



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 6. februára 2020¹

Vec 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

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Curtea de Apel Timișoara (Odvolací súd Temešvár, Rumunsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Smernica 2006/112/ES – Články 287 a 288 smernice o DPH – Osobitná úprava pre malé podniky – Oslobodenie v prípade, ak sa nedosiahne určitá hranica obratu – Výpočet takejto hranice oslobodeného obratu v prípade viacerých ekonomických činností – Pojem započítateľné ‚transakcie s nehnuteľnosťami‘, ktoré ‚nemajú charakter doplnkových transakcií‘“

I. Úvod

1. Vnútroštátne konanie sa týka takzvaného oslobodenia pre malé podniky. Na základe tohto oslobodenia môžu členské štáty oslobodiť od dane zdaniteľné osoby, ktorých ročný obrat nepresiahne stanovenú sumu. V Rumunsku sa za takúto sumu považuje 65 000 eur. Otázka v tomto konaní znie, akým spôsobom sa má predmetná suma vypočítať, ak zdaniteľná osoba vykonáva rôzne činnosti. V prejednávanom prípade dosahovala zdaniteľná osoba v roku 2012 príjmy z poradenskej činnosti audítora, daňového poradcu a advokáta, správcu konkurznej podstaty, spisovateľa a príjmy z prenájmu pozemku.

2. Keďže Rumunsko príjmy/obrat z advokátskej činnosti nezahŕňa do tohto výpočtu, hranica 65 000 eur by sa prekročila len vtedy, ak by sa zohľadnili príjmy z nájmu. Článok 288 prvý odsek bod 4 smernice o DPH zahŕňa „transakcie s nehnuteľnosťami“ do výpočtu len v tom prípade, ak takéto transakcie nemajú charakter „doplnkových transakcií“. Súdny dvor má teraz po prvýkrát príležitosť objasniť, či sa má nájom pozemku považovať za „transakciu s nehnuteľnosťami“ a kedy možno hovoriť o bezvýznamnej „doplnkovej transakcii“.

II. Právny rámec

A. Právo Únie

3. Právny rámec Únie tvoria ustanovenia článkov 287 a 288 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“)².

¹ Jazyk konania: nemčina.

² Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, v znení platnom v roku 2012.

4. Článok 287 bod 18 smernice o DPH stanovuje:

„Členské štáty, ktoré pristúpili po 1. januári 1978, môžu oslobodiť od dane zdaniteľné osoby, ktorých ročný obrat nie je vyšší ako ekvivalent týchto hodnôt v národnej mene pri prepočítacom kurze platnom v deň ich pristúpenia:...

18. Rumunsko: 35 000 eur;...”

5. Podľa článku 1 vykonávacieho rozhodnutia Rady z 26. marca 2012³ sa odchyľne od článku 287 bodu 18 smernice 2006/112/ES Rumunsku povoľuje oslobodiť od DPH zdaniteľné osoby s ročným obratom, ktorý nepresahuje ekvivalent sumy 65 000 eur v národnej mene pri prepočítacom kurze platnom v deň jeho vstupu do Európskej únie.

6. Článok 288 smernice o DPH znie:

„Obrat, ktorý je základom pre uplatňovanie úpravy ustanovenej v tomto oddiele, pozostáva z týchto súm bez DPH:

1. hodnoty dodaného tovaru a poskytnutých služieb v rozsahu, v akom sú zdanené;
2. hodnoty transakcií oslobodených od dane s možnosťou odpočítania DPH zaplatenej na predchádzajúcom stupni podľa článkov 110 a 111, článku 125 ods. 1, článku 127 alebo článku 128 ods. 1;
3. hodnoty transakcií oslobodených od dane podľa článkov 146 až 149 a článkov 151, 152 a 153;
4. hodnoty transakcií s nehnuteľnosťami, finančných transakcií uvedených v článku 135 ods. 1 písm. b) až g) a poisťovacích služieb, pokiaľ tieto transakcie nemajú charakter doplnkových transakcií.

Výnosy z prevodu hmotného alebo nehmotného investičného majetku podniku sa však neberú do úvahy pri vypočítaní obratu.“

7. Okrem toho sa v súvislosti s podielom odpočítateľnej časti uvádza v článku 174 ods. 2 nasledujúce:

„Odchyľne od ustanovenia odseku 1 sa do výpočtu odpočítateľnej časti nezahŕňajú tieto sumy:...

- b) výška obratu súvisiaceho s doplnkovými transakciami s nehnuteľnosťami a s doplnkovými finančnými transakciami;
- c) výška obratu súvisiaceho s transakciami uvedenými v článku 135 ods. 1 písm. b) až g), pokiaľ ide o doplnkové transakcie.“

³ Vykonávacie rozhodnutie Rady, ktorým sa Rumunsku povoľuje zaviesť osobitné opatrenie odchyľujúce sa od článku 287 smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (2012/181/EÚ) – Ú. v. EÚ L 92, 2012, s. 26.

B. Rumunské právo

8. V rumunskom práve sa príslušné ustanovenia nachádzajú v Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571 z 22. decembra 2003 o Daňovom zákonníku) v znení neskorších zmien a doplnení (ďalej len „Daňový zákonník“). Článok 152 Daňového zákonníka v tomto ohľade stanovuje:

„1. Zdaniteľná osoba usadená v Rumunsku v súlade s článkom 125¹ ods. 2 písm. a), ktorej ročný dosiahnutý alebo priznaný obrat je nižší ako 65 000 eur,... teda 220 000 RON, môže požiadať o oslobodenie od dane... pre transakcie stanovené v článku 126 ods. 1...

2. Obrat, ktorý slúži ako referenčná hodnota na účely uplatnenia odseku 1, tvorí v prípade zdaniteľných osôb, ktoré žiadajú o výmaz z registra osôb identifikovaných na účely DPH, celková hodnota zdaniteľných dodaní tovarov a poskytnutých služieb uskutočnených zdaniteľnou osobou v priebehu kalendárneho roka, ktoré sú zdaniteľné alebo ktoré v závislosti od prípadu by mohli podliehať dani, ak by neboli uskutočnené malým podnikom, ďalej transakcie vyplývajúce z ekonomickej činnosti, ktorých miestom dodania/poskytnutia je cudzina, za predpokladu, že by bolo možné odpočítať daň, ak by uvedené transakcie boli uskutočnené v Rumunsku podľa článku 145 ods. 2 písm. b), oslobodené transakcie s právom na odpočet dane a oslobodené transakcie bez práva na odpočet, uvedené v článku 141 ods. 2 písm. a), b) e) a f), ak tieto transakcie nie sú doplnkové vo vzťahu k hlavnej činnosti...“

9. V bode 47 ods. 3 Hotărârea Guvernului României nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (nariadenie rumunskej vlády č. 44 z 22. januára 2004 o schválení vykonávacích pravidiel k Daňovému zákonníku č. 571/2003) v znení zmien a doplnení prijatých nariadením č. 670/2012 sa uvádza:

„Transakcia je doplnková vo vzťahu k hlavnej činnosti, ak sú kumulatívne splnené nasledujúce podmienky:

- a) výkon tejto transakcie vyžaduje obmedzené technické zdroje, pokiaľ ide o vybavenie a využitie personálu;
- b) transakcia priamo nesúvisí s hlavnou činnosťou zdaniteľnej osoby a
- c) suma nákupov uskutočnených na účely transakcie a suma odpočítateľnej dane vzťahujúcej sa na transakciu sú bezvýznamné.“

III. Skutkový stav a konanie o návrhu na začatie prejudiciálneho konania

10. Ako už bolo uvedené, žalobca v konaní vo veci samej (ďalej len „žalobca“) vykonáva okrem činnosti univerzitného profesora rôzne slobodné povolania, konkrétne povolanie audítora, daňového poradcu, správcu konkurznej podstaty a advokáta. Okrem toho príležitostne poberá aj príjmy z autorských práv.

11. V súlade s rumunskými právnymi predpismi bolo žalobcovi pridelené jedno daňové identifikačné číslo pre „účtovnícku a audítorskú činnosť, činnosť daňového poradcu“, ktoré bolo určené pre výkon príslušného povolania daňového poradcu a audítora. Na účely výkonu týchto povolaní uviedol odvolateľ viaceré miesta výkonu obchodnej činnosti. Ako sídlo samostatnej kancelárie správcu konkurznej podstaty je zapísaná nehnuteľnosť vo vlastníctve žalobcu.

12. Od roku 2007 dosahuje žalobca aj príjmy z nájmu uvedenej nehnuteľnosti. Nehnuteľnosť bola prenajatá obchodnej spoločnosti, v ktorej je odvolateľ spoločníkom a konateľom. Táto spoločnosť má svoje sídlo v prenajímanej nehnuteľnosti a v jej priestoroch vykonáva popri iných činnostiach aj poradenskú činnosť, účtovnú činnosť, audítorskú činnosť a činnosť daňového poradcu. Hlavným predmetom ohlásenej činnosti je „poradenská činnosť v otázkach podnikového riadenia a manažmentu“.

13. V roku 2016 bola u žalobcu vykonaná daňová kontrola v súvislosti s DPH splatnou v období od 1. januára 2011 do 30. júna 2016. Po vykonaní daňovej kontroly daňový orgán (ďalej len „AJFP“) rozhodol, že v priebehu roku 2012 žalobca prekročil hranicu maximálneho obratu 220 000 RON (65 000 eur) stanovenú na účely uplatnenia osobitného režimu oslobodenia od dane pre malé podniky, a preto mu vznikla registračná povinnosť ako zdaniteľnej osobe na účely DPH. V dôsledku toho vyrubil AJFP žalobcovi splatnú daň z pridanej hodnoty vo výške 95 184 RON.

14. Pri výpočte predmetného obratu zohľadnil AJFP príjmy vyplývajúce z činností slobodného povolania daňového poradcu, audítora a správcu konkurznej podstaty, ako aj príjmy z autorských práv a príjmy z nájmu nehnuteľnosti v spoluvlastníctve. Pri výpočte sa neprihliadalo na príjmy vyplývajúce zo závislej práce profesora, ani na príjmy z advokátskej činnosti, na ktoré sa vzťahuje osobitná daňová úprava.

15. AJFP konštatoval, že žalobca v roku 2012 dosiahol 69 % zo svojho celkového príjmu z činnosti správcu konkurznej podstaty, 17 % z nájmu nehnuteľnosti a 14 % z činnosti audítora a poradcu v daňovej oblasti. V dôsledku toho AJFP rozhodol, že v predmetnom roku bola hlavnou činnosťou odvolateľa činnosť správcu konkurznej podstaty vzhľadom na rozsah príjmov z tejto činnosti v porovnaní s celkovou výškou príjmov z celej ekonomickej činnosti a že nájom nehnuteľnosti nemožno považovať za „doplnkovú transakciu“ tejto činnosti na účely vylúčenia tohto príjmu z výpočtu výšky obratu v danom roku.

16. Odvolanie namierené proti tomuto daňovému výmeru bolo zamietnuté rozhodnutím z 22. augusta 2017. Správna žaloba podaná proti poslednému uvedenému rozhodnutiu bola zamietnutá rozsudkom Tribunalul Timiș (Krajský súd Temeš, Rumunsko) z 26. marca 2018. Proti tomuto rozsudku podal žalobca odvolanie na vnútroštátny súd. Curtea de Apel Timișoara (Odvolací súd Temešvár, Rumunsko) prerušil konanie a predložil Súdnemu dvoru prostredníctvom návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ tieto tri otázky:

- „1. Ukladajú ustanovenia článku 288 [prvého odseku] bodu 4 smernice o DPH za takých okolností, akými sú okolnosti sporu vo veci samej, keď fyzická osoba vykonáva ekonomickú činnosť na základe výkonu viacerých slobodných povolaní a nájmu nehnuteľnosti, a takýmto spôsobom dlhodobo dosahuje príjmy, povinnosť vymedziť určité povolanie ako hlavnú činnosť na účely overenia, či sa nájom môže kvalifikovať ako doplnková transakcia vo vzťahu k hlavnej činnosti, a v prípade kladnej odpovede, na základe akých kritérií môže byť vymedzená táto hlavná činnosť, alebo sa vyššie uvedené ustanovenia majú vykladať v tom zmysle, že všetky profesijné činnosti, prostredníctvom ktorých táto fyzická osoba vykonáva ekonomickú činnosť, predstavujú ‚hlavnú činnosť‘?
2. Ak nehnuteľnosť, ktorú fyzická osoba prenajíma tretej osobe, nie je určená a používaná na výkon zvyšnej časti ekonomickej činnosti tejto osoby, v dôsledku čoho nie je možné stanoviť vzťah medzi prenajatou nehnuteľnosťou a výkonom rôznych profesijných činností uvedenej osoby, umožňujú ustanovenia článku 288 [prvého odseku] bodu 4 smernice o DPH definovať nájom ako ‚doplnkovú transakciu‘ s následkom, že sa nájom vylúči z výpočtu obratu, ktorý slúži ako referenčná hodnota na uplatnenie osobitného režimu oslobodenia od dane pre malé podniky?

3. Má v prípade uvedenom v druhej otázke na účely kvalifikácie nájmu ako „doplnkovej transakcie“ význam tá skutočnosť, že sa nájom uskutočnil v prospech tretej osoby, a to konkrétne právnickej osoby, v ktorej má fyzická osoba postavenie spoločníka a konateľa a ktorá má zároveň sídlo v predmetnej nehnuteľnosti a vykonáva podnikateľskú činnosť tej istej povahy ako dotknutá fyzická osoba?“

17. V konaní pred Súdny dvorom predložili svoje písomné pripomienky žalobca, Rumunsko a Európska komisia.

IV. Právne posúdenie

18. Svojimi tromi otázkami na ktoré tak, ako správne navrhuje Rumunsko, možno odpovedať spoločne, sa vnútroštátny súd v zásade pýta, akým spôsobom sa má vykladať článok 288 prvý odsek bod 4 smernice o DPH. Konkrétne sa snaží zistiť, akým spôsobom sa má posúdiť, či ide o „transakcie s nehnuteľnosťami“, ktoré nemajú „charakter doplnkových transakcií“.

19. Takéto posúdenie závisí predovšetkým od významu a účelu oslobodenia od dane podľa článku 287 smernice o DPH (pozri v bode A). V tejto súvislosti treba objasniť, či sa nájom budov považuje za „transakciu s nehnuteľnosťami“ (pozri v bode B), a na základe akých kritérií sa má takáto transakcia považovať za „doplnkovú transakciu“ v zmysle článku 288 prvého odseku bodu 4 smernice o DPH (pozri v bode C). Ak z uplatnenia týchto kritérií vyplynie, že sa má nájom v konkrétnom prípade považovať za takúto doplnkovú transakciu (pozri v bode D), vnútroštátny súd zastáva názor, že žalobca by nepresiahol hranice obratu pre vznik práva na oslobodenie podľa článku 287 smernice o DPH.

20. Keďže má však Súdny dvor vnútroštátnemu súdu poskytnúť užitočnú odpoveď na vyriešenie právneho sporu v tomto konaní, je v súlade s Komisiou potrebné poukázať na tieto skutočnosti: podľa rozhodnutia o predložení návrhu na začatie prejudiciálneho konania sa pri výpočte hranice pre vznik daňovej povinnosti v prípade malých podnikov neprihliadalo ani na príjmy zo závislej činnosti profesora, ani na príjmy z advokátskej činnosti. Dôvod takéhoto postupu zjavne spočíva v tom, že predmetné činnosti podliehajú osobitnému zdaneniu.

21. Nezohľadnenie príjmov zo závislej činnosti (v tomto konaní činnosti profesora) je z hľadiska právnej úpravy DPH odôvodnené, pretože nedochádza k zdaniteľným transakciám. Keďže je však činnosť nezávislého advokáta nepochybne nezávislou ekonomickou činnosťou v zmysle článku 9 ods. 1 smernice o DPH, ide o zdaniteľné transakcie, ktoré sa v zásade zahrnú do výpočtu. Či tieto transakcie podliehajú inému zdaneniu, nie je z tohto hľadiska relevantné. Iný záver by sa uplatnil v prípade, ak by žalobca dosahoval príjmy ako zamestnaný (nie nezávislý) právnik, resp. ak by príslušné obraty nedocielil on sám, ale obchodná spoločnosť. Keďže návrh na začatie prejudiciálneho konania nie je v tomto ohľade jednoznačný, prináleží vnútroštátnemu súdu, aby vykonal príslušné preskúmanie.

A. Zmysel a ciele oslobodenia od dane podľa článku 287 smernice o DPH

22. Aby bolo možné posúdiť, či žalobca aj napriek príjmom vyplývajúcim z nájmu môže patriť do pôsobnosti oslobodenia od dane pre takzvané malé podniky⁴ podľa článku 287 smernice o DPH, je najskôr potrebné objasniť zmysel a ciele tejto osobitnej formy oslobodenia od dane. Keďže toto oslobodenie objektívne nenadväzuje na druh činnosti, ale len na neprekročenie určitej výšky obratu zdaniteľnou osobou, upravuje článok 287 smernice o DPH subjektívne oslobodenie od dane.

4 Pozri názov kapitoly 1 hlavy XII (Osobitná úprava pre malé podniky).

23. Ako už Súdny dvor konštatoval⁵ a ako som poznamenala v inom konaní,⁶ zmysel tohto subjektívneho oslobodenia spočíva primárne v zmiernení administratívnej záťaže.

24. Bez takejto hranice by daňové orgány museli považovať každú osobu, ktorá vykonáva hoci len zanedbateľnú ekonomickú činnosť v zmysle článku 9 smernice o DPH, už od prvého eura za zdaniteľnú osobu. Takýto postup by sa spájal nielen s nákladmi na strane zdaniteľnej osoby, ale aj s nákladmi na strane daňového orgánu, ktorým by nezodpovedali príslušné daňové príjmy.⁷ Vzniku takýchto nákladov na výkon dohľadu a súvisiacich nákladov daňového orgánu, ktorým nezodpovedajú daňové príjmy, sa má zabrániť prijatím minimálnej hranice výšky obratu. Takýto úmysel vyplýva aj z návrhu Komisie týkajúceho sa šiestej smernice Rady o harmonizácii pravých predpisov členských štátov v oblasti daní z obratu z roku 1973. Už v tomto dokumente sa výslovne vychádzalo z ťažkostí členských štátov uplatňujúcich bežné schémy DPH na malé podniky.⁸

25. S tým súvisiace zvýhodnenie menších podnikov, napríklad v zmysle podpory ich zakladania,⁹ je skôr reflexom ako zmyslom a cieľom tejto právnej úpravy. Takýto záver vyplýva najmä z článku 288 smernice o DPH, ktorý je relevantný pre toto konanie. Toto ustanovenie totiž spresňuje, že maximálna hranica obratu podľa článku 287 smernice o DPH (ktorej výšku môžu určiť členské štáty) sa netýka veľkosti podniku alebo doby jeho doterajšej účasti na trhu, ale výlučne výšky predpokladaného zdaniteľného príjmu.

26. Do relevantného obratu na účely určenia, či ide o takzvaný malý podnik, sa totiž zahrnú len zdaniteľné transakcie podniku (článok 288 prvý odsek bod 1 smernice o DPH) a niektoré podnikové transakcie oslobodené od dane (body 2 až 4). Aj keby z iných transakcií vyplynul vyšší obrat, takáto skutočnosť by nebránila oslobodeniu ostatných zdaniteľných transakcií od dane. Takáto situácia sa týka napríklad veľkých nemocníc, ak tieto subjekty vykonávajú zdaniteľné transakcie len v malom rozsahu. Takéto zdaniteľné osoby majú následne právo považovať aj takéto transakcie za oslobodené od dane, a to aj vtedy, ak ich s ohľadom na ich veľkosť v bežnej reči možno len s ťažkosťami považovať za malé podniky, resp. s ohľadom na ich dlhoročné pôsobenie na trhu za začínajúce podniky.

27. Skutočnosť, že toto oslobodenie od dane nemá za cieľ podporovať začínajúcich podnikateľov, potvrdzuje aj vnútroštátna väzba tohto právneho predpisu. Uvedené ustanovenie oslobodzuje len obrat dosiahnutý na území daného štátu. To znamená, že aj veľké vnútroštátne podniky dosahujúce vysoké zdaniteľné príjmy v zahraničí, ktoré dosahujú v tuzemsku len malý zdaniteľný obrat, patria aj naďalej do pôsobnosti oslobodenia od dane. Navyše článok 287 smernice o DPH neupravuje oslobodenú sumu, ale hranicu oslobodenia. Od okamihu prekročenia hraničnej hodnoty sa všetky transakcie od prvého eura stávajú zdaniteľnými transakciami, kým výška oslobodenej sumy ostáva nemenná. Takýto prístup „všetko alebo nič“ nie je vhodný z hľadiska podpory začínajúcich podnikateľov, pretože znevýhodňuje najmä úspešných začínajúcich podnikateľov v porovnaní s menej úspešnými začínajúcimi podnikateľmi.

28. Z uvedeného vyplýva, že článok 287 smernice o DPH má za cieľ predovšetkým zmierniť administratívnu záťaž v prospech členských štátov.

5 Rozsudok z 2. mája 2019, Jarmušiené (C-265/18, EU:C:2019:348, bod 37 na konci), a z 26. októbra 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, bod 63).

6 Návrhy vo veci Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354, bod 33 na konci).

7 V tomto zmysle aj výslovne rozsudok z 2. mája 2019, Jarmušiené (C-265/18, EU:C:2019:348, bod 38).

8 Pozri odôvodnenie k článku 25 (malé podniky) na strane 27 návrhu Komisie z 20. júna 1973, KOM (73) 950 v konečnom znení.

9 Pozri v tejto súvislosti rozsudky z 29. júla 2019, B (Obrat predajcu ojazdených vozidiel) (C-388/18, EU:C:2019:642, bod 42 a tam citovaná judikatúra), a z 26. októbra 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, body 63 a 70), ako aj moje návrhy vo veci Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354, body 33 a 54).

B. Výklad znaku skutkovej podstaty „transakcie s nehnuteľnosťami“

29. Ak je článok 287 smernice o DPH ustanovením o zanedbateľnej výške obratu, na základe ktorého sa menšie zdaniteľné transakcie oslobodzujú od dane z dôvodu zmiernenia administratívneho zaťaženia, musí sa vykladať reštriktívne. Extenzívny výklad nie je zlučiteľný s ustanovením o zanedbateľnej výške obratu.¹⁰

30. Okrem toho sa podľa článku 288 prvého odseku bodu 1 smernice o DPH pri výpočte obratu s ohľadom na zanedbateľnú hranicu zohľadní hodnota dodaného tovaru a poskytnutých služieb v rozsahu, v akom sú zdanené. Toto ustanovenie teda jednoznačne stanovuje, že do výpočtu sa zahrnú všetky zdaniteľné transakcie.

31. To znamená, že ďalšie sumy uvedené v bodoch 2 až 4, ktoré sa zahrnú do výpočtu, sa týkajú výlučne transakcií oslobodených od dane. V opačnom prípade by nedávalo zmysel, aby sa tieto transakcie uvádzali samostatne. Článok 288 prvý odsek body 2 a 3 smernice o DPH taktiež výslovne potvrdzujú nezdaniteľnú povahu sporných transakcií.

32. Aj na základe formulácie uvedenej v bode 4 „transakcie s nehnuteľnosťami“ možno dospieť len k záveru, že ide o transakcie s nehnuteľnosťami, ktoré patria do pôsobnosti oslobodenia od dane podľa článku 135 ods. 1 písm. j), k) a l) smernice o DPH. Skutočnosť, že normotvorca Únie, na rozdiel od finančných transakcií podľa bodu 4, neuvádza výslovný odkaz na takéto ustanovenia, preto nie je relevantná.

33. Nie je však celkom jasné, či pojem „transakcia s nehnuteľnosťami“ zahŕňa len obchodovanie s pozemkami, ktoré je oslobodené od dane [článok 135 ods. 1 písm. j) a k) smernice o DPH], alebo aj nájom pozemkov, na ktorý sa vzťahuje oslobodenie od dane [článok 135 ods. 1 písm. l) smernice o DPH]. S ohľadom na znenie ustanovenia sa možno prikloniť skôr k prvej z týchto možností, pretože ďalšie jazykové znenia sú orientované skôr na transakcie (vo francúzskom znení „opérations immobilières“; v nemeckom znení „real estate transactions“). Aj napriek tomu však uvedené jazykové znenia nevyklúčujú možnosť, aby sa do pôsobnosti tohto ustanovenia zahrnul aj nájom pozemku v obvyklom význame.

34. Vzhľadom na takéto otvorené znenie majú rozhodujúce postavenie význam a účel článku 287 smernice o DPH, teda zanedbateľná povaha transakcií, z ktorej vychádza právna úprava malých podnikov. Na účely vymedzenia rozsahu pôsobnosti článku 287 smernice o DPH preto považujem za potrebné vykladať pojem transakcie s nehnuteľnosťami oslobodenými od dane, ktoré sa zohľadnia na účely výpočtu, široko a v súlade s názorom Komisie zahrnúť do pôsobnosti tohto pojmu aj nájomné transakcie oslobodené od dane.

35. Z toho vyplýva, že musí ísť o nájomnú transakciu žalobcu *oslobodenú od dane*, aby si vôbec bolo možné klásť otázku o doplnkovom charaktere transakcie. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania nevyplýva, či šlo o takýto prípad, a preto musí túto skutočnosť posúdiť vnútroštátny súd.

C. Predpoklady „doplnkovej transakcie“

36. Ďalej je potrebné objasniť predpoklady „doplnkovej transakcie“ v zmysle článku 288 prvého odseku bodu 4 smernice o DPH. Transakcie oslobodené od dane upravené v tomto ustanovení sa zahrnú do výpočtu hranice oslobodenia len v tom prípade, ak nejde o doplnkové transakcie.

¹⁰ Rozsudok z 2. mája 2019, Jarmuškiéné (C-265/18, EU:C:2019:348, bod 27), podobný názor zastáva Súdny dvor, keď sa domnieva, že výnimka alebo odchýlka od všeobecného pravidla sa má vykladať reštriktívne – pozri namiesto mnohých: rozsudok z 28. septembra 2006, Komisia/Rakúsko (C-128/05, EU:C:2006:612, bod 22).

37. Autor smernice takýmto spôsobom zabezpečuje, aby si odvetvia, ktorých úkony sú v zásade oslobodené od dane (banky, poistenia a odvetvie nehnuteľností), nemohli uplatniť v súvislosti so svojimi zdaniteľnými transakciami, ktoré neprekročia hranicu oslobodenia, nárok na takzvané oslobodenie pre malé podniky. V prípade takýchto subjektov totiž oslobodené transakcie nie sú doplnkovými transakciami, ale hlavnými transakciami.

38. Čo sa týka predpokladov pre posúdenie transakcie ako doplnkovej, Súdny dvor doposiaľ o tejto otázke nerozhodol.

39. V smernici o DPH sa však v súvislosti s otázkou výpočtu pomerného odpočítania dane používa v článku 174 ods. 2 písm. b) a c) podobný pojem „doplnkové transakcie“¹¹. Ide pritom o výšku odpočítania dane zaplatenej na predchádzajúcom stupni v prípade, ak sa zdaniteľný obrat na vstupe použije jednak v súvislosti so zdaniteľnými transakciami na vstupe a jednak v súvislosti s transakciami na výstupe, ktoré sú oslobodené od dane.

40. V tomto ohľade už Súdny dvor rozhodol,¹² že hospodárska činnosť nemôže byť považovaná za „náhodnú“, ak predstavuje priame, trvalé a nevyhnutné predĺženie zdaniteľnej činnosti podniku, alebo zahŕňa značné používanie tovarov a služieb, v prípade ktorých sa platí DPH.

41. Takéto negatívne vymedzenie možno preniesť aj na oblasť oslobodenia od dane podľa článku 287 smernice o DPH. Ak ide totiž o priame, trvalé a nevyhnutné predĺženie zdaniteľnej činnosti podniku, zdieľa takáto činnosť osud „hlavnej činnosti“ a nemožno ju viac považovať za podpornú transakciu a ani za doplnkovú transakciu. Neexistuje teda nijaký vecný dôvod na osobitné zaobchádzanie s takýmto transakciami.

42. V rozsudku týkajúcom sa článku 174 ods. 2 smernice o DPH Súdny dvor okrem toho rozhodol, že výška dosiahnutého obratu môže podporovať záver o tom, že tieto transakcie sa nemajú považovať za podporné transakcie. Len samotná okolnosť, že príjmy z týchto transakcií prevyšujú príjmy z činnosti, ktorá podľa informácií predložených podnikom predstavuje jeho hlavnú činnosť, nestačí na to, aby sa takéto transakcie nemohli považovať za podporné transakcie v zmysle tohto ustanovenia.¹³

43. Tento výrok môže byť správny z hľadiska článku 174 ods. 2 smernice o DPH a pomernej výšky sadzby, nie však v prípade oslobodenia od dane z dôvodov zníženia administratívnej záťaže (právna úprava zanedbateľného obratu). Prvý prípad sa totiž týka prerozdelenia zaplatenej dane na predchádzajúcom stupni za plnenia na vstupe v závislosti od plnení na výstupe (na tento účel sa uplatní pomerné odpočítanie dane). V druhom prípade však ide o otázku, kedy zanikne právo na oslobodenie od dane z dôvodu prekročenia hranice obratu, ktorá predstavuje len hranicu zanedbateľného obratu (k zmyslu a účelu pozri vyššie bod 22 vyššie a nasl.).

44. Z hľadiska takéhoto oslobodenia od dane má výška údajných doplnkových transakcií rozhodujúci význam. Transakcie s nehnuteľnosťami, ktoré sú oslobodené od dane a ktoré ako také prekračujú už na základe svojej výšky hranicu oslobodenia podľa článku 287, sa vzhľadom na ich nezanedbateľnú povahu podľa môjho názoru nikdy nemôžu považovať za doplnkové transakcie takzvaného malého podniku.

11 Vo francúzskom jazykovom znení sa oba pojmy dokonca zhodujú (caractère d'opérations accessoires). Rovnaký záver platí aj pre rumunské jazykové znenie (operațiuni accesorii). Neplatí to však pre nemecké jazykové znenie (Nebenumsatz vs. Hilfsumsatz) a anglické jazykové znenie (ancillary transactions vs. incidental transactions).

12 Rozsudok z 29. októbra 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, bod 31) a v ňom citovaný rozsudok z 29. apríla 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, bod 76), a rozsudok z 11. júla 1996, Régie dauphinoise (C-306/94, EU:C:1996:290, bod 22).

13 Rozsudok z 29. apríla 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, bod 77).

45. Domnievam sa, že článok 288 prvý odsek bod 4 smernice o DPH vychádza z nasledujúcej myšlienky: oslobodenie od dane v prípade podniku, ktorý bol oslobodený z dôvodov zmiernenia administratívnej záťaže, nezaniká na základe viac či menej náhodných a predovšetkým jednorazových transakcií s nehnuteľnosťami oslobodenými od dane okrem samotného predmetu podnikania, ktoré nemajú nijaký vplyv na výšku zdaniteľného príjmu.

46. V návrhu Komisie z roku 1973 sa uvádza formulácia, podľa ktorej sa nemajú zohľadniť „viac či menej príležitostne uskutočňované transakcie, ktoré umelým spôsobom navyšujú objemy predaja“ a také transakcie, ktoré „neposkytujú skutočný obraz o veľkosti podniku“¹⁴. Vyššie uvedené potvrdzuje článok 288 druhý odsek smernice o DPH. Toto ustanovenie výslovne vyníma predaj investičného majetku podniku z výpočtu hranice obratu.

47. Cieľom vyššie uvedeného je pravdepodobne zabrániť tomu, aby z takýchto „neobvyklých“ transakcií vyplynulo vo vzájomnom vzťahu zdaniteľných osôb oslobodených od dane (t. j. takzvaných malých podnikov) nerovnaké zaobchádzanie z hľadiska DPH (jedna z týchto osôb sa aj naďalej bude považovať za malý podnik, kým druhá osoba toto postavenie stratí).

48. Ako príklad by bolo možné uviesť dlhodobý prenájom súkromného majetku. Ak by článok 288 prvý odsek bod 4 nevynímal túto transakciu opätovne s výpočtu, musel by podnik zdaňovať celkový ročný obrat vyplývajúci z jeho ďalších aktívnych činností. Porovnateľný podnik, ktorý by takýto súkromný majetok neprenajímaval, by naopak aj naďalej mohol využívať výhody oslobodenia od dane. Viac či menej náhodné využívanie iných majetkových hodnôt však nemá v zásade nijaký vplyv na základný status „malého podniku“ vo vzájomnej hospodárskej súťaži. Chýba dostatočná súvislosť so samotnou hospodárskou činnosťou takzvaného malého podniku. Z toho vyplýva, že záver o existencii doplnkových transakcií je otázkou súdneho posúdenia.¹⁵

49. Podľa môjho názoru pojem doplnková transakcia zahŕňa len také transakcie, ktoré nijako bližšie nesúvisia s (vlastnou) zdaniteľnou činnosťou zdaniteľnej osoby. Takáto súvislosť nie je daná vtedy, ak sú takéto transakcie buď (1) jednorazovými neobvyklými úkonmi, ktoré nepatria do rámca vlastného predmetu podnikania, alebo (2) si nevyžadujú využívanie tovarov alebo služieb v rámci podniku vo veľkom rozsahu, ale treba ich posudzovať bez ohľadu na takéto použitie a v tomto ohľade majú len zanedbateľnú povahu (do úvahy by prichádzal napríklad zanedbateľný prenájom súkromného majetku – pozri bod 44).

D. O uplatnení v konkrétnom prípade

50. V konkrétnom prípade je teda potrebné objasniť, či nájom nehnuteľnosti, v ktorej žalobca vykonáva svoju ekonomickú činnosť správcu konkurznej podstaty, bližšie nesúvisí s vlastnou zdaniteľnou činnosťou žalobcu.

51. Pochybujem, že by išlo o takúto situáciu. V prejednávanej veci prenájom pozemku nie je náhodný a ani oddelený od vlastnej zdaniteľnej (poradenskej) činnosti žalobcu. Na jednej strane využíva tento pozemok ako sídlo svojej zdaniteľnej činnosti správcu konkurznej podstaty. Nejde teda o nájom, ktorý nesúvisí s podnikateľskou činnosťou.

52. Na druhej strane v zmysle informácií predložených vnútroštátnym súdom prenájíma žalobca pozemok spoločnosti, v ktorej je spoločníkom a tiež konateľom a v rámci ktorej zároveň poskytuje poradenské služby. Nejde teda o jediný akt, ktorý nemá za cieľ skresliť výpočet ročných obrátov (pozri v bode 45 vyššie). Práve naopak podstatne súvisí (pozri v bode 48 vyššie) s vlastnou zdaniteľnou (poradenskou) činnosťou žalobcu.

14 Odôvodnenie k článku 25 (malé podniky) na strane 29 návrhu Komisie z 20. júna 1973, KOM (73) 950 v konečnom znení.

15 Pozri už STADIE, H. In: Rau/Dürrwächter, UStG, § 19, poznámka 112 (183. vydanie – júl 2019).

53. V tomto konaní v súlade s názorom Komisie a Rumunska preto nemožno hovoriť o zanedbateľnej činnosti, ktorá nepatrí do rámca vlastnej hospodárskej činnosti žalobcu (poradenstvo), a to s ohľadom na úzke majetkové a osobné prepojenie.

54. Súdny dvor je však v prvom rade príslušný pre výklad práva Únie. Použitie vyššie uvedených výkladových zásad a s tým spojené súdne posúdenie je úlohou vnútroštátneho súdu.

V. Návrh

55. Súdnemu dvoru preto navrhujem, aby na prejudiciálne otázky Curtea de Apel Timişoara (Odvolací súd Temešvár, Rumunsko), odpovedal takto:

Pojem transakcie s nehnuteľnosťami, ktoré majú charakter doplnkových transakcií, zahŕňa všetky transakcie oslobodené od dane v zmysle článku 135 ods. 1 písm. j), k) a l) smernice 2006/112/ES, ktoré nijako bližšie nesúvisia s (vlastnou) zdaniteľnou činnosťou podniku a sú zanedbateľné, t. j. ako také neprekračujú hranicu oslobodenia. Nejde o bližšiu súvislosť, ak transakcie spočívajú buď v jednorazových úkonoch, ktoré nepatria do rámca predmetu podnikania, alebo si nevyžadujú využívanie tovarov a služieb podniku vo veľkom rozsahu.