 2003 o davčnem zakoniku), kakor je bil

spremenjen in dopolnjen (v nadaljevanju: davčni zakonik). Člen 152 davčnega zakonika določa:

„1. Davčni zavezanec, ki ima v skladu s členom 1251(2)(a) sedež v Romuniji, čigar prijavljeni ali realizirani letni promet je manjši od praga 65.000 EUR [...] oziroma 220.000 RON, lahko zaprosi za oprostitve davka [...] za transakcije iz člena 126(1) [...]

2. Promet, ki je osnova za uporabo odstavka 1, je v primeru davčnih zavezancev, ki predlagajo izbris iz registra zavezancev za DDV, skupni znesek, brez davka, dobav blaga in storitev, ki jih je davčni zavezanec opravil v koledarskem letu, ki so predmet davka ali, odvisno od primera, ki bi bile predmet davka, če jih ne bi opravilo malo podjetje, transakcij, ki so nastale zaradi ekonomskih dejavnosti, katerih kraj dobave/opravljanja je v tujini, če bi bil davek odbiten, če bi bile navedene transakcije izvedene v Romuniji v skladu s členom 145(2)(b), oproščenih transakcij s pravico do odbitka in oproščenih transakcij brez pravice do odbitka, določenih v členu 141(2)(a), (b), (e) in (f), če niso postranske h glavni dejavnosti [...]

9. V točki 47(3) Hotărârea Guvernului României nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (odlok vlade Romunije št. 44 z dne 22. januarja 2004 o sprejetju pravil za izvajanje zakona št. 571/2003 o davnem zakoniku), kakor je bil spremenjen in dopolnjen z odlokom št. 670 z dne 4. julija 2012, je navedeno:

„Transakcija je postranska h glavni dejavnosti, če so kumulativno izpolnjeni naslednji pogoji:

- (a) za opravljanje zadevne transakcije so potrebni omejeni tehnični viri, kar se tiče opreme in zaposlenih;
- (b) transakcija ni neposredno povezana z glavno dejavnostjo davčnega zavezanca in
- (c) znesek pridobitev za namen transakcije in znesek odbitnega vstopnega davka za transakcijo sta neznatna.“

### **III. Dejansko stanje in postopek za sprejetje predhodne odločbe**

10. Kot sem že omenila, tožena stranka v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: tožena stranka) poleg dejavnosti univerzitetnega profesorja opravlja več svobodnih poklicev, in sicer poklic revizorja, davčnega svetovalca, stečajnega upravitelja in odvetnika. Občasno prejema tudi prihodke iz avtorskih pravic.

11. Na podlagi romunske zakonodaje je tožena stranka prejela enotno davčno identifikacijsko številko za „raunovodstvo in revizijo, davčno svetovanje“, predvideno za poklic davčnega svetovalca in revizorja. Tožena stranka je za izvajanje teh poklicev prijavila več sedežev. Sedež svoje pisarne samostojnega stečajnega upravitelja je registrirala na naslovu nepremičnine, ki je v njeni lasti.

12. Tožena stranka od leta 2007 prejema tudi prihodke iz dajanja navedene nepremičnine v najem. Nepremičnina je bila dana v najem gospodarski družbi, katere družbenica in direktorica je tožena stranka. Ta družba ima sedež na naslovu najete nepremičnine in v njej med drugim opravlja dejavnost svetovanja, raunovodstva, revizije in davčnega svetovanja. Glavna prijavljena dejavnost pa je „svetovanje podjetjem in svetovanje pri upravljanju“.

13. Leta 2016 je bil pri toženi stranki opravljen davčni nadzor za DDV, ki bi ga morala plačati za obdobje od 1. januarja 2011 do 30. junija 2016. Finančna uprava (Administrația Județeană a Finanțelor Publice, v nadaljevanju: AJFP) je po opravljenem nadzoru ugotovila, da je tožena stranka v letu 2012 presegla prag prometa 220.000 romunskih levov (RON) (65.000 EUR), določen za uporabo posebne oprostitve za mala podjetja, tako da bi se morala registrirati kot

zavezanka za DDV. AJFP je zato tože?i stranki odmeril DDV v višini 95.184 RON.

14. AJFP je pri izra?unu navedenega prometa upošteval prihodke tože?e stranke iz svobodnih poklicev dav?nega svetovalca, revizorja in ste?ajnega upravitelja ter prihodke iz avtorskih pravic in prihodke iz dajanja nepremi?nine, katere solastnica je tože?a stranka, v najem. Pri izra?unu ni upošteval prihodkov iz profesorskega poklica in prihodkov iz odvetniške dejavnosti, za kateri veljata posebna sistema obdav?itve.

15. AJFP je ugotovil, da je tože?a stranka leta 2012 prejela 69 % skupnih prihodkov iz dejavnosti ste?ajnega upravitelja, 17 % iz dajanja nepremi?nine v najem in 14 % iz dejavnosti revizorja in dav?nega svetovalca. Zato je zavzel stališ?e – glede na delež prihodkov iz dejavnosti ste?ajnega upravitelja v primerjavi s skupnimi prihodki – da je bila glavna dejavnost tože?e stranke v zadevnem letu dejavnost ste?ajnega upravitelja in da dajanja nepremi?nine v najem ni mogo?e šteti za „postransko transakcijo“ k tej dejavnosti, ki bi lahko bila izklju?ena iz izra?una prometa za navedeno leto.

16. Ugovor zoper odlo?bo o odmeri DDV je bil z odlo?bo z dne 22. avgusta 2017 zavrnen. Tribunalul Timi? (deželno sodiš?e v Timi?u, Romunija) je s sodbo z dne 26. marca 2018 zavrnilo upravno tožbo zoper to odlo?bo. Tože?a stranka je pri predložitvenem sodiš?u zoper to sodbo vložila pritožbo. Curtea de Apel Timi?oara (višje sodiš?e v Timi?oari, Romunija) je prekinilo postopek in Sodiš?u v okviru postopka predhodnega odlo?anja v skladu s ?lenom 267 PDEU predložilo ta tri vprašanja:

„1. Ali je z dolo?bami ?lena 288[(1)], to?ka 4, Direktive o DDV – v okoliš?inah, kakršne so v obravnavani zadevi, ko fizi?na oseba opravlja ekonomsko dejavnost z opravljanjem ve? svobodnih poklicev in z dajanjem nepremi?nine v najem, s ?imer trajno dosega dohodek – naložena identifikacija dolo?ene poslovne dejavnosti kot glavne dejavnosti zaradi preverjanja, ali se dajanje v najem lahko opredeli kot njena postranska transakcija, in v primeru pritrdilnega odgovora, na podlagi katerih meril se lahko identificira navedena glavna dejavnost, ali pa je treba to dolo?bo razlagati tako, da so ‚glavna dejavnost‘ vse poslovne dejavnosti, ki skupaj tvorijo ekonomsko dejavnost fizi?ne osebe?

2. Ali dolo?be ?lena 288[(1)], to?ka 4, Direktive o DDV – kadar nepremi?nina, ki jo fizi?na oseba oddaja v najem tretji osebi, ni namenjena in se ne uporablja za opravljanje ostale ekonomske dejavnosti te fizi?ne osebe, in posledi?no ni mogo?e dolo?iti povezave med dajanjem v najem in izvajanjem razli?nih dejavnosti zadevne fizi?ne osebe – omogo?ajo opredelitev transakcije dajanja v najem kot ‚postranske transakcije‘, tako da se posledi?no ta postranska transakcija izklju?i iz izra?una letnega prometa, ki je osnova za uporabo posebne ureditve oprostitve za mala podjetja?

3. Ali je v primeru, opisanem v drugem vprašanju, za opredelitev transakcije dajanja v najem kot ‚postranske‘ transakcije, pomembno to, da je bila opravljena v korist tretje osebe, ki je pravna oseba, v kateri ima fizi?na oseba status družbenika in poslovodje, pri ?emer ima ta pravna oseba sedež v zadevni nepremi?nini ter opravlja poslovno dejavnost, ki je enaka poslovni dejavnosti zadevne fizi?ne osebe?“

17. V postopku pred Sodiš?em so pisna stališ?a podali tože?a stranka, Romunija in Evropska komisija.

#### **IV. Pravna presoja**

18. Predložitveno sodiš?e z navedenimi tremi vprašanji, na katera je – kot pravilno predlaga Romunija – mogo?e odgovoriti skupaj, v bistvu sprašuje, kako je treba razlagati ?len 288, prvi

stavek, točka 4, Direktive o DDV. Konkretno ga zanima, kako se presoja, ali gre za „transakcije z nepremičninami“, ki „niso postranske transakcije“.

19. Na to odločilno vplivata smisel in namen oprostitve iz člena 287 Direktive o DDV (razdelek A). Pri tem je treba pojasniti, ali je dajanje stavbe v najem „transakcija z nepremičninami“ (razdelek B) in na podlagi katerih meril se presoja, ali je ta transakcija „postranska transakcija“ v smislu člena 288, prvi stavek, točka 4, Direktive o DDV (razdelek C). Če je treba na podlagi teh meril dajanje v najem v konkretnem primeru šteti za tako postransko transakcijo (razdelek D), tožena stranka po mnenju predložitvenega sodišča ne bi presegla praga prometa, ki velja za oprostitvev iz člena 287 Direktive o DDV.

20. Ker pa je naloga Sodišča, da predložitvenemu sodišču ponudi tudi koristen odgovor za rešitev spora, na katerem temelji ta postopek, je treba opozoriti, kot je to storila Komisija: iz predložitvenega sklepa je razvidno, da se pri izražunu prometa malega podjetja za namene oprostitve niso upoštevali niti prihodki iz profesorske zaposlitve niti prihodki iz odvetniške dejavnosti. Razlog za to je očitno, za ti vrsti prihodkov namreč velja poseben sistem obdavčitve.

21. Neupoštevanje prihodkov iz (v tem primeru profesorske) zaposlitve je z vidika zakonodaje o DDV razumljivo, ker pri tem ne gre za obdavčljive transakcije. Ker pa ni sporno, da je dejavnost samostojnega odvetnika samostojna ekonomska dejavnost v smislu člena 9(1) Direktive o DDV, gre pri tem za obdavčljive transakcije, ki jih je treba na celoma upoštevati pri izražunu. Pri tem ni pomembno, ali za te transakcije velja drug sistem obdavčitve. Drugače bi bilo, če bi imela tožena stranka prihodke zaposlenega (nesamostojnega) odvetnika oziroma če transakcij ne bi opravila tožena stranka, ampak gospodarska družba. Naloga nacionalnega sodišča je, da to preveri, saj predlog za sprejetje predhodne odločbe glede tega ni jasen.

#### **A. Smisel in namen oprostitve iz člena 287 Direktive o DDV**

22. Da se lahko presodi, ali za toženo stranko kljub transakcijam dajanja v najem še lahko velja oprostitvev za tako imenovana mala podjetja(4) iz člena 287 Direktive o DDV, je treba najprej ugotoviti, kaj sta smisel in namen te posebne oprostitve. Člen 287 Direktive o DDV določa subjektivno oprostitvev, saj pogoj za oprostitvev ni objektivni, to je, da davčni zavezanec opravlja določeno vrsto dejavnosti, ampak samo subjektiven, to je, da ne doseže nekega praga prometa.

23. Kot je Sodišče že presodilo(5) in kot sem navedla drugje,(6) je smisel te subjektivne oprostitvev predvsem poenostaviti upravne postopke.

24. Brez takega praga bi morala finančna uprava vsako osebo, ki ima še tako nizke prihodke iz opravljanja ekonomske dejavnosti v smislu člena 9 Direktive o DDV, od prvega ustvarjenega evra obravnavati kot davčno zavezanko. To ne bi povzročilo upravnih stroškov samo davčnemu zavezancu, ampak tudi finančni upravi, ki s tem ne bi ustvarila ustreznih davčnih prihodkov.(7) Z uvedbo spodnjega praga naj bi se izognilo temu delu v okviru nadzora in z njim povezanim stroškom finančne uprave, ki ne privedejo do ustreznih davčnih prihodkov. To je jasno razvidno tudi iz Predloga Komisije za Šesto Direktivo Sveta o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih iz leta 1973. Če v njem so se izrecno upoštevale težave, ki bi jih imele države članice, če bi morale za mala podjetja uporabljati splošno ureditev DDV.(8)

25. S tem povezana prednostna obravnava manjših podjetij, na primer v smislu spodbujanja novih podjetnikov,(9) pa je bolj posredni u?inek kot smisel in namen te ureditve. To je jasno razvidno prav iz ?lena 288 Direktive o DDV, ki je upošteven v tem primeru. Ta namre? jasno dolo?a, da se spodnji prag iz ?lena 287 Direktive o DDV (ki ga lahko dolo?ijo dr?ave ?lanice) ne nanaša na velikost podjetja ali trajanje njegovega poslovanja na trgu, ampak zgolj na višino pri?akovanih dav?nih prihodkov.

26. Pri ugotavljanju, ali gre za tako imenovano malo podjetje, se kot promet namre? upoštevajo samo obdav?ljive transakcije (?len 288, prvi stavek, to?ka 1, Direktive o DDV) in nekatere oproš?ene transakcije (to?ke od 2 do 4) podjetja. Znesek ostalih oproš?enih transakcij, naj bo še tako visok, pa ne more biti razlog za to, da ostale obdav?ljive transakcije ne bi bile oproš?ene. S tem so zajete na primer tudi velike bolnišnice, ?e je znesek njihovih obdav?ljivih transakcij nizek. Ti dav?ni zavezanci lahko v tem primeru kot oproš?ene obravnavajo tudi te transakcije, tudi ?e jih zaradi njihove velikosti v splošni jezikovni rabi skoraj ni mogo?e imenovati mali ali, zaradi njihovega dolgoletnega delovanja na trgu, novi podjetniki.

27. Tudi iz povezave te dolo?be z nacionalnim ozemljem je razvidno, da namen te oprostitve ni spodbujanje novih podjetnikov. V skladu s to dolo?bo so oproš?ene samo transakcije, ki so obdav?ljive na ozemlju dr?ave ?lanice. To pomeni, da se oprostitev uporablja tudi za velika podjetja rezidente, ki v tujini opravljajo obdav?ljive transakcije v visokih zneskih, na ozemlju dr?ave ?lanice pa zgolj v nizkih zneskih. Poleg tega se z ureditvijo iz ?lena 287 Direktive o DDV ne dolo?a oproš?eni znesek, ampak zgornja meja za oprostitev. Ko je mejna vrednost presežena, se obdav?ijo vse transakcije od prvega evra, medtem ko bi se v primeru oproš?enega zneska obdav?ile šele transakcije, ki bi ga presegle. To na?elo „vse ali ni?“ ni ravno primerno za spodbujanje novih podjetnikov, saj pomeni manj ugodno obravnavo novih podjetnikov, ki so še posebej uspešni, v primerjavi s tistimi, ki niso tako uspešni.

28. Glede na navedeno je namen ?lena 287 Direktive o DDV predvsem poenostaviti upravne postopke v korist dr?av ?lanic.

## **B. Razlaga elementa dejanskega stanu „transakcije z nepremi?ninami“**

29. ?e je ?len 287 Direktive o DDV dolo?ba o spodnjem pragu, na podlagi katere so manjše obdav?ljive transakcije zaradi poenostavitve upravnih postopkov oproš?ene, jo je treba razlagati ozko. Široka razlaga ni zdru?ljiva z zna?ajem dolo?be o spodnjem pragu.(10)

30. Poleg tega se na podlagi ?lena 288, prvi stavek, to?ka 1, Direktive o DDV pri izra?unu prometa za uporabo spodnjega praga upošteva znesek dobav blaga in storitev, ?e so ti obdav?eni. Zato je treba v skladu s to dolo?bo pri izra?unu izrecno upoštevati vse obdav?ljive transakcije.

31. Posledi?no se lahko drugi zneski, ki jih je treba upoštevati in so navedeni v to?kah od 2 do 4, nanašajo samo na oproš?ene transakcije. V nasprotnem primeru njihova lo?ena navedba ne bi bila smiselna. V ?lenu 288, prvi stavek, to?ki 2 in 3, Direktive o DDV so te transakcije tudi izrecno opredeljene kot oproš?ene.

32. Tudi s formulacijo v to?ki 4 „transakcij[e] z nepremi?ninami“ so lahko mišljene samo transakcije z nepremi?ninami, za katere velja oprostitev na podlagi ?lena 135(1)(j), (k) in (l) Direktive o DDV. Zato to, da zakonodajalec Unije – druga?e kot pri finan?nih transakcijah, ki so prav tako navedene v to?ki 4 – ne omenja izrecno teh dolo?b, ni pomembno.

33. Vendar ni povsem jasno, ali pod pojem „transakcija z nepremi?ninami“ spada samo

oprošeno trgovanje z nepremi?ninami (?len 135(1)(j) in (k) Direktive o DDV) ali tudi oprošeno dajanje nepremi?nin v najem (?len 135(1)(l) Direktive o DDV). V skladu z besedilom je bolj verjetna prva mo?nost, saj je pojem v drugih jezikovnih razli?icah bolj usmerjen v transakcije (v francoš?ini „opérations immobilières“; v angleš?ini „real estate transactions“). Kljub temu tudi v skladu s temi jezikovnimi razli?icami ni izklju?eno, da je s tem pojmom v splošni jezikovni rabi zajeto tudi dajanje nepremi?nine v najem.

34. Zaradi tega nejasnega besedila sta odlo?ilna smisel in namen ?lena 287 Direktive o DDV, torej dolo?itev spodnjega praga, ki velja v skladu z ureditvijo za mala podjetja. Zato menim, da je treba pojem oproš?enih transakcij z nepremi?ninami, ki jih je treba upoštevati pri izra?unu prometa, obvezno razlagati široko in – kakor meni Komisija – vklju?iti tudi oproš?ene transakcije dajanja v najem, da se omeji podro?je uporabe ?lena 287 Direktive o DDV.

35. To pomeni, da je morala to?e?a stranka opravljati oproš?eno transakcijo dajanja v najem, sicer se vprašanje, ali gre za postransko transakcijo, sploh ne more postaviti. Iz predloga za sprejetje predhodne odlo?be ni razvidno, ali je opravljala tako transakcijo, zato mora to preveriti nacionalno sodiš?e.

### **C. Pogoji za obstoj „postranske transakcije“**

36. Poleg tega je treba pojasniti pogoje za obstoj „postranske transakcije“ v smislu ?lena 288, prvi stavek, to?ka 4, Direktive o DDV. Oproš?ene transakcije, zajete s to dolo?bo, je treba upoštevati pri izra?unu prometa, ki je osnova za oprostitev, samo ?e niso postranske transakcije.

37. S tem zakonodajalec zagotavlja, da v dejavnostih, v katerih je poslovanje na?eloma oprošeno in ki so zajete s to dolo?bo (banke, zavarovalnice in nepremi?ninska dejavnost), za obdav?ljive transakcije, ki ne presegajo zgornje meje za oprostitev, ni mogo?e uveljavljati tako imenovane oprostitve za mala podjetja. V teh dejavnostih oproš?ene transakcije namre? niso postranske, ampak glavne transakcije.

38. Sodiš?e doslej še ni presodilo, kateri so pogoji za obstoj postranske transakcije.

39. Vendar je v Direktivi o DDV pri vprašanju izra?una odbitnega deleža v ?lenu 174(2)(b) in (c) uporabljen podoben pojem „priložnostne transakcije“. (11) Pri tem gre za obseg odbitka, kadar se obdav?ljive vhodne transakcije uporabljajo tako za obdav?ljive kot tudi za oproš?ene izhodne transakcije.

40. Sodiš?e je v zvezi s tem že presodilo, (12) da ekonomske dejavnosti ni mogo?e šteti za „priložnostno“, ?e gre za neposredno, trajno in nujno razširitev obdav?ljive dejavnosti podjetja ali ?e vklju?uje znatno uporabo blaga in storitev, ki so predmet DDV.

41. To opredelitev, katere ekonomske dejavnosti ni mogo?e šteti za „priložnostno“, je mogo?e uporabiti za podro?je oprostitve iz ?lena 287 Direktive o DDV. ?e gre namre? za neposredno, trajno in nujno razširitev obdav?ljive dejavnosti podjetja, je ta dejavnost „glavna dejavnost“ in je ni ve? mogo?e šteti za „priložnostno“ in tudi ne za „postransko“. Preprosto ni objektivnega razloga za lo?eno obravnavo teh transakcij.

42. Sodiš?e je v neki sodbi v zvezi s ?lenom 174(2) Direktive o DDV poleg tega tudi presodilo, da je obseg transakcij iz takih dejavnosti lahko kazalec, da se te transakcije ne smejo šteti za „priložnostne“. Vendar samo zato, ker prihodki iz teh transakcij presegajo prihodke iz dejavnosti, navedene kot glavna dejavnost, ni mogo?e izklju?iti mo?nosti, da se zadevne transakcije opredelijo za priložnostne v smislu obravnavane dolo?be. (13)

43. Ta trditev morda velja za člen 174(2) Direktive o DDV in odbitni delež, ne pa za oprostitev zaradi poenostavitve upravnih postopkov (določba o spodnjem pragu). Prvi se namreč nanaša na razdelitev plačanege vstopnega DDV za vhodne storitve na podlagi izhodnih storitev (za to je potreben odbitni delež). Pri zadnjenavedeni pa gre za to, kdaj naj oprostitev zaradi prekoračitve praga prometa več ne velja, ki pomeni zgolj spodnji prag (v zvezi s smislom in namenom glej zgoraj točko 22 in naslednje).

44. Za tako oprostitev je višina domnevnih postranskih transakcij odločilna. Zato menim, da oproščenih transakcij z nepremičninami, ki na primer po svoji višini že presegajo zgornjo mejo za oprostitev iz člena 287, ker niso neznatne, nikoli ni mogoče šteti za postranske transakcije tako imenovanega malega podjetja.

45. Menim, da člen 288, prvi stavek, točka 4, Direktive o DDV temelji na tej ideji: oprostitev podjetja, ki je oproščeno zaradi poenostavitve upravnih postopkov, ne smejo preprečiti bolj ali manj naključne, zlasti enkratne oproščene transakcije z nepremičninami, ki niso dejanska dejavnost podjetja in ki ne vplivajo na višino davčnih prihodkov.

46. V Predlogu Komisije iz leta 1973 je navedeno, da naj se „transakcije, ki se bolj ali manj opravljajo samo priložnostno in s katerimi se višina prometa v primerjavi s preteklim letom umetno zviša“, in transakcije, ki „ne dajejo realne slike o velikosti podjetja“, ne upoštevajo.(14) To potrjuje člen 288, drugi stavek, Direktive o DDV. V skladu z njim se pri izražanju praga prometa izrecno ne upošteva odtujitev osnovnih sredstev podjetja.

47. Razlog za to je verjetno, da se prepreči, da zaradi takih „izrednih“ transakcij ne pride do različne davčne obravnave (nekdo ostane oproščen mali podjetnik, drugi pa izgubi ta status) oproščenih davčnih zavezancev (to je tako imenovanih malih podjetij).

48. Primer take izredne transakcije bi bilo lahko trajno dajanje zasebnega premoženja v najem. Če se ta transakcija v skladu s členom 288, prvi stavek, točka 4, Direktive o DDV ne bi spet izvzela iz izražanja, bi morale neko podjetje obdavčiti ves letni promet iz opravljanja druge aktivne dejavnosti. Primerljivo podjetje, ki ne daje takega zasebnega premoženja v najem, pa bi lahko še naprej koristilo oprostitev. Vendar bolj ali manj naključna okoliščina uporabe drugega premoženja ne vpliva na navedeni status „malega podjetja“ v medsebojni konkurenci. Manjka zadostna povezava z dejansko ekonomsko dejavnostjo tako imenovanega malega podjetja. Vendar je opredelitev takih transakcij kot postranskih transakcij glede na navedeno odvisna od razvrstitve na podlagi vrednotenja.(15)

49. Po mojem mnenju so torej s pojmom „postranske transakcije“ zajete samo transakcije, ki niso tesneje povezane z (dejansko) obdavčljivo dejavnostjo davčnega zavezanca. Take povezave ni, če (1) gre za enkratna, izredna dejanja, ki ne spadajo v dejansko dejavnost podjetja, ali (2) transakcije ne vključujejo znatne uporabe blaga in storitev podjetja, ampak jih je treba obravnavati ločeno in zato niso pomembne (predstavljati bi si bilo mogoče na primer dajanje zasebnega premoženja v najem, s katerim se ustvarjajo neznatni prihodki – glej točko 44).

#### **D. Uporaba za konkretni primer**

50. Zato je treba v konkretnem primeru pojasniti, ali dajanje nepremičnine v najem, na katere naslovu tožena stranka opravlja ekonomsko dejavnost stečajnega upravitelja, ni tesneje povezano z njeno dejansko obdavčljivo dejavnostjo.

51. To se mi zdi vprašljivo. V obravnavanem primeru dajanje nepremičnine v najem ni niti naključno niti ločeno od dejanske obdavčljive (svetovalne) dejavnosti tožene stranke. Po eni strani



nepremi{nino uporablja kot sede{ za opravljanje svoje obdav{ljljive dejavnosti ste{ajnega upravitelja. Torej ne gre za dajanje v najem, ki ni povezano z dejavnostjo podjetja.

52. Po drugi strani to{e{a stranka, kot navaja predlo{itveno sodi{e, daje nepremi{nino v najem gospodarski dru{bi, v kateri je dru{benica in direktorica ter pri kateri tudi opravlja svetovalno dejavnost. To ni enkratno dejanje, s katerim naj se ne bi izkrivil izra{un letnega prometa (to{ka 45 zgoraj). Nasprotno, to dajanje v najem je mo{no povezano (to{ka 48 zgoraj) z dejansko obdav{ljljivo (svetovalno) dejavnostjo to{e{e stranke.

53. To pomeni, da v tem primeru, kot se strinjata tudi Komisija in Romunija, zaradi tesne objektivne in osebne povezave pa{ ni ve{ mogo{e govoriti o nepomembni dejavnosti, ki ne spada v dejansko ekonomsko dejavnost to{e{e stranke (svetovanje).

54. Vendar je za razlago prava Unije pristojno predvsem Sodi{e. Uporaba zgornjih na{el za razlago in s tem povezana razvrstitev na podlagi vrednotenja pa sta nalogi predlo{itvenega sodi{a.

## V. Predlog

55. Glede na navedeno Sodi{u predlagam, naj na vpra{anja za predhodno odlo{anje, ki jih je predlo{ilo Curtea de Apel Timi{oara (vi{je sodi{e v Timi{oari, Romunija), odgovori:

S pojmom „transakcije z nepremi{ninami, ki so postranske transakcije“, so zajete vse opro{ene transakcije v smislu {lena 135(1)(j), (k) in (l) Direktive 2006/112/ES, ki niso tesneje povezane z (dejansko) obdav{ljljivo dejavnostjo podjetja in so neznatne, kar pomeni, da same po sebi ne presegajo zgornje meje za oprostitev. Tesnej{e povezave ni, {e gre za enkratna dejanja, ki ne spadajo v dejansko dejavnost podjetja, ali {e transakcije ne vklju{ujejo znatne uporabe blaga in storitev podjetja.

1 Jezik izvirnika: nem{ina.

2 (UL 2006, L 347, str. 1) v razli{i, ki je veljala leta 2012.

3 Izvedbeni sklep Sveta o dovolitvi Romuniji, da uvede posebni ukrep, ki odstopa od {lena 287 Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (2012/181/EU) (UL 2012, L 92, str. 26).

4 Glej naslov poglavja 1 v naslovu XII (Posebna ureditev za mala podjetja).

5 Sodbi z dne 2. maja 2019, Jarmu{kien? (C?265/18, EU:C:2019:348, to{ka 37, na koncu), in z dne 26. oktobra 2010, Schmelz (C?97/09, EU:C:2010:632, to{ka 63).

6 Sklepni predlogi v zadevi Schmelz (C?97/09, EU:C:2010:354, to{ka 33 na koncu).

7 Tako tudi izrecno sodba z dne 2. maja 2019, Jarmu{kien? (C?265/18, EU:C:2019:348, to{ka 38).

8 Glej obrazlo{itev {lena 25 (Mala podjetja) na strani 27 v Predlogu Komisije z dne 20. junija 1973, COM(1973) 950 final.

9 V zvezi s tem glej sodbi z dne 29. julija 2019, B (promet prodajalca rabljenih vozil) (C-388/18, EU:C:2019:642, točka 42 in navedena sodna praksa), in z dne 26. oktobra 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, točki 63 in 70), ter moje sklepne predloge v zadevi Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354, točki 33 in 54).

10 Sodba z dne 2. maja 2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, točka 27), podobno Sodišče, ko pravi, da je treba izjemo ali odstopanje od splošnega pravila razlagati ozko – glej sodbo z dne 28. septembra 2006, Komisija/Avstrija (C-128/05, EU:C:2006:612, točka 22).

11 V francoski jezikovni razliki sta pojma celo identična (*caractère d'opérations accessoires*). Enako velja za romunsko jezikovno razliko (*operațiuni accesorii*). To pa ne velja za nemško (*Nebenumsatz* proti *Hilfsumsatz*) in angleško (*ancillary transactions* proti *incidental transactions*) jezikovno razliko.

12 Sodba z dne 29. oktobra 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, točka 31), ob navedbi sodb z dne 29. aprila 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, točka 76), in z dne 11. julija 1996, Régie dauphinoise (C-306/94, EU:C:1996:290, točka 22).

13 Sodba z dne 29. aprila 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, točka 77).

14 Obrazložitev člena 25 (Mala podjetja) na strani 29 v Predlogu Komisije z dne 20. junija 1973, COM(1973) 950 final.

15 Tako že Stadie, H. v Rau/Dürrwächter, *UStG*, člen 19, opomba 112 (stanje: 183. izdaja – julij 2019).