Zbirka odločb sodne prakse

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 – Izračun tega prometa, ki je osnova za oprostitev, v primeru opravljanja več ekonomskih dejavnosti – Pojem upoštevnih ‚transakcij z nepremičninami', ki ‚niso postranske transakcije'"

I. Uvod

1. Predmet tega postopka je tako imenovana oprostitev za mala podjetja. V skladu z njo lahko države članice davčne zavezance, katerih letni promet ne dosega določene mejne vrednosti, oprostijo DDV. Ta v Romuniji znaša 65.000 EUR. Postavlja se vprašanje, kako se izračuna ta znesek, če davčni zavezanec opravlja različne dejavnosti. V obravnavanem primeru je imel davčni zavezanec leta 2012 prihodke iz svetovalne dejavnosti revizorja, davčnega svetovalca in odvetnika, iz dejavnosti stečajnega upravitelja in pisatelja ter iz dajanja nepremičnine v najem.

2. Ker se v Romuniji prihodki/transakcije iz odvetniške dejavnosti ne upoštevajo pri tem izračunu, bi bil prag 65.000 EUR presežen, samo če bi se upoštevale transakcije dajanja v najem. Vendar se „transakcije z nepremičninami" v skladu s členom 288, prvi stavek, točka 4, Direktive o DDV pri tem izračunu upoštevajo, samo če niso „postranske transakcije". Sodišče ima tako prvič priložnost pojasniti, ali je treba dajanje nepremičnine v najem šteti za „transakcijo z nepremičninami" 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]

1 Jezik izvirnika: nemščina.

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

4. Člen 287(18) Direktive o DDV 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: 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 izračunu 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 izračunu 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 125^{1}(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 oprostitev davka […] za transakcije iz člena 126(1) […]

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

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 davčnem 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, tožeča stranka v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: tožeča 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 tožeča stranka prejela enotno davčno identifikacijsko številko za „računovodstvo in revizijo, davčno svetovanje“, predvideno za poklic davčnega svetovalca in revizorja. Tožeča 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. Tožeča 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 tožeča stranka. Ta družba ima sedež na naslovu najete nepremičnine in v njej med drugim opravlja dejavnost svetovanja, računovodstva, revizije in davčnega svetovanja. Glavna prijavljena dejavnost pa je „svetovanje podjetjem in svetovanje pri upravljanju“.

13. Leta 2016 je bil pri tožeči 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 tožeča 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 tožeči stranki odmeril DDV v višini 95.184 RON.

14. AJFP je pri izračunu navedenega prometa upošteval prihodke tožeče stranke iz svobodnih poklicev davčnega svetovalca, revizorja in stečajnega upravitelja ter prihodke iz avtorskih pravic in prihodke iz dajanja nepremičnine, katere solastnica je tožeča stranka, v najem. Pri izračunu ni upošteval prihodkov iz profesorskega poklica in prihodkov iz odvetniške dejavnosti, za kateri veljata posebna sistema obdavčitve.

15. AJFP je ugotovil, da je tožeča stranka leta 2012 prejela 69 % skupnih prihodkov iz dejavnosti stečajnega upravitelja, 17 % iz dajanja nepremičnine v najem in 14 % iz dejavnosti revizorja in davčnega svetovalca. Zato je zavzel stališče – glede na delež prihodkov iz dejavnosti stečajnega upravitelja v primerjavi s skupnimi prihodki – da je bila glavna dejavnost tožeče stranke v zadevnem letu dejavnost stečajnega upravitelja in da dajanja nepremičnine v najem ni mogoče šteti za „postransko transakcijo“ k tej dejavnosti, ki bi lahko bila izključena iz izračuna prometa za navedeno leto.

16. Ugovor zoper odločbo o odmeri DDV je bil z odločbo z dne 22. avgusta 2017 zavrnjen. Tribunalul Timiș (deželno sodišče v Timișu, Romunija) je s sodbo z dne 26. marca 2018 zavrnilo upravno tožbo zoper to odločbo. Tožeča stranka je pri predložitvenem sodišču zoper to sodbo vložila pritožbo. Curtea de Apel Timișoara (višje sodišče v Timișoari, Romunija) je prekinilo postopek in Sodišču v okviru postopka predhodnega odločanja v skladu s členom 267 PDEU predložilo ta tri vprašanja:

„1. Ali je z določbami člena 288[(1)], 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 to določbo razlagati tako, da so ‚glavna dejavnost‘ vse poslovne dejavnosti, ki skupaj tvorijo ekonomsko dejavnost fizične osebe?

2. Ali določbe člena 288[(1)], 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?“

17. V postopku pred Sodiščem so pisna stališča podali tožeča stranka, Romunija in Evropska komisija.

IV. Pravna presoja

18. Predložitveno sodišče z navedenimi tremi vprašanji, na katera je – kot pravilno predlaga Romunija – mogoče odgovoriti skupaj, v bistvu sprašuje, kako je treba razlagati člen 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), tožeča stranka po mnenju predložitvenega sodišča ne bi presegla praga prometa, ki velja za oprostitev 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 izračunu prometa malega podjetja za namene oprostitve niso upoštevali niti prihodki iz profesorske zaposlitve niti prihodki iz odvetniške dejavnosti. Razlog za to je očiten, 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 načeloma upoštevati pri izračunu. Pri tem ni pomembno, ali za te transakcije velja drug sistem obdavčitve. Drugače bi bilo, če bi imela tožeča stranka prihodke zaposlenega (nesamostojnega) odvetnika oziroma če transakcij ne bi opravila tožeča 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 tožečo stranko kljub transakcijam dajanja v najem še lahko velja oprostitev 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 oprostitev, saj pogoj za oprostitev ni objektiven, 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 oprostitve 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. Že v njem so se izrecno upoštevale težave, ki bi jih imele države članice, če bi morale za mala podjetja uporabljati splošno ureditev DDV.[8]

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

5 Sodbi z dne 2. maja 2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, točka 37, na koncu), in z dne 26. oktobra 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, točka 63).

6 Sklepni predlogi v zadevi Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354, točka 33 na koncu).

7 Tako tudi izrecno sodba z dne 2. maja 2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, točka 38).

8 Glej obrazložitev člena 25 (Mala podjetja) na strani 27 v Predlogu Komisije z dne 20. junija 1973, COM(1973) 950 final.

25. S tem povezana prednostna obravnava manjših podjetij, na primer v smislu spodbujanja novih podjetnikov,[9] pa je bolj posredni učinek kot smisel in namen te ureditve. To je jasno razvidno prav iz člena 288 Direktive o DDV, ki je upošteven v tem primeru. Ta namreč jasno določa, da se spodnji prag iz člena 287 Direktive o DDV (ki ga lahko določijo države članice) ne nanaša na velikost podjetja ali trajanje njegovega poslovanja na trgu, ampak zgolj na višino pričakovanih davčnih prihodkov.

26. Pri ugotavljanju, ali gre za tako imenovano malo podjetje, se kot promet namreč upoštevajo samo obdavčljive transakcije (člen 288, prvi stavek, točka 1, Direktive o DDV) in nekatere oproščene transakcije (točke od 2 do 4) podjetja. Znesek ostalih oproščenih transakcij, naj bo še tako visok, pa ne more biti razlog za to, da ostale obdavčljive transakcije ne bi bile oproščene. S tem so zajete na primer tudi velike bolnišnice, če je znesek njihovih obdavčljivih transakcij nizek. Ti davčni zavezanci lahko v tem primeru kot oproščene obravnavajo tudi te transakcije, tudi če jih zaradi njihove velikosti v splošni jezikovni rabi skoraj ni mogoče imenovati mali ali, zaradi njihovega dolgoletnega delovanja na trgu, novi podjetniki.

27. Tudi iz povezave te določbe z nacionalnim ozemljem je razvidno, da namen te oprostitve ni spodbujanje novih podjetnikov. V skladu s to določbo so oproščene samo transakcije, ki so obdavčljive na ozemlju države članice. To pomeni, da se oprostitev uporablja tudi za velika podjetja rezidente, ki v tujini opravljajo obdavčljive transakcije v visokih zneskih, na ozemlju države članice pa zgolj v nizkih zneskih. Poleg tega se z ureditvijo iz člena 287 Direktive o DDV ne določa oproščeni znesek, ampak zgornja meja za oprostitev. Ko je mejna vrednost presežena, se obdavčijo vse transakcije od prvega evra, medtem ko bi se v primeru oproščenega zneska obdavčile šele transakcije, ki bi ga presegle. To načelo „vse ali nič“ 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 člena 287 Direktive o DDV predvsem poenostaviti upravne postopke v korist držav članic.

B. Razlaga elementa dejanskega stanu „transakcije z nepremičninami“

29. Če je člen 287 Direktive o DDV določba o spodnjem pragu, na podlagi katere so manjše obdavčljive transakcije zaradi poenostavitve upravnih postopkov oproščene, jo je treba razlagati ozko. Široka razlaga ni združljiva z značajem določbe o spodnjem pragu.[10]

30. Poleg tega se na podlagi člena 288, prvi stavek, točka 1, Direktive o DDV pri izračunu prometa za uporabo spodnjega praga upošteva znesek dobav blaga in storitev, če so ti obdavčeni. Zato je treba v skladu s to določbo pri izračunu izrecno upoštevati vse obdavčljive transakcije.

31. Posledično se lahko drugi zneski, ki jih je treba upoštevati in so navedeni v točkah od 2 do 4, nanašajo samo na oproščene transakcije. V nasprotnem primeru njihova ločena navedba ne bi bila smiselna. V členu 288, prvi stavek, točki 2 in 3, Direktive o DDV so te transakcije tudi izrecno opredeljene kot oproščene.

32. Tudi s formulacijo v točki 4 „transakcij[e] z nepremičninami“ so lahko mišljene samo transakcije z nepremičninami, za katere velja oprostitev na podlagi člena 135(1)(j), (k) in (l) Direktive o DDV. Zato to, da zakonodajalec Unije – drugače kot pri finančnih transakcijah, ki so prav tako navedene v točki 4 – ne omenja izrecno teh določb, ni pomembno.

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).

33. Vendar ni povsem jasno, ali pod pojem „transakcija z nepremičninami“ spada samo oproščeno trgovanje z nepremičninami (člen 135(1)(j) in (k) Direktive o DDV) ali tudi oproščeno dajanje nepremičnin v najem (člen 135(1)(l) Direktive o DDV). V skladu z besedilom je bolj verjetna prva možnost, saj je pojem v drugih jezikovnih različicah bolj usmerjen v transakcije (v francoščini „opérations immobilières“; v angleščini „real estate transactions“). Kljub temu tudi v skladu s temi jezikovnimi različicami ni izključeno, da je s tem pojmom v splošni jezikovni rabi zajeto tudi dajanje nepremičnine v najem.

34. Zaradi tega nejasnega besedila sta odločilna smisel in namen člena 287 Direktive o DDV, torej določitev spodnjega praga, ki velja v skladu z ureditvijo za mala podjetja. Zato menim, da je treba pojem oproščenih transakcij z nepremičninami, ki jih je treba upoštevati pri izračunu prometa, obvezno razlagati široko in – kakor meni Komisija – vključiti tudi oproščene transakcije dajanja v najem, da se omeji področje uporabe člena 287 Direktive o DDV.

35. To pomeni, da je morala tožeča stranka opravljati oproščeno transakcijo dajanja v najem, sicer se vprašanje, ali gre za postransko transakcijo, sploh ne more postaviti. Iz predloga za sprejetje predhodne odločbe ni razvidno, ali je opravljala tako transakcijo, zato mora to preveriti nacionalno sodišče.

C. Pogoji za obstoj „postranske transakcije“

36. Poleg tega je treba pojasniti pogoje za obstoj „postranske transakcije“ v smislu člena 288, prvi stavek, točka 4, Direktive o DDV. Oproščene transakcije, zajete s to določbo, je treba upoštevati pri izračunu prometa, ki je osnova za oprostitev, samo če niso postranske transakcije.

37. S tem zakonodajalec zagotavlja, da v dejavnostih, v katerih je poslovanje načeloma oproščeno in ki so zajete s to določbo (banke, zavarovalnice in nepremičninska dejavnost), za obdavčljive transakcije, ki ne presegajo zgornje meje za oprostitev, ni mogoče uveljavljati tako imenovane oprostitve za mala podjetja. V teh dejavnostih oproščene transakcije namreč niso postranske, ampak glavne transakcije.

38. Sodišče doslej še ni presodilo, kateri so pogoji za obstoj postranske transakcije.

39. Vendar je v Direktivi o DDV pri vprašanju izračuna odbitnega deleža v členu 174(2)(b) in (c) uporabljen podoben pojem „priložnostne transakcije“.[11] Pri tem gre za obseg odbitka, kadar se obdavčljive vhodne transakcije uporabljajo tako za obdavčljive kot tudi za oproščene izhodne transakcije.

40. Sodišče je v zvezi s tem že presodilo,[12] da ekonomske dejavnosti ni mogoče šteti za „priložnostno“, če gre za neposredno, trajno in nujno razširitev obdavčljive dejavnosti podjetja ali če vključuje znatno uporabo blaga in storitev, ki so predmet DDV.

41. To opredelitev, katere ekonomske dejavnosti ni mogoče šteti za „priložnostno“, je mogoče uporabiti za področje oprostitve iz člena 287 Direktive o DDV. Če gre namreč za neposredno, trajno in nujno razširitev obdavčljive dejavnosti podjetja, je ta dejavnost „glavna dejavnost“ in je ni več mogoče šteti za „priložnostno“ in tudi ne za „postransko“. Preprosto ni objektivnega razloga za ločeno obravnavo teh transakcij.

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

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).

42. Sodišče je v neki sodbi v zvezi s členom 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 mogoče izključiti možnosti, da se zadevne transakcije opredelijo za priložnostne v smislu obravnavane določbe. [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 plačanega 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: oprostitve 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 izračunu 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 izračuna, bi moralo 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 načelni 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).

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).

D. Uporaba za konkretni primer

50. Zato je treba v konkretnem primeru pojasniti, ali dajanje nepremičnine v najem, na katere naslovu tožeča 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 tožeče stranke. Po eni strani nepremičnino uporablja kot sedež za opravljanje svoje obdavčljive dejavnosti stečajnega upravitelja. Torej ne gre za dajanje v najem, ki ni povezano z dejavnostjo podjetja.

52. Po drugi strani tožeča stranka, kot navaja predložitveno sodišče, daje nepremičnino v najem gospodarski družbi, v kateri je družbenica in direktorica ter pri kateri tudi opravlja svetovalno dejavnost. To ni enkratno dejanje, s katerim naj se ne bi izkrivil izračun letnega prometa (točka 45 zgoraj). Nasprotno, to dajanje v najem je močno povezano (točka 48 zgoraj) z dejansko obdavčljivo (svetovalno) dejavnostjo tožeče stranke.

53. To pomeni, da v tem primeru, kot se strinjata tudi Komisija in Romunija, zaradi tesne objektivne in osebne povezave pač ni več mogoče govoriti o nepomembni dejavnosti, ki ne spada v dejansko ekonomsko dejavnost tožeče stranke (svetovanje).

54. Vendar je za razlago prava Unije pristojno predvsem Sodišče. Uporaba zgornjih načel za razlago in s tem povezana razvrstitev na podlagi vrednotenja pa sta nalogi predložitvenega sodišča.

V. Predlog

55. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je predložilo Curtea de Apel Timişoara (višje sodišče v Timişoari, Romunija), odgovori:

S pojmom „transakcije z nepremičninami, ki so postranske transakcije“, so zajete vse oproščene transakcije v smislu člena 135(1)(j), (k) in (l) Direktive 2006/112/ES, ki niso tesneje povezane z (dejansko) obdavčljivo dejavnostjo podjetja in so neznatne, kar pomeni, da same po sebi ne presegajo zgornje meje za oprostitev. Tesnejše povezave ni, če gre za enkratna dejanja, ki ne spadajo v dejansko dejavnost podjetja, ali če transakcije ne vključujejo znatne uporabe blaga in storitev podjetja.