SODBA SODIŠČA (veliki senat)

z dne 26. oktobra 2010*

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,

* Jezik postopka: nemščina.

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 načelo 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 oprostijo „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 oprostitev 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 „Obdavčitev“, 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 oprostitev […] 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 členu 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 oprostitev davka v skladu z odstavkom 2.“

Direktiva o DDV

9 V skladu s členom 135(1)(l) Direktive o DDV države članice obdavčenja oprostijo 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,“ oprostijo 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 naletele 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 d]ržave članice, ki so pristopile po 1. januarj[u] 1978, […] oprostijo 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 izračunu 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 začne 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 državljanka 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 Sodišču 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 določbe državljani Unije, ki niso rezidenti zadevne države, izključeni iz oprostitve davka iz člena 24(2) Šeste direktive (posebna ureditev za mala podjetja), medtem ko imajo državljani Unije, ki so rezidenti zadevne države, pravico do te davčne oprostitve, če zadevna država članica v skladu z direktivo priznava oprostitev 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 določbe državljani 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 državljani Unije, ki so rezidenti zadevne države, pravico do te davčne oprostitve, če zadevna država članica v skladu z Direktivo [o DDV] priznava oprostitev 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. Če je odgovor na tretje vprašanje pritrdilen: Ali je pojem ‚letni promet‘ v smislu Priloge XV, naslov IX. Obdavčitev, točka 2(c), [Akta o pogojih pristopa Kraljevine Norveške, Republike Avstrije, Republike Finske in Kraljevine Švedske in

prilagoditvah Pogodb, na katerih temelji Evropska unija] oziroma člena 24 Šeste direktive treba razlagati tako, da gre za promet, ustvarjen v enem letu v zadevni državi članici, v kateri se uporablja ureditev za male podjetnike, ali za promet podjetnika, ki je bil ustvarjen v enem letu na celotnem območju Unije?

6. Če je odgovor na četrto vprašanje pritrdilen: Ali je pojem ‚letni promet' v smislu člena 287 Direktive o DDV treba razlagati tako, da gre za promet, ustvarjen v enem letu v zadevni državi članici, v kateri se uporablja ureditev za mala podjetja, ali za promet podjetja, ki je bil ustvarjen v enem letu na celotnem območju Unije?"

Dopustnost vprašanj za predhodno odločanje

27 Svet Evropske unije meni, da predložitveno sodišče takrat, ko je sestavljalo vprašanja za predhodno odločanje, ni razpolagalo z vsemi potrebnimi podatki za določitev sedeža I. Schmelz. Naknadno se je namreč izkazalo, da tožeča stranka v postopku v glavni stvari ni opravljala nobene gospodarske dejavnosti v Nemčiji in tam ni bila zavezanka za DDV. Ker je edina dejavnost I. Schmelz, ki je predmet DDV, dajanje stanovanja v najem fizičnim 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 odločanje upoštevna za rešitev postopka v glavni stvari.

28 V zvezi s tem je treba opozoriti, da v okviru postopka, določenega v členu 234 ES, le nacionalni sodnik, ki odloča o sporu in ki mora prevzeti odgovornost za sodno odločitev, ob upoštevanju posebnosti zadeve presodi tako potrebo po izdaji predhodne odločbe, da bi lahko izdal sodbo, kot ustreznost vprašanj, ki jih predlaga Sodišču. Kadar se predložena vprašanja nanašajo na razlago prava Unije, je Sodišče načeloma dolžno odločati (glej v tem smislu sodbi z dne 15. decembra 1995 v zadevi Bosman, C-415/93, Recueil, str. I-4921, točka 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, točka 25).

29 Tako lahko Sodišče predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo nacionalno sodišče, zavrne le, če je očitno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora v postopku v glavni stvari, če je problem hipotetičen ali če Sodišče nima na voljo pravnih in dejanskih elementov, potrebnih za to, da bi lahko ustrezno odgovorilo na zastavljena vprašanja (zgoraj navedena sodba Alassini in drugi, točka 26).

30 Poleg tega iz člena 234, drugi odstavek, ES jasno izhaja, da se nacionalno sodišče odloči, v kateri fazi postopka je treba Sodišču predložiti vprašanje za predhodno odločanje (sodbi z dne 10. marca 1981 v združenih zadevah Irish Creamery Milk Suppliers Association in drugi, 36/80 in 71/80, Recueil, str. 735, točka 5, in z dne 17. aprila 2007 v zadevi AGM-COS.MET, C-470/03, ZOdl., str. I-2749, točka 45).

31 Tudi če domnevamo, da so podatki I. Schmelz pravilni, iz njih nikakor ne izhaja, da zahtevana razlaga prava Unije očitno nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora v postopku v glavni stvari niti da je problem hipotetičen. Tako kot je navedla avstrijska vlada na obravnavi, to, da je edina dejavnost I. Schmelz, ki je

predmet DDV, dajanje stanovanja v najem, namreč ne pomeni, da lahko avstrijski organi štejejo, da ima sedež v Avstriji.

32 Torej je na vprašanja za predhodno odločanje, 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 oprostijo 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 oprostitev 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, ZOdl., str. I-7233, točka 32). Na drugi strani dejstvo, da I. Schmeltz stanovanje v Avstriji daje v najem že več 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.

Obstoj 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, ZOdl., str. I-6649, 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 prikrite 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, točka 27 in navedena sodna praksa).

51 V obravnavanem primeru člena 24(3) in 28i Šeste direktive ter člen 283(1)(c) Direktive o DDV dovoljujejo državam članicam, da mala podjetja s sedežem na svojem ozemlju oprostijo plačila DDV z izgubo pravice do odbitka, vendar tega ne omogočajo malim podjetjem s sedežem v drugih državah članicah.

52 Če torej država članica določa 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 določbami državam članicam prepovedano omogočiti oprostitev tudi drugim podjetjem.

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

54 Kakor je navedla generalna pravobranilka v točkah od 42 do 44 in 83 sklepnih predlogov, na eni strani te omejitve ni mogoče pripisati državam članicam, saj jim zadevni direktivi dovoljujeta, da plačila DDV oprostijo samo mala podjetja, ki imajo sedež na območju posamezne države članice. Na drugi strani možnost malih podjetij s sedežem zunaj države članice, 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 plača vstopni davek.

55 V teh okoliščinah 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 učinkovitost davčnega nadzora. Po mnenju teh vlad in institucij lahko tak nadzor učinkovito izvaja le država članica, na ozemlju katere je sedež malega podjetja.

57 Glede tega iz sodne prakse izhaja, da nujnost, da se zagotovi učinkovitost davčnega nadzora, pomeni nujen razlog v splošnem interesu, ki lahko utemelji omejitev uresničevanja s Pogodbo zagotovljenih pravic o prostem pretoku (sodba z dne 27. januarja 2009 v zadevi Persche, C-318/07, ZOdl., str. I-359, točka 52).

58 Vendar je omejitveni ukrep lahko upravičen, če spoštuje načelo sorazmernosti, tako da mora biti primeren, da zagotovi uresničitev zastavljenega cilja, in ne sme preseči tistega, kar je nujno, da se ta cilj doseže (zgoraj navedena sodba Persche, točka 52).

59 Tako je treba šteti, da je omejitev oprostitve DDV na mala podjetja s sedežem na ozemlju države članice, ki to oprostitev določa, primerna za zagotovitev učinkovitega davčnega nadzora, katerega namen je preveriti, ali so pogoji za oprostitev DDV

dejansko izpolnjeni, saj podjetja dokumente, ki se nanašajo na vse njihove gospodarske dejavnosti, načeloma hranijo v kraju sedeža.

60 Zato države članice in institucije, ki intervenirajo v tem postopku, pravilno štejejo, da učinkovit nadzor dejavnosti, ki jih v okviru svobode opravljanja storitve izvaja malo podjetje s sedežem zunaj njenega ozemlja, za državo članico gostiteljico ni mogoč.

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 pričakovanimi davčnimi prihodki.

64 V skladu s členom 272(1)(d) Direktive o DDV 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 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 oprostitev 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 oprostitev, omogoča preprečiti, da bi se davčni zavezanci, ki dejavnosti opravljajo v več državah članicah, v katerih nimajo sedeža, lahko pod krinko oprostitev, 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 oprostitev.

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 uresničitve 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 odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, 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