Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 9. julija 2020*

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 288, prvi odstavek, točka 4 – Posebna ureditev za mala podjetja – Metoda izračuna letnega prometa, ki je osnova za uporabo posebne ureditve za mala podjetja – Pojem ‚postranska transakcija z nepremičninami' – Dajanje nepremičnine v najem s strani fizične osebe, ki opravlja več samostojnih poklicev"

V zadevi C-716/18,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Curtea de Apel Timișoara (višje sodišče v Temišvaru, Romunija) z odločbo z dne 1. novembra 2018, ki je na Sodišče prispela 14. novembra 2018, v postopku

CT

proti

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

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

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi E. Regan, predsednik senata, I. Jarukaitis, E. Juhász (poročevalec), M. Ilešič in C. Lycourgos, sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za CT N. Șvidchi, avocat,

– za romunsko vlado sprva E. Gane, L. Lițu, O.-C. Ichim in C.-R. Canțăr, agenti, nato prvi trije navedeni,

– za Evropsko komisijo A. Armenia in J. Jokubauskaitė, agentki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 6. februarja 2020

* Jezik postopka: romunščina.

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 288, prvi odstavek, točka 4, Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2009/162/EU z dne 22. decembra 2009 (UL 2010, L 10, str. 14) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med CT na eni strani ter Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul Inspecție Persoane Fizice (okrajna uprava za javne finance v Caraș-Severinu – služba za davčni nadzor fizičnih oseb, v nadaljevanju: AJFP Caraș-Severin) in Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 1 (regionalni generalni direktorat za javne finance v Temišvaru – služba za obravnavanje pritožb št. 1) na drugi v zvezi z metodo izračuna njegovega letnega prometa zaradi uporabe posebne ureditev za mala podjetja, določene v Direktivi o DDV, zanj.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 9 Direktive o DDV določa:

„1. ‚Davčni zavezanec' je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

‚Ekonomska dejavnost' je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.

[…]“

4 Člen 135(1), točka (l), in (2) te direktive določa:

„1. Države članice oprostijo naslednje transakcije:

[…]

(l) lizing nepremičnin ali dajanje nepremičnin v najem.

2. V skladu s točko (l) odstavka 1 niso oproščene naslednje transakcije:

(a) nastanitev, kot je opredeljena v zakonodaji držav članic, v hotelskem sektorju ali v sektorjih s podobnimi funkcijami, vključno z nastanitvijo v počitniških kampih ali na prostorih, urejenih za kampiranje;

(b) dajanje garaž in površin za parkiranje vozil v najem;

(c) dajanje stalno instalirane opreme in strojev v najem;

(d) najem sefov.

Države članice lahko predvidijo nadaljnje izključitve iz obsega oprostitve, predvidene v točki (l) odstavka 1.“

5 Člen 174(2) navedene direktive določa:

„Z odstopanjem od določb odstavka 1 se pri izračunu odbitnega deleža ne upoštevajo naslednji zneski:

(a) znesek prometa, ki se nanaša na dobave investicijskega blaga, ki ga je davčni zavezanec uporabljal za namene svoje dejavnosti;

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

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

6 Direktiva o DDV pod naslovom XII, „Posebne ureditve“, vsebuje poglavje 1, naslovljeno „Posebna ureditev za mala podjetja“. V oddelku 2 tega poglavja, naslovljenem „Oprostitve in progresivne olajšave“, so členi od 282 do 292 te direktive.

7 V skladu s členom 282 navedene direktive se oprostitve in progresivne davčne olajšave, predvidene v tem oddelku, uporabljajo za dobavo blaga in storitev malih podjetij.

8 Člen 287 te direktive določa:

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

[…]

18. Romunija: 35000 EUR;

[…]“

9 Člen 288 Direktive o DDV določa:

„Promet, ki je osnova za uporabo postopkov iz tega oddelka, obsega naslednje zneske brez [davka na dodano vrednost (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 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 izračunu prometa pa se ne upošteva odtujitev opredmetenih ali neopredmetenih osnovnih sredstev podjetja.“

10 Člen 1 Izvedbenega sklepa Sveta 2012/181/EU z dne 26. marca 2012 o dovolitvi Romuniji, da uvede posebni ukrep, ki odstopa od člena 287 Direktive 2006/112 (UL 2012, L 92, str. 26) določa, da se „[z] odstopanjem od točke 18 člena 287 Direktive [o DDV] […] Romuniji 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“.

Romunsko pravo

11 Člen 127 lege nr. 571 privind Codul fiscal (zakon št. 571 o davčnem zakoniku) z dne 22. decembra 2003 (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 927 z dne 23. decembra 2003), kakor je bil spremenjen z lege nr. 343 pentru modificarea şi completarea Legii nr. 571 privind Codul fiscal (zakon št. 343 o spremembi in dopolnitvi zakona št. 571 o davčnem zakoniku) z dne 17. julija 2006 (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 662 z dne 1. avgusta 2006) (v nadaljevanju: davčni zakonik), naslovljen „Davčni zavezanci in ekonomska dejavnost“, določa:

„1. Davčni zavezanec je vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja ekonomsko dejavnost, kakršne so tiste iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

2. V smislu tega naslova ekonomska dejavnost obsega dejavnosti proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

12 Člen 141 tega zakonika, naslovljen „Oprostitve za transakcije, opravljene na ozemlju države“, v odstavku 2 določa:

„Plačila DDV so oproščene tudi te transakcije:

[…]

(e) zakup, koncesije, oddajanje v najem in lizing nepremičnin […]“.

13 Člen 152(1) navedenega zakonika, naslovljen „Posebna ureditev oprostitve za mala podjetja“, določa:

„Davčni zavezanec s sedežem ali stalnim prebivališčem v Romuniji v smislu člena 125a(2)(a), čigar prijavljeni ali ustvarjeni letni promet je nižji od najvišjega zneska 65.000 EUR v ekvivalentu [romunskih levov (RON)], ki je določen na podlagi menjalnega tečaja, ki ga je Banca Națională a României [(nacionalna banka Romunije)] sporočila na dan pristopa in zaokrožen na tisoč, to je 220.000 RON, lahko uporabi oprostitev davka […] za transakcije iz člena 126(1), razen za dobave novih prevoznih sredstev znotraj Skupnosti, ki so oproščene v skladu s členom 143(2)(b).“

14 Člen 152(2) tega zakonika določa transakcije, katerih skupni znesek, brez davka, se uporabi kot osnova za uporabo posebne ureditve za mala podjetja, in določa pogoj, da te transakcije ne morejo biti postranske glede na glavno dejavnost davčnega zavezanca.

15 Člen 153 davčnega zakonika, naslovljen „Identifikacija za namene DDV“, določa:

„1. Davčni zavezanec, ki opravlja ekonomsko dejavnost v Romuniji in ki opravlja ali ima namen opravljati ekonomsko dejavnost, ki vključuje obdavčljive transakcije in/ali transakcije, za katere velja oprostitev plačila DDV s pravico do odbitka, mora pri pristojnem davčnem organu […] zaprositi za identifikacijo za namene DDV: […]

(b) če v enem koledarskem letu doseže ali preseže prag za oprostitev iz člena 152(1), v roku 10 dni po koncu meseca, v katerem je dosegel ali presegel navedeni prag;

[…]“

16 Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (pravila za izvajanje zakona št. 571/2003 o davčnem zakoniku), odobrena z hotărâre nr. 44 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (odločba vlade št. 44 o odobritvi pravil za izvajanje zakona št. 571/2003 o davčnem zakoniku) z dne 22. januarja 2004 *(Monitorul Oficial al României*, del I, št. 112 z dne 6. februarja 2004), kakor so bila spremenjena z hotărâre nr. 670 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 (odločba vlade št. 670 o spremembi in dopolnitvi pravil za izvajanje zakona št. 571/2003 o davčnem zakoniku, odobrenih z odločbo vlade št. 44/2004) z dne 4. julija 2012 (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 481 z dne 13. julija 2012), so v točki 47(3) določala:

„Transakcija je postranska glede na glavno dejavnost davčnega zavezanca, 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 navedene transakcije in znesek odbitnega vstopnega davka za to transakcijo sta neznatna.“

17 V točki 61(1) teh izvedbenih pravil je bilo v zvezi s členom 152 davčnega zakonika določeno:

„V smislu člena 152(2) davčnega zakonika je transakcija postranska glede na glavno dejavnost davčnega zavezanca, če so kumulativno izpolnjeni pogoji iz točke 47(3).“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

18 Pritožnik v postopku v glavni stvari, univerzitetni profesor, neodvisno opravlja več poklicev, in sicer poklice računovodje, davčnega svetovalca, stečajnega upravitelja in odvetnika, poleg tega pa prejema dohodke kot avtor člankov in del. Leta 2008 je kot fizična oseba pridobil davčno identifikacijsko številko za „računovodske dejavnosti“, ki vključujejo računovodstvo in davčno svetovanje.

19 Pritožnik v postopku v glavni stvari, ki je kot kraj opravljanja večine svojih dejavnosti prijavil svoj osebni naslov, je prijavil opravljanje poklica stečajnega upravitelja na naslovu nepremičnine, katere solastnik je skupaj z drugo osebo in ki se delno daje v najem gospodarski družbi, v kateri je družbenik in poslovodja. Ta družba, ki je identificirana za namene DDV, ima sedež v tej nepremičnini, kjer zlasti opravlja dejavnosti poslovnega svetovanja in svetovanja pri upravljanju, računovodstva in finančne revizije ter svetovanja na davčnem področju. Glavna prijavljena dejavnost navedene družbe je „poslovno svetovanje in svetovanje pri upravljanju“.

20 Pri pritožniku v postopku v glavni stvari je bil leta 2016 opravljen davčni nadzor v zvezi z DDV, ki se je nanašal na njegovo ekonomsko dejavnost kot fizična oseba in na podlagi katerega je AJFP Caraș-Severin ugotovila, da je leta 2012 njegov promet presegal 220.000 RON (65.000 EUR), kar je takrat pomenilo referenčni prag za uporabo posebne ureditve za mala podjetja v Romuniji. Zato je ta davčni organ z odmerno odločbo pritožniku v postopku v glavni stvari naložil znesek, ki bi ga ta moral plačati od datuma, ko bi se moral identificirati za namene DDV, to je od 1. septembra 2012.

21 AJFP Caraș-Severin je pri ugotavljanju, ali je letni promet pritožnika v postopku v glavni stvari leta 2012 presegel ta referenčni prag, upoštevala ne le dohodke, ki jih je ta prejel iz opravljanja različnih samostojnih poklicev in iz avtorskih pravic, ampak tudi dohodke iz dajanja v najem navedene nepremičnine. Izračun, ki ga je opravil ta organ, ni vključeval dohodkov od plač, ki jih je zadevna oseba prejela kot univerzitetni profesor, niti dohodkov iz njene dejavnosti kot odvetnik, saj so bili ti dohodki že obdavčeni z DDV v okviru odvetniške družbe civilnega prava, katere družbenik je bil.

22 Natančneje, AJFP Caraș-Severin je po ugotovitvi, da je leta 2012 skupni znesek dohodkov pritožnika v postopku v glavni stvari, upošteven za uporabo posebne ureditve za mala podjetja, v 69 % izhajal iz dejavnosti stečajnega upravitelja, v 17 % iz dajanja v najem nepremičnine, katere solastnik je bil, ter v 14 % iz dejavnosti računovodje in davčnega svetovalca, menila, da je bila glavna dejavnost zadevne osebe v tem letu dejavnost stečajnega upravitelja. Ta organ je pojasnil, da dajanja v najem nepremičnine ni mogoče opredeliti kot „postransko transakcijo“ glede na to glavno dejavnost v smislu člena 152(2) davčnega zakonika, tako da dohodkov iz te transakcije ni mogoče izključiti iz izračuna prometa, ki je osnova za določitev uporabe posebne ureditve za mala podjetja.

23 Pritožnik v postopku v glavni stvari je zoper odmerno odločbo in poročilo o davčnem nadzoru, ki ju je izdala AJFP Caraș-Severin, vložil pritožbo. Regionalni generalni direktorat za javne finance v Temišvaru – služba za obravnavanje pritožb št. 1 je z odločbo z dne 22. avgusta 2017 to pritožbo zavrnil.

24 Pritožnik v postopku v glavni stvari je zoper to odločbo s tožbo začel upravni spor. Tribunalul Timiș (okrožno sodišče v Timișu, Romunija) je s sodbo z dne 26. marca 2018 to tožbo v upravnem sporu zavrnilo.

25 Pritožnik v postopku v glavni stvari je zato pri predložitvenem sodišču vložil pritožbo, v kateri trdi, da je dajanje nepremičnine, katere solastnik je, v najem postranska transakcija v smislu člena 152(2) davčnega zakonika in da se dohodkov, ki iz tega izhajajo, ne sme vključiti v izračun prometa za namene uporabe posebne ureditve za mala podjetja. Curtea de Apel Timişoara (višje sodišče v Temišvaru, Romunija) meni, da je za rešitev spora, o katerem odloča, potrebna razlaga določb Direktive o DDV, zato je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je z določbami člena 288[, prvi odstavek], točka 4, Direktive o DDV – v okoliščinah, kakršne so v obravnavani zadevi, ko fizična oseba opravlja ekonomsko dejavnost z opravljanjem več svobodnih poklicev in z dajanjem nepremičnine v najem, s čimer trajno dosega dohodek – naložena identifikacija določene 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 [te določbe] razlagati tako, da so ‚glavna dejavnost‘ vse poslovne dejavnosti, ki skupaj tvorijo ekonomsko dejavnost fizične osebe?

2. Ali določbe člena 288[, prvi odstavek], točka 4, Direktive o DDV – kadar nepremičnina, ki jo fizična oseba oddaja v najem tretji osebi, ni namenjena in se ne uporablja za opravljanje ostale ekonomske dejavnosti te fizične osebe, in posledično ni mogoče določiti povezave med dajanjem v najem in izvajanjem različnih dejavnosti zadevne fizične osebe – omogočajo opredelitev transakcije dajanja v najem kot ‚postranske transakcije‘, tako da se posledično ta postranska transakcija izključi iz izračuna 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 fizična oseba status družbenika in poslovodje, pri čemer ima ta pravna oseba sedež v zadevni nepremičnini ter opravlja poslovno dejavnost, ki je enaka poslovni dejavnosti zadevne fizične osebe?“

Vprašanja za predhodno odločanje

26 Predložitveno sodišče z vprašanji, ki jih je treba preučiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 288, prvi odstavek, točka 4, Direktive o DDV razlagati tako, da v primeru davčnega zavezanca, ki je fizična oseba, čigar ekonomska dejavnost je sestavljena iz opravljanja več samostojnih poklicev in dajanja nepremičnine v najem, to dajanje v najem pomeni „postransko transakcijo“ v smislu te določbe za namene uporabe posebne ureditve za mala podjetja.

27 V uvodu je treba navesti, prvič, da je treba posebno ureditev za mala podjetja, določeno v členih od 281 do 294 Direktive o DDV, kot izjemo od skupnega sistema iz te direktive razlagati ozko in jo uporabiti samo v obsegu, ki je nujen za dosego njenega cilja (glej v tem smislu sodbo z dne 2. maja 2019, Jarmuškienė, C-265/18, EU:C:2019:348, točka 27 in navedena sodna praksa).

28 Drugič, glede dajanja nepremičnin v najem je Sodišče razsodilo, da gre za ekonomsko dejavnost, ki spada na področje uporabe Direktive o DDV, če se dajanje v najem opravlja z namenom trajnega doseganja dohodka, kot je določeno v členu 9(1), drugi pododstavek, te direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 27. januarja 2000, Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, točka 19 in navedena sodna praksa).

29 Tretjič, kot je generalna pravobranilka navedla v točkah 30 in 31 sklepnih predlogov, lahko dajanje nepremičnine v najem pomeni „transakcijo z nepremičninami“ v smislu člena 288, prvi odstavek, točka 4, Direktive o DDV le, če gre za oproščeno transakcijo, kar mora preveriti predložitveno sodišče ob upoštevanju člena 135(1)(l) in (2), zadnji pododstavek, te direktive.

30 Glede na te uvodne preudarke je treba navesti, da ker člen 288, prvi odstavek, točka 4, Direktive o DDV ne vsebuje nobene napotitve na pravo držav članic, je pojem „postranska transakcija“ v smislu te določbe avtonomen pojem prava Unije, ki ga je treba na celotnem ozemlju Unije razlagati enotno ne glede na opredelitve, ki se uporabljajo v državah članicah, ter pri tem upoštevati ne le besedilo navedene določbe, ampak tudi okvir, v katerega spada ta določba, in cilj, ki se z njo uresničuje (glej v tem smislu sodbo z dne 5. februarja 2020, Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid (Registracija pomorščakov v pristanišču Roterdam), C-341/18, EU:C:2020:76, točka 40 in navedena sodna praksa).

31 V zvezi z besedilom člena 288, prvi odstavek, točka 4, Direktive o DDV je treba ugotoviti, da v njej ni pojasnjeno, kaj je treba razumeti kot „postransko transakcijo“, ta pojem pa ni opredeljen niti v nobeni drugi določbi te direktive.

32 V zvezi z okvirom člena 288, prvi odstavek, točka 4, Direktive o DDV je treba omeniti člen 174(2)(b) te direktive iz poglavja 2, naslovljenega „Delež odbitka“, naslova X, naslovljenega „Odbitki“, navedene direktive, ki določa, da se pri izračunu odbitnega deleža ne upošteva znesek prometa, ki se nanaša na „priložnostne transakcije z nepremičninami in [priložnostne] finančne transakcije“.

33 Zadnjenavedena določba v bistvu ustreza členu 19(2) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva), s katerim je nameraval zakonodajalec Unije iz izračuna odbitnega deleža izključiti promet, ki se nanaša na transakcije, katerih narava je neobičajna v primerjavi s tekočo dejavnostjo zadevnega davčnega zavezanca (glej v tem smislu sodbo z dne 6. marca 2008, Nordania Finans in BG Factoring, C-98/07, EU:C:2008:144, točka 24).

34 Sodišče je za razlago pojma „priložnostne transakcije“ v smislu te določbe zlasti napotilo na obrazložitveni memorandum k predlogu Šeste direktive Sveta o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, ki ga je Komisija 29. junija 1973 predložila Svetu Evropskih skupnosti (COM(73) 950 final) (*Bilten Evropskih skupnosti*, dodatek 11/73, str. 20) (v nadaljevanju: predlog Šeste direktive). V skladu s tem obrazložitvenim memorandumom je treba „elemente iz [člena 19(2) tega predloga] izključiti iz

izračuna odbitnega deleža za izognitev temu, da bi lahko izkrivili njegov dejanski pomen, če ti elementi ne odražajo poslovne dejavnosti davčnega zavezanca“. V skladu z navedenim obrazložitvenim memorandumom „so tak primer prodaje investicijskega blaga ter transakcije z nepremičninami in finančne transakcije, ki so opravljene zgolj priložnostno, to je da so le sekundarnega ali postranskega pomena glede na skupni promet podjetja“. V tem obrazložitvenem memorandumu je pojasnjeno, da so „te transakcije poleg tega izključene le, če ne spadajo v običajno poslovno dejavnost davčnega zavezanca“ (sodba z dne 29. oktobra 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, točka 30).

35 Ugotoviti je treba, da člen 288, prvi odstavek, točka 4, Direktive o DDV odraža iste preudarke. Ta določba namreč ustreza členu 25(2) predloga Šeste direktive, ki je postal člen 24(4) Šeste direktive 77/388. V skladu z obrazložitvenim memorandumom k predlogu Šeste direktive „[navedena] določba določa način določitve prometa, ki pomeni osnovo za uporabo oprostitve in odbitka“. V skladu s tem obrazložitvenim memorandumom so „s [to določbo] izključene bolj ali manj občasne transakcije, s katerimi se višina prometa v primerjavi s preteklim letom umetno zviša“, „[z njo] pa so izključene tudi transakcije, ki, tako kot odstop terjatev, ne dajejo realne slike o velikosti podjetja“.

36 Res je treba ugotoviti, da obstajajo jezikovne različice Direktive o DDV, med drugim različice v bolgarskem, nemškem, angleškem, hrvaškem, nizozemskem in slovenskem jeziku, v katerih v členu 174(2) Direktive o DDV in v členu 288, prvi odstavek, točka 4, te direktive ni uporabljen enak izraz „postranske transakcije“.

37 Vendar je treba glede na preudarke, navedene v točkah 34 in 35 te sodbe, ugotoviti, da imata pojma iz teh določb, čeprav se uporabljata v različnih kontekstih, enak cilj.

38 Tako pojem „postranska transakcija“ označuje nekatere transakcije, ki ne spadajo v običajno poslovno dejavnost davčnega zavezanca.

39 V okviru zadevne posebne ureditve za to, da se neka transakcija opredeli kot „postranska transakcija“ davčnega zavezanca, ni potrebno, da se eden od sestavnih elementov ekonomske dejavnosti tega davčnega zavezanca opredeli kot glavni element, in tudi ne, da je ta element povezan s katero koli drugo ekonomsko dejavnostjo navedenega davčnega zavezanca. Ta izraz je treba šteti za avtonomen pojem.

40 Takšna razlaga člena 288, prvi odstavek, točka 4, Direktive o DDV je podprta s ciljem, ki se uresničuje s posebno ureditvijo za mala podjetja. Sodišče je v zvezi s tem navedlo, da ta ureditev določa administrativne poenostavitve, katerih namen je krepitev ustanavljanja, dejavnosti in konkurenčnosti malih podjetij ter ohranitev razumnega razmerja med administrativnimi bremeni, povezanimi z davčnim nadzorom, in pričakovanimi nizkimi davčnimi prihodki. Tako je namen navedene ureditve, da se taka administrativna bremena prihranijo tako malim podjetjem kot davčnim upravam (sodbi z dne 26. oktobra 2010, Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, točki 63 in 68, ter z dne 2. maja 2019, Jarmuškienė, C-265/18, EU:C:2019:348, točka 37).

41 To pomeni, da za zagotovitev uresničitve cilja, ki mu sledi posebna ureditev za mala podjetja, ni treba naložiti takih administrativnih bremen zaradi transakcij, ki niso del običajne poslovne dejavnosti davčnega zavezanca.

42 Opozoriti je treba, da je Sodišče v zvezi z določbami, ki jih zdaj vsebuje člen 174(2) Direktive o DDV, razsodilo, da ekonomske dejavnosti ni mogoče opredeliti za „priložnostno“, zlasti če gre za neposredno, trajno in nujno razširitev običajne obdavčljive poslovne dejavnosti zadevnega podjetja (glej v tem smislu sodbo z dne 29. oktobra 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, točka 31).

43 V drugih položajih od tistega, ki je naveden v prejšnji točki, je odločilna okoliščina to, ali je bila transakcija z nepremičninami opravljena v okviru običajne poslovne dejavnosti davčnega zavezanca ali ne, kar morajo preučiti nacionalni davčni organi in po potrebi nacionalna sodišča.

44 Tako morajo nacionalni davčni organi in nacionalna sodišča upoštevati elemente, ki so jim predloženi, zlasti naravo zadevne nepremičnine, izvor financiranja pridobitve te nepremičnine in njeno uporabo.

45 V zvezi s položajem iz postopka v glavni stvari je iz predložitvene odločbe razvidno, da je, kot je generalna pravobranilka navedla v točkah 51 in 52 sklepnih predlogov, po eni strani sedež dejavnosti stečajnega upravitelja, ki jo opravlja pritožnik v postopku v glavni stvari, na naslovu nepremičnine, dane v najem, katere solastnik je. Po drugi strani pritožnik v postopku v glavni stvari to nepremičnino, ki vsebuje pisarniške prostore, daje v najem pravni osebi, v kateri je družbenik in poslovodja. Poleg tega ima ta pravna oseba sedež v navedeni nepremičnini in opravlja istovrstne dejavnosti kot pritožnik v postopku v glavni stvari. Predložitveno sodišče mora presoditi, ali te okoliščine dokazujejo, da je zadevno dajanje v najem del običajne poslovne dejavnosti davčnega zavezanca.

46 Glede na vse zgornje preudarke je treba na postavljena vprašanja odgovoriti, da je treba člen 288, prvi odstavek, točka 4, Direktive o DDV razlagati tako, da v primeru davčnega zavezanca, ki je fizična oseba, čigar ekonomska dejavnost je sestavljena iz opravljanja več samostojnih poklicev in dajanja nepremičnine v najem, to dajanje v najem ne pomeni „postranske transakcije“ v smislu te določbe, če je ta transakcija opravljena v okviru običajne poslovne dejavnosti davčnega zavezanca.

Stroški

47 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (peti senat) razsodilo:

Člen 288, prvi odstavek, točka 4, Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2009/162/EU z dne 22. decembra 2009, je treba razlagati tako, da v primeru davčnega zavezanca, ki je fizična oseba, čigar ekonomska dejavnost je sestavljena iz opravljanja več samostojnih poklicev in dajanja nepremičnine v najem, to dajanje v najem ne pomeni „postranske transakcije“ v smislu te določbe, če je ta transakcija opravljena v okviru običajne poslovne dejavnosti davčnega zavezanca.

Podpisi