

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

prednesené 17. júna 2010¹

I – Úvod

1. *De minimis non curat lex* (Zákon sa nestará o maličkosti) je odkazom latinského právnického výrazu, ako aj šiestej smernice o DPH² a smernice 2006/112/ES,³ ktorá nahradila šiestu smernicu. Smernice povoľujú členským štátom oslobodiť od DPH malé podniky, ktorých ročný obrat nepresahuje určitý objem za rok.

2. Toto daňové oslobodenie však nie je prípustné, ak obrat nie je dosiahnutý usadenými hospodárskymi subjektmi. Sekundárne právne predpisy Spoločenstva preto výslovne stanovujú rozdiel v zaobchádzaní so zdaniteľnými osobami, ktorý je spojený s miestom usadenia.

3. I. Schmelz, žalobkyňa vo veci samej, dosahuje v Rakúsku obrat z prenájmu bytu, ktorý spadá pod prahovú hodnotu pre oslobodenie od dane pre malé podniky. Oslobodenie od dane jej však bolo zamietnuté z toho dôvodu, že v tejto krajine nežije. Unabhanger

Finanzsenat, Auenstelle Wien (nezavislý finančný senát, Viedeň) sa pýta, či príslušné ustanovenia smerníc a vnútroštátne vykonávacie ustanovenia sú zlucitelne so základnými slobodami a so zásadou rovnosti. lenske štáty, ktoré sú účastníkmi konania pred Sudnym dvorom, Rada a Komisia zastávajú názor, že rozdielne zaobchádzanie je v zásade zákonné. Akýkoľvek odvodený zásah do základných slobod je odôvodnený na účely zabezpečenia účinnej daňovej kontroly a predchádzania riziku zneužitia.

II – Právny rámec

A – Právna úprava Spoločenstva

– Daňový režim príjmu z prenájmu

4. Podľa lanku 13B písm. b) iestej smernice, prenájmanie nehnutelneho majetku

1 – Jazyk prednesu: nemčina.

2 – iesta smernica Rady 1977/388/ES zo 17. mája 1977 o zosúladení právných predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spolcny systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (. v. ES L 145, s. 1; Mím. vyd. 09/01, s. 23) – alej len „iesta smernica“.

3 – Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spolcnom systéme dane z pridanej hodnoty (. v. EÚ L 347, s. 1), ďalej len „smernica 2006/112“.

je oslobodené od dane z pridanej hodnoty. V Akte o pristúpení⁴ však bola Rakúska republika oprávnená uplatňovať zníženú sadzbu na nájom nehnuteľné majetku na účely bývania do 31. decembra 1998. Platnosť tohto ustanovenia bola predĺžená na neurčito podľa článku 28 ods. 2 písm. j) šiestej smernice v znení smernice 2000/17/ES⁵ a neskôr bolo začlenené do článku 117 ods. 2 smernice 2003/112.

– Osobitná úprava pre malé podniky

5. S odkazom na druhú smernicu o DPH,⁶ článok 24 šiestej smernice povoľuje členským štátom uplatniť osobitnú úpravu pre malé podniky (ďalej len „úprava pre malé podniky“). Ustanovenie znie takto:

„1. Členské štáty, v ktorých by mohli byť ťažkosti s aplikáciou normálnej daňovej sústavy pre malé podnikanie z dôvodu ich aktivít

alebo štruktúry majú možnosť voľby, za daných podmienok a obmedzení, ktoré tam platia, avšak v súlade s výkladom ustanovení v článku 29, môžu aplikovať zjednodušené postupy ako napr. systém paušálnych sadzieb na účtovanie a inkasovanie dane za predpokladu, že nepovedú k zníženiu dane.

2. Až do dátumu, ktorý určí Rada konajúca súhlasne na základe návrhu Komisie, ale ktorý nesmie byť starší ako dátum, kedy boli medzi členskými štátmi povinnosti súvisiace s vyrubeními dane za dovoz a úľavou na dani za dovoz v obchode medzi nimi zrušené:

a) členské štáty, ktoré využili možnosť voľby podľa článku 14 Druhej smernice Rady z 11. apríla 1967 na zavedenie oslobodenia od dane alebo udelenia daňovej úľavy si môžu tieto výhody naďalej ponechať, rovnaký ostáva aj spôsob, ako o úľavu z dane z pridanej hodnoty požiadať.

Členské štáty, ktoré používajú oslobodenie od dane u zdaniteľných osôb, ktoré majú ročný obrat v národnej mene menší ako protihodnotu 5 000 Európskych účtovných jednotiek pri prepočítacom kurze v deň, kedy bola smernica prijatá, môžu zvýšiť čiastku oslobodenia od dane až do výšky 5 000 Európskych účtovných jednotiek.

4 – Akt o podmienkach pristúpenia Rakúskej republiky, Fínskej republiky a Švédskeho kráľovstva a o úpravách zmlúv, na ktorých je Európska únia založená, Príloha XV – Zoznam stanovený v článku 151 Aktu o pristúpení – hlava IX. Dane, bod 2 písm. e) (Ú. v. ES C 241, 1994, s. 21).

5 – Smernica Rady 2000/17/ES z 30. marca 2000, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty – prechodné ustanovenia udelené Republike Rakúsko a Portugalskej republike (Ú. v. ES L 84, s. 24; Mím. vyd. 09/01, s. 333).

6 – Druhá smernica 67/228/EHS Rady z 11. apríla 1967 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – Štruktúra a spôsoby uplatňovania spoločného systému dane z pridanej hodnoty (Ú. v. ES 1967, 71, s. 1303).

Členské štáty, ktoré používajú udelenú daňovú úľavu, nemôžu zvýšiť jej strop ani zabezpečiť podmienky, za ktorých by bola výhodnejšia;

Členské štáty môžu vylúčiť určité plnenia obsahnuté v odseku 2. Ustanovenia odseku 2 sa v žiadnom prípade nemôžu použiť pri plneniach podľa článku 4 (3).

- b) členské štáty, ktoré nevyužili túto možnosť, môžu poskytnúť oslobodenie od dane zdaniteľným osobám, ktorých ročný obrat nie je vyšší ako protihodnota 5 000 Európskych účtovných jednotiek v národnej mene pri prepočítacom kurze platnom v deň, keď bola táto smernica prijatá, podľa potreby môžu poskytnúť daňovú úľavu zdaniteľnej osobe, ktorej ročný obrat prevyšuje strop stanovený členskými štátmi na poskytnutie daňovej úľavy;

- c) členské štáty ktoré používajú oslobodenie od dane pri zdaniteľných osobách, ktorých ročný priemer sa rovná alebo je vyšší ako protihodnota 5 000 Európskych účtovných jednotiek v národnej mene pri prepočítacom kurze v deň, kedy táto smernica vstúpila do platnosti, môžu ju zvýšiť, aby zachovali jej hodnotu v reálnych podmienkach.

3. Pojem oslobodenie od dane a udelenie daňovej úľavy sa vzťahuje na zásoby tovaru a služieb v malom podnikaní.

4. Obrat, ktorý slúži ako meradlo pre potreby uplatňovania ustanovení podľa odseku 2 musí obsahovať sumu tovarov a služieb bez dane z pridanej hodnoty dodaných spôsobom, ktorý definuje článok 5 a 6 v rozsahu v akom sú zdanené, vrátane plnení oslobodených od dane s náhradou dane vopred zaplatenej podľa článku 28 (2), a ďalej sumu plnení oslobodených od dane v súlade s článkom 15, sumu plnení s reálnym majetkom, finančných plnení podľa článku 13B d), ako aj poistné služby, pokiaľ tieto plnenia nemajú charakter pomocných plnení.

Avšak disponovanie hmotnými alebo nehmotnými investičnými aktívami v podnikaní sa nebude brať do úvahy na účely vypočítania obratu.

5. Zdaniteľná osoba oslobodená od dane nemusí robiť odpočet dane podľa ustanovení v článku 17, ani nemusí uvádzať daň na svojich faktúrach alebo iných dokumentoch, ktoré slúžia ako faktúry.

6. Zdaniteľné osoby s nárokom na oslobodenie od dane sa môžu rozhodnúť pre normálny systém platenia dane z pridanej hodnoty

alebo pre zjednodušený postup podľa odseku 1. V tomto prípade nemajú nárok na udelenie daňovej úľavy, ktorá môže platiť podľa tej – ktorej národnej legislatívy.

oblasti, Rakúska republika môže uplatňovať oslobodenie od dane z pridanej hodnoty zdaniteľným osobám, ktorých ročný obrat je nižší ako ekvivalent v národnej mene vo výške 35 000 ECU.“

...“

6. Smernica 92/111/EEC,⁷ začlenila do šiestej smernice článok 28i. Toto ustanovenie dopĺňa nový pododsek k článku 24 ods. 3 šiestej smernice.

8. Ustanovenia článku 24 a článku 24a, ktoré do šiestej smernice zaviedli hranicu obratu, boli zapracované, s niekoľkými redakčnými zmenami, do smernice 2006/112 ako články 281 až 294. Príslušné ustanovenia týchto smerníc stanovujú:

„Článok 282

„Dodávky nových dopravných prostriedkov uskutočnené za podmienok stanovených v článku 28c (A) ako aj dodávky tovarov a služieb vykonané zdaniteľnou osobou, ktorá nemá sídlo v tuzemsku, sa v každom prípade vylúčia z oslobodenia od dane podľa odstavca 2.“

Oslobodenie od dane a odstupňované daňové výhody ustanovené v tomto oddiele sa vzťahujú na dodanie tovaru a poskytovanie služieb, ktoré uskutočňujú malé podniky.

Článok 283

7. Podľa prílohy XV – Zoznam stanovený v článku 151 Aktu o pristúpení⁸ – hlava IX. Dane, bod 2 písm. c) Aktu o pristúpení, sa tieto ustanovenia uplatňujú na Rakúsku republiku:

1. Z úpravy ustanovenej v tomto oddiele sú vyňaté tieto transakcie Z úpravy ustanovenej v tomto oddiele sú vyňaté tieto transakcie.

„Pri vykonávaní článku 24 ods. 2 [až]. 6 a až do prijatia predpisov Spoločenstva v tejto

...“

7 — Smernica Rady 92/111/EHS zo 14. decembra 1992, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS a zavádzajú sa zjednodušujúce opatrenia k dani z pridanej hodnoty (Ú. v. ES L 384, s. 47; Mim. vyd. 09/01, s. 224).

8 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 4.

c) dodanie tovaru a poskytovanie služieb uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá nie je usadená v členskom štáte, v ktorom je DPH splatná.

[články 284 až 286 sa týkajú štátov, ktoré patrili do Európskeho spoločenstva pred 1. januárom 1978 a sú v podstate zhodné s článkom 24 ods. 2 šiestej smernice]

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,

Článok 287

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:

...

4. Rakúsko: 35 000 ECU,

...

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.

Článok 288

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,

Článok 289

Zdaniteľné osoby oslobodené od dane nemajú právo na odpočítanie DPH v súlade s článkami 167 až 171 a s článkami 173 až 177 a ani nesmú DPH uvádzať vo svojich faktúrach.

Článok 290

Zdaniteľné osoby, ktoré sú oprávnené na oslobodenie od dane, sa môžu rozhodnúť buď pre všeobecnú úpravu uplatňovania DPH, alebo pre zjednodušujúce pravidlá ustanovené v článku 281. V tomto prípade majú nárok na akúkoľvek odstupňovanú daňovú výhodu ustanovenú vnútroštátnymi právnymi predpismi.“

B – Vnútroštátna právna úprava

9. Podľa § 6 ods. 1 bod 1 Umsatzsteuergesetz 1994 (zákon o dani z obratu, ďalej len „UStG 1994“), v znení platnom v čase konania vo veci samej, prenájom nehnuteľného majetku je v zásade oslobodený od dane z obratu. Prenájom (prenechanie do užívania) nehnuteľnosti na účely bývania, však nie je oslobodený od dane.

10. Podľa § 6 ods. 1 bod 27 UStG 1994, nasledujúce je tiež oslobodené od dane:

„obrat malých podnikov. Malým podnikom je podnikateľ, ktorý má bydlisko alebo sídlo v Rakúsku, ktorého obrat podľa § 1 ods. 1 bod 1 a 2 v zdaniteľnom období nepresiahne 22000 eur (do roku 2006, od roku 2007:

30000 eur). Pokiaľ ide o túto hornú hranicu obratu, obrat z doplnkových transakcií, vrátane predaja podnikov sa neberie do úvahy. Ak horná hranica obratu bude prekročená pri jedinej príležitosti o nie viac ako 15% v období piatich kalendárnych rokov, bude to nepodstatné...“

11. § 6 ods. 3 UStG 1994 stanovuje:

„Podnikateľ, ktorého obrat je podľa § 6 ods. 1 bodu 27 oslobodený od dane, môže na daňový úrad podať písomné vyhlásenie, že sa zrieka uplatnenia § 6 ods. 1 bodu 27. Toto vyhlásenie musí byť záväzné pre podnik, po dobu najmenej piatich kalendárnych rokov. Môže byť zrušené len s účinnosťou od začiatku kalendárneho roka. Takéto zrušenie musí byť vyhlásené najneskôr do konca prvého kalendárneho mesiaca po začiatku tohto kalendárneho roka.“

III – Skutkový stav a prejudiciálne otázky

12. I. Schmelz je nemecká štátna príslušníčka a má bydlisko v Nemecku. Je majiteľkou bytu

v Rakúsku, ktorý prenajíma za mesačné nájomné vo výške 330 eur vrátane náhrady prevádzkových nákladov. Nezapočítava si žiadnu daň z obratu z prenájmu.

13. Rakúske finančné úrady vyrubili daň z obratu z príjmov z prenájmu, po odpočítaní dane na vstupe, vo výške 316,15 eura za rok 2006 a 334,93 eura za rok 2007. V daných rokoch, podľa I. Schmelzovej, nemala žiadny ďalší obrat na území Spoločenstva.⁹

14. Vzhľadom na to, že I. Schmelz zastávala názor, že nebola povinná platiť žiadnu daň z obratu na základe právnej úpravy malých podnikov, odvolala sa proti rozhodnutiam Unabhängiger Finanzsenat, týkajúcim sa vymerania dane z obratu, ktorý uznesením zo 4. marca 2009 predložil Súdnemu dvoru návrh na začatie prejudiciálneho konania o týchto otázkach:

„1. Porušuje slovné spojenie ‚ako aj dodanie tovaru, resp. poskytovanie služieb, ktoré vykonáva, resp. poskytuje zdaniatelna osoba, ktorá nemá sídlo v tuzemsku‘ uvedene v článku 24 ods. 3 a v článku 28i šiestej smernice Rady 77/388/EHS

zo 17. mája 1977 o zosuladen právných predpisov členských štátov týkajúcich sa dan z obratu – spolny systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (alej len ‚šiesta smernica‘) v znení bodu 21 smernice Rady 92/111/EHS zo 14. decembra 1992, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS a zavádzajú sa zjednodušujúce opatrenia k dan z pridanej hodnoty, ako aj pravidlo, ktor má toto ustanovenie prebrať do vnútroštátneho práva, Zmluvu o zaloen Európskeho Spoločenstva (alej len ‚Zmluva ES‘), najmä zásadu zákazu diskriminácie (lanok 12 ES), slobodu usadiť sa (lanok 43 ES a nasl.), slobodu poskytovať služby (lanok 49 ES a nasl.), alebo zakladn práva Spoločenstva (zásadu rovnosti Spoločenstva), lebo ustanovenie spôsobuje, že občania nie, ktor nemaj sídlo v tuzemsku, sú vyat z daňového oslobodenia podl článku 24 ods. 2 šiestej smernice (mimoriadna úprava pre malé podniky), zatiaľ čo občania nie, ktor majú sídlo v tuzemsku, môžu uplatniť toto daov oslobodenie, pokiaľ dotknut lensk štát v súlade so smernicou poskytuje daov oslobodenie pre mal podnikateľov?

2. Porušuje slovn spojenie ‚dodanie tovaru a poskytovanie služieb uskutonen

⁹ — Je to uvedene v dodatočnom liste vnútroštátneho súdu zo 17. marca 2009.

zdaniteľnou osobou, ktorá nie je usadená v členskom štáte, v ktorom je DPH splatná' v článku 283 ods. 1 písm. c) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len 'smernica 2006/112/ES'), ako aj právna úprava, ktorá má toto ustanovenie prebrať do vnútroštátneho práva, Zmluvu o založení Európskeho Spoločenstva (ďalej len 'Zmluva ES'), najmä zásadu zákazu diskriminácie (článok 12 ES), slobodu usadiť sa (článok 43 ES a nasl.), slobodu poskytovať služby (článok 49 ES a nasl.), alebo základné práva Spoločenstva (zásadu rovnosti Spoločenstva), lebo ustanovenie spôsobuje, že občania Únie, ktorí nemajú sídlo v príslušnom členskom štáte, sú vyňatí z daňového oslobodenia podľa článku 282 a nasl. smernice 2006/112/ES (mimoriadna úprava pre malé podniky), zatiaľ čo občania Únie, ktorí majú sídlo v príslušnom členskom štáte, môžu uplatniť toto daňové oslobodenie, pokiaľ dotknutý členský štát v súlade so smernicou poskytuje daňové oslobodenie pre malých podnikateľov?

3. V prípade kladnej odpovede na otázku č. 1: Je slovné spojenie 'ako aj dodanie tovaru, resp. poskytovanie služieb, ktoré vykonáva, resp. poskytuje zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená v tuzemsku'

v článku 24 ods. 3 a v článku 28i šiestej smernice v zmysle článku 234 písm. b) ES neplatné?

4. V prípade kladnej odpovede na otázku č. 2: Je slovné spojenie 'dodanie tovaru a poskytovanie služieb uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá nie je usadená v členskom štáte, v ktorom je DPH splatná' v článku 283 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112/ES v zmysle článku 234 písm. b) ES neplatné?
5. V prípade kladnej odpovede na otázku č. 3: Má sa pod pojmom 'ročný obrat' v zmysle prílohy XV Zmluvy medzi Belgickým kráľovstvom, Dánskym kráľovstvom, Spolkovou republikou Nemecko, Gréckou republikou, Španielskym kráľovstvom, Francúzskou republikou, Írskom, Talianskou republikou, Luxemburským veľkovevodstvom, Holandským kráľovstvom, Portugalskou republikou, Spojeným kráľovstvom Veľkej Británie a Severného Írska (členskými štátmi Európskej únie) a Nórsnym kráľovstvom, Rakúskou republikou, Fínskou republikou a Švédskym kráľovstvom o pristúpení Nórskeho kráľovstva, Rakúskej republiky, Fínskej republiky, Švédskeho kráľovstva k Európskej únii, vrátane záverečného aktu (Zmluva o pristúpení k EÚ), IX. dane, bod 2 písm. c), resp.

v zmysle článku 24 šiestej smernice rozumieť obrat, ktorý je dosiahnutý za rok v príslušnom členskom štáte, na ktorý sa uplatňuje právna úprava týkajúca sa malých podnikateľov, alebo obrat podnikateľa, ktorý bol dosiahnutý počas jedného roka na celom území Spoločenstva?

IV – Právne posúdenie

A – O prípustnosti návrhu na začatie prejudiciálneho konania

6. V prípade kladnej odpovede na otázku č. 4: Má sa pod pojmom „ročný obrat“ v zmysle článku 287 smernice 2006/112/ES rozumieť počas jedného roka v príslušnom členskom štáte dosiahnutý obrat, na ktorý sa uplatňuje právna úprava týkajúca sa malých podnikateľov, alebo obrat podnikateľa, ktorý bol dosiahnutý počas jedného roka na celom území Spoločenstva?“

16. Rada kladie otázku, či návrh na začatie prejudiciálneho konania je prípustný. Vnútroštátny súd až oneskorene rozhodol, že I. Schmelz nedosahuje žiadny ďalší obrat na území Spoločenstva, než napadnutý obrat z prenájmu. Rada navrhuje, že v prípade, ak by vnútroštátny súd mal takúto informáciu, asi by bol upustil od návrhu, pretože za takýchto okolností je I. Schmelz považovaná za zdaniteľnú osobu so sídlom v Rakúsku.

15. Rakúska, nemecká a grécka vláda, Rada Európskej únie a Európska komisia sa zúčastnili konania. Písomné pripomienky predložila len grécka vláda a ústne pripomienky uviedla len nemecká vláda.

17. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že v rámci konania podľa článku 234 ES príslúcha výlučne vnútroštátnemu súdu, ktorý vec prejednáva a je povinný prevziať zodpovednosť za rozhodnutie sporu, aby s prihliadnutím na osobitosti konkrétneho prípadu posúdil potrebu prejudiciálneho rozhodnutia na vydanie svojho rozhodnutia, ako aj relevantnosť otázok položených Súdnu dvoru. Preto, pokiaľ sa predložené otázky týkajú výkladu

práva Spoločenstva, Súdny dvor je v zásade povinný rozhodnúť.¹⁰

18. Súdny dvor môže odmietnuť návrh podaný vnútroštátnym súdom len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá nijakú súvislosť s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, pokiaľ ide o hypotetický problém alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými ani právnymi okolnosťami potrebnými na užitočnú odpoveď na otázky, ktoré mu boli položené.¹¹

19. Pokiaľ ide o prejednávajúcu vec, je potrebné uviesť, že vnútroštátny súd predložil Súdnemu dvoru len list od I. Schmelzovej. Nie je jasné, či už urobil konečné skutkové zistenia s ohľadom na toto vyhlásenie. To však nevyklučuje prípustnosť návrhu, pretože v zásade prislúcha vnútroštátnemu súdu, aby rozhodol, v akom štádiu konania sa považuje za vhodné predložiť vec Súdnemu dvoru.¹²

20. Dokonca aj za predpokladu, že informácie poskytnuté I. Schmelzovou sú správne, neznamená to, že odpovede na položené otázky sú zjavne zbytočné pre rozhodnutie vo veci samej. Nie je zďaleka jasné, že I. Schmelz sa má považovať za usadenú v Rakúsku, z dôvodu jej plnení, ktoré sú obmedzené na nájom bytu v Rakúsku, s tým výsledkom, že sa na ňu nepochybné vzťahuje oslobodenie od dane.

21. Za týchto okolností je potrebné odpovedať na položené otázky.

B – Odpovede na položené otázky

22. Prvá a druhá, tretia a štvrtá, piata a šiesta otázka sa všetky týkajú rovnakého súboru problémov. Líšia sa len v tom, že odkazujú na ustanovenia šiestej smernice (otázky 1, 3, a 5) alebo príslušné ustanovenia smernice 2006/112 (otázky 2, 4 a 6).

23. Podľa odôvodnenia č. 3 smernica 2006/112 prepracováva šiestu smernicu a v zásade neprináša podstatné zmeny plat-

10 — Pozri okrem iného rozsudky z 18. júla 2007, Lucchini, C-119/05, Zb. s. I-6199, bod 43; z 22. decembra 2008, Magoora, C-414/07, Zb. s. I-10921, bod 22, a z 18. marca 2010, Alassini, C-317/08 až C-320/08, Zb. s. I-2213, bod 25.

11 — Pozri okrem iného rozsudky z 13. marca 2001, PreussenElektra, C-379/98, Zb. s. I-2099, bod 39; Magoora, už citovaný v poznámke pod čiarou 10, bod 23, a Alassini, už citovaný v poznámke pod čiarou 10, bod 26.

12 — Pozri v tomto zmysle rozsudky z 1. apríla 1982, Holdijk a i., 141/81 až 143/81, Zb. s. 1299, bod 5, a z 9. decembra 2003, Gasser, C-116/02, Zb. s. I-14693, bod 27.

ných právnych predpisov. Toto odôvodnenie stanovuje, že ustanovenia, ktoré boli podstatne zmenené v procese prepracovania sú taxatívne vymenované v ustanoveniach týkajúcich sa transpozície a nadobudnutia účinnosti (článok 412). Právna úprava malých podnikov (článok 281 a násl.) tu nie je spomenutá. Nie je teda nutné vykonávať samostatné preskúmanie otázky na základe šiestej smernice a smernice 2006/112.

24. Tri súbory otázok tiež úzko súvisia z vecného hľadiska. Vnútroštátny súd kladie do popredia zlučiteľnosť týchto pravidiel so základnými slobodami (prvá a druhá otázka).

25. Tretia a štvrtá otázka sú relevantné len v prípade, že ustanovenia smernice sú nezlučiteľné so základnými slobodami a sú určené na objasnenie následných dôsledkov.

26. Súd kladie piatu a šiestu otázku za predpokladu, že právna úprava obmedzenia malých podnikov na obyvateľov je v *súlade* so základnými slobodami. Otázky sú zamerané na výklad pravidiel, presnejšie pojmu „ročný obrat“ ktorý je v nich použitý, ktorý je

relevantný pre uznanie postavenia malého podniku. V tejto súvislosti Unabhängiger Finanzsenat uvádza možnosť pouit len obrat dosiahnutý v štáte bydliska/sídla alebo obrat dosiahnutý na celom území Spoločenstva.

27. Skôr než preskúmam podrobnejšie konkrétne otázky, rada by som uviedla niekoľko bodov, pokiaľ ide o charakter právnej úpravy malých podnikov ako osobitnej úpravy a pokiaľ ide o ciele sledované touto úpravou. Osobitne je nejasné, do akej miery sú zákonodarca Únie a členské štáty viazané základnými slobodami a všeobecnými zásadami práva Únie v oblasti organizácie daňového oslobodenia pre malé podniky.

1. Úvodné poznámky

a) Právna úprava malých podnikov ako osobitná úprava

28. Všetky transakcie uvedené v článku 2 smernice 2006/112 zdaniteľnou osobou v zmysle článku 9 smernice podliehajú v zá- sade DPH. Samotná smernica však stanovuje

značný počet výnimiek pre konkrétne služby, často na základe sociálnej otázky.

harmonizoval vnútroštátne predpisy.¹⁶ Táto osobitná úprava – doplnená určitými presnejšími predpismi – bola začlenená do článku 24 šiestej smernice a nakoniec do článku 281 a násl. smernice 2006/112.¹⁷ Vo svojom návrhu šiestej smernice¹⁸ Komisia uviedla:

29. Okrem toho, smernica umožňuje členským štátom, aby uplatnili osobitnú úpravu (hlava XII) a výnimky (hlava XIII), ktoré sa odchyľujú od harmonizovanej právnej úpravy. Jednou s osobitných úprav je úprava malých podnikov.

30. Súdny dvor rozhodol, že táto harmonizácia, postupne vykonaná prostredníctvom jednotlivých smerníc, a to najmä prostredníctvom šiestej smernice, je zatiaľ iba čiastočnou harmonizáciou.¹³ Táto zamýšľaná harmonizácia teda doposiaľ nebola vykonaná, keďže členské štáty si môžu ponechať v účinnosti alebo prijať niektoré ustanovenia, ktoré by bez tohto súhlasu boli so smernicou nezlučiteľné.¹⁴

31. Článok 14 druhej smernice¹⁵ umožňuje členským štátom zachovať oslobodenie od DPH pre malé podniky a teda nie úplne

„Oslobodenie od dane alebo udelenie daňovej úľavy by mohli zohrávať úlohu pri prekonávaní ťažkostí, ktoré môžu nastať u malých podnikov pri uplatňovaní dane z pridanej hodnoty. Okrem toho môžu uľahčovať úlohu daňových orgánov. Systém oslobodenia od dane a udelenia daňovej úľavy sa nemôžu považovať za normálne v rámci všeobecnej spotrebnej dane, akou je daň z pridanej hodnoty. Navyše, existencia rozdielnych osobitných vnútroštátnych právnych úprav by mohla brániť zamedzeniu daňových hraníc. Toto je hlavný dôvod, pre ktorý je navrhované

13 — Rozsudky z 5. decembra 1989, ORO Amsterdam Beheer a Concerto, C-165/88, Zb. s. 4081, bod 21; zo 7. decembra 2006, Eurodental, C-240/05, Zb. s. I 11479, bod 50, a z 12. júna 2008, Komisia/Portugalsko, C-462/05, Zb. s. I-4183, bod 51.

14 — Pozri v zmysle osobitných zásad podľa článku 28 šiestej smernice rozsudky z 13. júla 2000, Idéal tourisme, C-36/99, Zb. s. I-6049, bod 38; Eurodental, už citovaný v poznámke pod čiarou 13, bod 51, a Komisia/Portugalsko, už citovaný v poznámke pod čiarou 13, bod 52.

15 — Už citovaná v poznámke pod čiarou 6.

16 — Pozri šieste odôvodnenie druhej smernice.

17 — Pozri, pokiaľ ide o charakter režimu malých podnikov ako národného osobitného režimu, druhú vetu pätnásteho odôvodnenia šiestej smernice, a identické odôvodnenie č. 49 smernice 2006/112: „členské štáty musia byť schopné zachovať si svoje špeciálne schémy pre malé podniky v súlade so spoločnými ustanoveniami a s ohľadom na užšie zosúladenie“.

18 — Návrh Komisie z 29. júna 1973 šiestej smernice Rady o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty; jednotný základ dane, *Bulletin Európskych spoločností*, príloha 11/73, s. 25.

ustanovenie len prechodnej povahy.“ [*neoficiálny preklad*]

členským štátom, aby zohľadnili príslušné národné hospodárske a administratívne štruktúry.

32. Keďže osobitná úprava malých podnikov predstavuje čiastočne harmonizovanú osobitnú úpravu, ktorá sa odchyľuje od všeobecného systému dane z pridanej hodnoty, je potrebné ju vykladať reštriktívne a musí byť uplatnená v miere nevyhnutnej na dosiahnutie svojho cieľa.¹⁹

33. Cieľom daňového oslobodenia pre malé podniky je posilnenie konkurencieschopnosti tejto skupiny hospodárskych subjektov. Jej cieľom je tiež ušetriť im náklady, ktoré by boli spojené s platením dane z pridanej hodnoty, a ktoré by ich mohli neúmerne ovplyvniť vzhľadom na malý rozsah ich činnosti. Úprava slúži zároveň k zjednodušeniu administratívy, pretože daňové orgány sa nemusia zaoberať vyberaním veľmi malých súm pre veľký počet malých podnikov.

35. Úprava malých podnikov má v úmysle zvýhodniť iba tie podniky, ktoré sú skutočne ekonomicky aktívne v malom rozsahu. Účastníci konania zastávajú názor, že je to zaručené obmedzením výnimky na malé podniky usadené na domácom trhu. Zabraňuje podnikom v zneužívaní zvýhodnenia oslobodenia od dane v niekoľkých štátoch súčasne a výhod priznaných podnikom, ktoré v skutočnosti nie sú malými podnikmi. Obmedzenie na usadené zdaniteľné osoby navyše zabezpečuje, že daňové orgány sú schopné kedykoľvek objektívne overiť si, či podmienky pre udeľenie tejto výhody sú skutočne splnené.

b) Dôsledky čiastočnej harmonizácie pre záväzný účinok práva Únie s vyššou právnou silou

34. Právo Únie ponecháva členským štátom priestor na definovanie hranice obratu pre klasifikáciu malého podniku. To umožňuje

36. Nie je isté, či členské štáty a zákonodarca Únie sú tiež viazaní základnými slobodami a všeobecnými právnymi zásadami v legislatívnych oblastiach, ktoré nie sú plne harmonizované.

¹⁹ — Rozsudok z 28. septembra 2006, Komisia/Rakúsko, C-128/05, Zb. s. I-9265, bod 22 s odkazom na rozsudky z 22. októbra 1998, Madgett a Baldwin, C-308/96 a C-94/97, Zb. s. I-6229, bod 34, a z 8. decembra 2005, Jyske Finans, C-280/04, Zb. s. I-10683, bod 35. Pozri tiež rozsudok zo 6. júla 2006, Talacre Beach Caravan Sales, C-251/05, Zb. s. I-6269, bod 23.

37. Komisia zastáva názor, s poukázaním na rozsudok vo veci *Idéal Tourisme*,²⁰ že členské štáty nebudú konať v rozpore s právom Spoločenstva, ak prijímú opatrenia odchyľujúce sa od spoločného systému dane z pridanej hodnoty v čiastočne harmonizovanej oblasti. Ak však využijú možnosť ustanovenú v tejto smernici, musia brať do úvahy základné pravidlá primárneho práva Európskej únie. Ich opatrenia sú zlučiteľné s týmito pravidlami, ak spĺňajú požiadavky tejto smernice a akékoľvek obmedzenia základných slobôd sú odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu.

38. Komisia tvrdí, že ak dôjde k porušeniu práva Európskej únie, nemôže byť pripísané smernici, ale skutočnosti, že dotknutý členský štát sám využil možnosť výnimky takým spôsobom, ktorý nie je potrebný z naliehavých dôvodov verejného záujmu.

39. S názorom Komisie môžem súhlasiť len v obmedzenej miere.

40. Je pravda, že so zdaniteľnými osobami sa zaobchádza odlišne z dôvodu čiastočnej harmonizácie, v závislosti od vnútroštátnych právnych predpisov, ktoré sa na nich uplatňujú. Napríklad na podniky v Španielsku sa

vzťahuje daňové oslobodenie pre malé podniky, ak ich obrat nepresahuje ekvivalent 10 000 ECU ročne, zatiaľ čo hranica pre rakúske zdaniteľné osoby je 35 000 ECU.²¹ Toto nepredstavuje diskrimináciu na základe štátnej príslušnosti, pretože rozdiel v zaobchádzaní nie je možné pripísať orgánom verejnej moci a neprebíha v rámci rovnakého právneho systému, ale vyplýva z koexistencie neharmonizovaných pravidiel v rôznych členských štátoch.²² Súdny dvor sa podobnou situáciou zaoberal vo veci *Idéal Tourisme*.²³

41. Je tiež pravda, že členské štáty spadajú do oblasti pôsobnosti práva Únie, v rámci ktorej vykonávajú svoju právomoc udelenú podľa smernice a uplatňujú osobitný režim odchyľujúci sa od spoločného systému dane z pridanej hodnoty.²⁴ Ak je aj pravda, že v oblasti, ktorá nebola úplne harmonizovaná na úrovni Spoločenstva, je členským štátom v zásade ponechaná právomoc stanoviť podmienky výkonu činností v tejto oblasti, nič to nemení na veci, že musia vykonávať svoje právomoci

20 — Rozsudok *Idéal tourisme*, už citovaný v poznámke pod čiarou 14, bod 38.

21 — Pozri článok 287 ods. 2 a 4 smernice 2006/112.

22 — Pozri v tomto zmysle rozsudky zo 14. novembra 2006, *Kerckhaert a Morres*, C-513/04, Zb. s. I-10967, bod 20; z 12. februára 2009, *Block*, C-67/08, Zb. s. I-883, bod 28, a z 15. apríla 2010, *CIBA*, C-96/08, Zb. s. I-2911, bod 25.

23 — Pozri tiež moje návrhy vo veci *Marks & Spencer* (rozsudok z 10. apríla 2008, C-309/06, Zb. s. I-2283).

24 — Pozri v tomto zmysle rozsudok *Marks & Spencer*, už citovaný v poznámke pod čiarou 23, body 33 a 34, a bod 28 a nasl. mojich návrhov v danej veci.

s ohľadom na základné slobody zaručené Zmluvou.²⁵

podnikom so sídlom v a mimo Únie len zrušením úpravy malých podnikov.

42. V prejednávanej veci však rozdiel v zaobchádzaní so zdaniteľnými osobami nie je možné pripísať výlučne koexistencii neharmonizovaných vnútroštátnych právnych predpisov alebo výkonu právomoci prostredníctvom vnútroštátneho práva, ktorá bola priznaná podľa práva Únie. Naopak, článok 24 ods. 3 šiestej smernice a článok 283 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112 stanovuje, že daňové oslobodenie nie je možné pre služby poskytované zdaniteľnou osobou, ktorá nie je usadená v členskom štáte.

43. Ak tento rozdiel v zaobchádzaní, stanovený v smerniciach, založený na bydlisku alebo sídle zdaniteľnej osoby nie je zlučiteľný so Zmluvou o fungovaní EÚ alebo so všeobecnými právnymi zásadami uplatniteľnými pri jej implementácii, členské štáty nesmú mať žiadny priestor pre voľnú úvahu pre implementáciu smerníc v súlade s právom Únie. Osobitne, nesmú rozšíriť úpravu malých podnikov na služby poskytované zdaniteľnými osobami, ktoré nie sú usadené v členskom štáte. Skôr by mohli zaručiť rovnaké zaobchádzanie

44. Ustanovenie smernice, ktoré poskytuje členským štátom možnosť konať v rozpore s právom Únie a nedáva priestor na výkon tejto možnosti v súlade s právom Únie by bolo rovnako protiprávne ako vnútroštátne ustanovenia, podľa ktorých samotný členský štát využil túto možnosť.²⁶

45. Pri zodpovedaní na prvú a druhú otázku je teda v prvom rade potrebné preskúmať, či vyššie uvedené ustanovenia smerníc porušujú pravidlá práva Únie, s vyššou právnou silou. Ak by tomu tak bolo v danom prípade, vnútroštátne právne predpisy preberajúce tieto ustanovenia do vnútroštátneho práva by boli v rozpore s primárnym právom Únie presne tým istým spôsobom, ako samotné ustanovenia smerníc.²⁷

25 — Rozsudky z 29. novembra 2007, Komisia/Rakúsko, C-393/05, Zb. s. I-10195, bod 29; z 29. novembra 2007, Komisia/Nemecko, C-404/05, Zb. s. I-10239, bod 31, a z 22. októbra 2009, Komisia/Portugalsko, C-438/08, Zb. s. I-10219, bod 27.

26 — Pozri v tejto súvislosti rozsudok z 27. júna 2006, Parlament/Rada, nazývaný „Zlučenie rodiny“, C-540/03, Zb. s. I-5769, v ktorom Súdny dvor tiež preskúmal, či to ustanovenia napadnutej smernice oprávňujú členské štáty, aby konali nezákonne, alebo im poskytujú dostatočný priestor na realizáciu v súlade s právom Spoločenstva (pozri najmä body 76, 90, 103 a 104 rozsudku).

27 — Je však potrebné zdôrazniť, že v konaní o prejudiciálnej otázke nemá Súdny dvor právomoc rozhodnúť o zlučiteľnosti určitej vnútroštátnej právnej normy s právom Spoločenstva. Je skôr na vnútroštátnych súdoch, aby vyvodili dôsledky z výkladu práva Spoločenstva, ktorý poskytol Súdny dvor a v prípade potreby, aby neuplatnili vnútroštátne pravidlo (ustálená judikatúra, pozri okrem iného rozsudky z 31. januára 2008, Centro Europa 7, C-380/05, Zb. s. I-349, body 49 a 50, a z 26. januára 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales, C-118/08, Zb. s. I-635, bod 23).

46. Príslušné ustanovenia smerníc však nemôže byť platné, ak ich význam nie je jasný. Budem preto rozoberať piatu a šiestu otázku skôr než rozoberiem prvú a druhú otázku.

je odbremeniť podniky, ktoré sú skutočne ekonomicky aktívne len v malom rozsahu. Podľa zásady podnikovej jednoty, zakotvanej v smernici, je potrebné zahrnúť rozsah činnosti na celom území Únie. Ak by sa pri určení ročného obratu relevantného pre uplatnenie úpravy malých podnikov zohľadnil len obrat dosiahnutý v štáte bydliska alebo sídla, výhodu by mohli mať teoreticky aj podniky, ktoré prekročili prah obratu, ak zahrňovali ich zahraničné aktivity.²⁸

2. O piatej a šiestej otázke

47. Účastníci konania, ktorí predložili svoje pripomienky zastávajú rozdielne názory pokiaľ ide o odpoveď na piatu a šiestu otázku. Komisia zastáva názor, že pri určovaní postavenia malého podniku je potrebné zohľadniť výšku všetkých obrátov na území Spoločenstva. Na druhej strane, rakúska a nemecká vláda zastávajú názor, že dôležitý je len obrat v štáte, v ktorom sú usadené.

50. Na druhej strane, cieľom rakúskej a nemeckej vlády je zamerať sa na administratívneho zjednodušenia.

48. Keďže zo znenia nevyplýva žiadny jasný náznak správneho výkladu, význam pravidiel musí byť preskúmaný so zreteľom na ich zmysel a účel.

51. V tomto zmysle je potrebné pripomenúť, že výnimka pre malé podniky je založená na čiastočne harmonizovaných ustanoveniach, ktoré zvyhodňujú len zdaniteľné osoby usadené na domácom trhu. Prvým dôvodom pre obmedzenie daňového oslobodenia pre zdaniteľné osoby usadené v členskom štáte je to, že daňové orgány môžu overiť činnosť malých

49. Pri svojom výklade odkazuje Komisia predovšetkým na cieľ systému, ktorým

28 — Vyhlásenie urobené generálnou advokátkou Sharpston v jej návrhoch vo veci Komisia/Rakúsko, C-128/05 (rozsudok z 28. septembra 2006, Zb. s. I-9265), bod 39, je tiež možné chápať týmto spôsobom. Daná vec sa však netýkala určenia obratu podniku štátu usadenia, ale štátu, v ktorom zdaniteľná osoba nie je usadená.

podnikov so sídlom v Rakúsku bez nadmernej námahy.

52. Ak pri stanovovaní ročného obratu je potrebné brať do úvahy tiež obrat malých podnikov v štáte usadenia dosiahnutý v iných členských štátoch, daňové orgány v štáte usadenia budú požiadané, aby vykonali nákladné vyšetrovanie v spolupráci s daňovými orgánmi iných členských štátov, s cieľom overiť si príslušné vyhlásenia urobené podnikmi. Ako správne uvádza nemecká vláda, samotné stanovenie obratu nebude postačujúce. Skôr bude tiež potrebné určiť napríklad to, či obrat mal byť zahrnutý do stanovenia hranice obratu podľa článku 288 smernice 2006/112.

53. Aj keď štát usadenia je schopný používať nástroj podľa nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003 zo 7. októbra 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty a ktoré zrušuje nariadenie č. 218/92²⁹ na účely získania informácií v iných členských štátoch, nutnosť takýchto rozhodnutí vo veľkej miere uľahčí zjednodušený účinok úpravy malých podnikov.

54. Okrem zjednodušenia má smernica aj ďalší cieľ, ktorý je zameraný na podporu malých podnikov. Tento cieľ je možné dosiahnuť len v obmedzenom rozsahu, ak sa nezohľadňuje obrat dosiahnutý mimo štátu usadenia. V jednotlivých prípadoch by to mohlo znamenať, že na podniky sa bude vzťahovať daňové oslobodenie, aj napriek tomu, že suma ich obratu dosiahnutého v rámci Únie prekročila prahovú hodnotu pre malé podniky.

55. V tejto súvislosti je však treba vziať do úvahy skutočnosť, že malé podniky zvyčajne obmedzia svoju hospodársku činnosť na miestnu úroveň v mieste ich založenia alebo sídla. V prípade, že dosahujú obrat v iných členských štátoch, ktorý – ak je pridaný k domácejmu obratu – vedie k prekročeniu prahovej hodnoty obratu, bude to pravdepodobne predstavovať výnimku z pohľadu organizačnej jednoty tejto zdaniteľnej osoby. Na účely dosiahnutia zamýšľaného zjednodušeného účinku, by bolo teda zrejme vhodné prijať všeobecný prístup a nebrať do úvahy žiadny zahraničný obrat pri určení obratu pre úpravu malých podnikov. Následné nespĺnenie sledovaného cieľa spočívajúce v podpore podnikov v niekoľkých výnimočných prípadoch je nutné prijať, v opačnom prípade by

29 — Ú. v. ES L 264, s. 1.

cieľ zjednodušenia nebol do značnej miery splnený.

je dodaný tovar určený pre súkromnú spotrebu. V dôsledku toho, nie je neznáme v systéme dane z pridanej hodnoty posudzovať obrat oddelene, v závislosti od členského štátu v ktorom podlieha dani.

56. Ak by však podniky dosiahli v jednotlivých prípadoch obrat mimo ich štátu usadenia, na základe tohto výkladu by sa na nich neuplatnilo daňové oslobodenie, pokiaľ ide o tento obrat. Oslobodenie sa neuplatňuje v členskom štáte, v ktorom sa dotknutý obrat dosiahol, pretože to predstavuje obrat dosiahnutý zdaniteľnou osobou, ktorá nie je usadená v členskom štáte.

59. Odpoveď na piatu a šiestu otázku je preto taká, že ročný obrat v zmysle článku 24 šiestej smernice v spojení s prílohou XV – Zoznam stanovený v článku 151 aktu o pristúpení – Hlava IX. Sadzby, bod 2 písm. c) Aktu o pristúpení z roku 1994 a v zmysle článku 287 smernice 2006/112/ES sa musí chápať, ako súčet obratu dosiahnutého zdaniteľnou osobou v jednom roku v príslušnom členskom štáte v ktorom je usadená.

57. Zásada podnikovej jednoty, ktorú Komisia odvodzuje z článku 9 ods. 1 smernice 2006/112 nie je v rozpore s týmto výkladom. Podľa tohto ustanovenia, je zdaniteľnou osobou „každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti“.

3. O prvej a druhej otázke

58. Ak sa táto zásada môže skutočne odvodiť z pravidla, toto pravidlo by však bolo, pokiaľ ide o DPH, napäté s územným rozdelením právomoci v oblasti zdaňovania medzi členskými štátmi. Toto rozdelenie nie je všeobecne spojené so zdaniteľnou osobou a miestom jej usadenia, ale často s miestom, kde sa zdaňovaná služba poskytuje alebo miestom, kde

60. Prvou a druhou otázkou sa Unabhängiger Finanzsenat pýta Súdneho dvora, či článok 24 ods. 3 šiestej smernice a článok 283 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112 a príslušné vnútroštátne vykonávacie ustanovenia je nutné posudzovať so zreteľom na všeobecnú zásadu zákazu diskriminácie (článok 12 ES), slobody usadiť sa (článok 43 Zmluvy o ES) a voľného pohybu služieb (článok 49 Zmluvy o ES). Zmieňuje sa tiež o všeobecnej zásade rovnakého zaobchádzania. Najskôr je

potrebné preskúmať, ktoré z týchto noriem vyššej právnej sily sú uplatniteľné.

alebo poskytovaním cezhraničných služieb bez toho, aby sa usadili v inom členskom štáte. Tieto musia byť odlišné od voľného pohybu kapitálu, ktorý sa vo všeobecnosti vyznačuje tým, že investor nevykonáva svoju slobodu voľného pohybu ako osoba a používa iba svoj kapitál v inom členskom štáte, sám sa však v ňom aktívne nezúčastňuje na hospodárskom živote.

a) Platné základné slobody

61. Dôvodom návrhu je vyberanie DPH z obratu dosiahnutého navrhovateľom, ktorý má bydlisko v Nemecku, prostredníctvom nájmu bytu v Rakúsku. Pochybnosti o zákonnosti vyššie uvedených ustanovení smerníc a rakúskych vykonávacích opatrení vyplývajú zo skutočnosti, že iba malé podniky so sídlom v Rakúsku majú nárok na oslobodenie od dane.

62. Pokiaľ ide o klasifikáciu prenájmu majetku ako jednu zo základných slobôd uvedených vnútroštátnym súdom, rada by som stručne pripomenula ich hlavné charakteristiky.

63. Sloboda usadiť sa a sloboda poskytovať služby, sú formy voľného pohybu osôb. Majú zaručiť, že občania únie môžu vykonávať hospodársku činnosť ako samostatne zárobkovo činné osoby bez akýchkoľvek prekážok v inom členskom štáte, a to buď zriadením stálej prevádzkarne v hostiteľskom členskom štáte, z ktorého vykonávajú činnosť,

64. V rozsudku *Centro di Musicologia Walter Stauffer*³⁰ preto Súdny dvor určil deliacu čiaru medzi slobodou usadiť sa a voľným pohybom kapitálu.

65. Rozhodol, že pojem usadenie sa v zmysle Zmluvy o ES je veľmi široký pojem, ktorý zahŕňa možnosť štátneho príslušníka Spoločenstva trvale a nepretržite sa zúčastňovať na hospodárskom živote v inom členskom štáte, ako je štát jeho pôvodu, a mať z toho prospech, čo podporuje vzájomné hospodárske a sociálne prelínanie vnútri Európskeho spoločenstva v oblasti samostatných zárobkových činností.³¹

66. Na to, aby bolo možné uplatniť ustanovenia týkajúce sa práva usadiť sa, je však

30 — Rozsudok zo 14. septembra 2006, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, Zb. s. I-8203, bod 16 a nasl.

31 — Rozsudok *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, už citovaný v poznámke pod čiarou 30, bod 18, s odkazom na rozsudky z 21. júna 1974, *Reyners*, 2/74, Zb. s. 631, bod 21, a z 30. novembra 1995, *Gebhard*, C-55/94, Zb. s. I-4165, bod 25. Pozri tiež rozsudok z 11. októbra 2007, *ELISA*, C-451/05, Zb. s. I-8251, bod 63.

v zásade potrebné, aby bola zaručená stála prítomnosť v hostiteľskom členskom štáte a aby bola v prípade nadobudnutia a držby nehnuteľností správa tohto majetku aktívna.³²

67. Keďže tieto podmienky neboli splnené vo veci Centro di Musicologia Walter Stauffer, Súdny dvor zamietol žiadosť o slobodu usadiť sa.³³ Zdôraznil, že nadácia nesúca rovnaký názov nemá žiadne priestory na výkon svojich činností v hostiteľskom štáte a že služby spojené s prenájomom uvedených obchodných plôch poskytuje nemecký správca nehnuteľností.³⁴

68. V prejednávanej veci ďalej nie je jasné, či samotná I. Schmelz alebo jej trvalí zamestnanci majú trvalý pobyt v Rakúsku, aby tam vykonávali ekonomické aktivity. Prenajatý majetok nie je možné považovať sám o sebe za stálu prevádzkareň, alebo pobočku, ak netvorí základ pre osoby, ktoré vykonávajú činnosť, ako samostatne zárobkovo činné osoby

v hostiteľskom členskom štáte.³⁵ Uplatnenie slobody usadiť sa je preto v prejednávanej veci vylúčené.

69. Činnosť by namiesto toho mohla spadať do rámca voľného pohybu kapitálu, tak ako to tvrdí rakúska a nemecká vláda s odkazom na už citovaný rozsudok Centro di Musicologia Walter Stauffer.

70. Ako vyplýva z nomenklatúry kapitálových pohybov uvedenej v prílohe I smernice Rady 88/361/EHS z 24. júna 1988, ktorou sa vykonáva článok 67 zmluvy (článok zrušený Amsterdamskou zmluvou),³⁶ voľný pohyb kapitálu zaručený podľa článku 56 ES zahŕňa investície do nehnuteľností na území členského štátu cudzozemcami. Táto nomenklatúra si zachováva svoj orientačný charakter pre definovanie pojmu pohyby kapitálu.³⁷

71. Vo svojom návrhu Unabhängiger Finanzsenat nespomenul slobodu voľného pohybu kapitálu. Nepredstavuje to však prekážku toho, aby Súdny dvor poskytol

32 — Rozsudky zo 14. septembra 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, už citovaný v poznámke pod čiarou 30, bod 19, a ELISA, už citovaný v poznámke pod čiarou 31, bod 64.

33 — Rozsudok zo 14. septembra 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer už citovaný v poznámke pod čiarou 30, bod 20.

34 — Pozri, pokiaľ ide o pojmy stálej prevádzkarne, návrhy generálnej advokátky Stix-Hackl vo veci Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04 (rozsudok z 14. septembra 2006, Zb. s. I-8203), body 50 až 55.

35 — V zmysle minimálnych požiadaviek pre usadenie podľa článku 43 pozri rozsudok z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Zb. s. I-7995, body 67 a 68.

36 — Ú. v. ES L 178, s. 5; Mim. vyd. 10/001, s. 10.

37 — Rozsudky z 25. januára 2007, Festersen, C-370/05, Zb. s. I-1129, bod 23, a ELISA, už citovaný v poznámke pod čiarou 31, bod 59.

vnútroštátnemu súdu taký výklad práva Spoločenstva, ktorý by mu mohol pomôcť rozhodnúť v predloženej veci, bez ohľadu na to, či on súd požiadal vo svojich otázkach.³⁸

72. Na pojednávaní však Rada a Komisia správne naznačili, že prenájom v tomto prípade by nemal byť, rovnako ako v *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, klasifikovaný ako voľný pohyb kapitálu, ale ako voľný pohyb služieb v zmysle článku 49 Zmluvy o EŠ. Táto vec sa týkala zdaňovania príjmov z prenájmu, s tým, že tam existoval odkaz na konkrétne výnosy z kapitálových investícií. Na druhej strane, v prejednávanej veci, bola daň uvalená na *obrat* súvisiaci s prenájom, a teda na činnosti samé o sebe.

73. To je v súlade s prístupom prijatým Súdnym dvorom v súlade s ustálenou judikatúrou, kde sa zohľadňuje cieľ ustanovenia na účely stanoviť, na ktorých slobodách voľného pohybu má byť založené jeho hodnotenie.³⁹

38 — Pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. decembra 1990, *SARPP*, C-241/89, Zb. s. I-4695, bod 8; z 29. apríla 2004, *Weigel*, C-387/01, Zb. s. I-4981, bod 44; z 21. februára 2006, *Ritter-Coulais*, C-152/03, Zb. s. I-1711, bod 29, a z 26. februára 2008, *Mayr*, C-506/06, Zb. s. I-1017, bod 43.

39 — Pozri v tomto zmysle rozsudky *Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas*, už citovaný v poznámke pod čiarou 35, body 31 až 33; z 3. októbra 2006, *Fidium Finanz*, C-452/04, Zb. s. I 9521, body 34 a 44 až 49, a z 21. januára 2010, *SGI*, C-311/08, Zb. s. I-487, bod 25.

74. Nájom podliehajúcu DPH, môže byť považovaný za službu poskytovanú cudzomcom, aj keď sa poskytuje na určitý čas a pomocou pevnej infraštruktúry v hostiteľskom členskom štáte, čo je zjavné v prejednávanej veci.⁴⁰

75. Pokiaľ ide o uplatniteľnosť článku 12 EŠ, ktorý zakotvuje všeobecnú zásadu zákazu akejkoľvek diskriminácie z dôvodu štátnej príslušnosti, treba zdôrazniť, že toto ustanovenie sa môže samostatne uplatniť len v situáciách patriacich pod právo Únie, pre ktoré Zmluva nestanovuje osobitné pravidlá zákazu diskriminácie.⁴¹ Okrem voľného pohybu služieb, preto nie je v prejednávanej veci žiadny priestor na odvolávanie sa na všeobecnú zásadu zákazu diskriminácie. To platí obdobne na zásadu rovnakého zaobchádzania, ktorá sa považuje za všeobecnú právnu zásadu.

76. Ako čiastočný záver, je teda potrebné konštatovať, že požiadavky šiestej smernice a smernice 2006/112 týkajúce sa daňového

40 — Pozri rozsudky 30. novembra 1995, *Gebhard*, C-55/94, Zb. s. I-4165, body 26 a 27, a z 11. decembra 2003, *Schnitzer*, C-215/01, Zb. s. I-14847, body 28 až 32.

41 — Pozri v tomto zmysle rozsudky z 8. marca 2001, *Metallgesellschaft a i.*, C-397/98 a C-410/98, Zb. s. I-1727, body 38 a 39; z 11. októbra 2007, *Hollmann*, C-443/06, Zb. s. I-8491, body 28 a 29, a rozsudok *SGI*, už citovaný v poznámke pod čiarou 39, bod 31.

oslobodenia malých podnikov a príslušných vnútroštátnych vykonávacích pravidiel je potrebné posúdiť s ohľadom na voľný pohyb služieb podľa článku 49 Zmluvy o ES.

vedie k rovnakému výsledku.⁴³ To je predovšetkým prípad opatrenia, ktoré stanovuje diskrimináciu založenú na kritériu bydliska alebo pobytu, pretože môže pôsobiť hlavne na úkor príslušníkov iných členských štátov, keďže osoby, ktoré nemajú bydlisko na vnútroštátnom území, rovnako ako nerezidenti, pochádzajú väčšinou zo zahraničia.⁴⁴

b) Obmedzenie slobody poskytovať služby

77. Ako Súdny dvor mnoho krát rozhodol, článok 49 Zmluvy o ES si vyžaduje nielen odstránenie diskriminácie na základe národnosti vo vzťahu k poskytovateľom služieb, ktorí majú sídlo v inom členskom štáte, pokiaľ môžu zabraňovať, sťažovať alebo robiť činnosť poskytovateľa usadenému v inom členskom štáte, kde legálne poskytuje obdobné služby, menej atraktívnu.⁴²

78. V tejto súvislosti právo Spoločenstva zakazuje nielen zjavnú diskrimináciu na základe štátnej príslušnosti, ale aj akúkoľvek skrytú formu diskriminácie, ktorá v dôsledku uplatnenia iných kritérií rozlišovania v skutočnosti

79. Zákaz brániaci štátnym príslušníkom členských štátov vykonávať slobodu poskytovať služby prostredníctvom diskriminácie založenej na štátnej príslušnosti alebo miesta usadenia, alebo prostredníctvom iných obmedzení, je určené nielen členským štátom, ale aj samotným zákonodarcovi Únie, tam kde prijíma opatrenia na harmonizáciu daní z obratu na základe článku 93 Zmluvy o ES. Harmonizácia nepriamych daní má slúžiť na vytvorenie a fungovanie vnútorného trhu, ktorý zahŕňa zrušenie prekážok výkonu základných slobôd.

80. Podľa článku 24 ods. 2 a ods. 3 šiestej smernice a článku 287 ods. 4 v spojení

42 — Pozri okrem iného rozsudky z 3. októbra 2000, Corsten, C-58/98, Zb. s. I-7919, bod 33; z 13. februára 2003, Komisia/Taliansko, C-131/01, Zb. s. I-1659, bod 26, a z 8. septembra 2009, Liga Portuguesa de Futebol Profissional a Baw International, C-42/07, Zb. s. I-7633, bod 51.

43 — Pozri okrem iného rozsudky z 11. augusta 1995, Wielockx, C-80/94, Zb. s. I-2493, bod 16; z 12. decembra 2002, de Groot, C-385/00, Zb. s. I-11819, bod 75; zo 6. júla 2006, Conijn, C-346/04, Zb. s. I-6137, bod 15, a z 1. októbra 2009, Gottwald, C-103/08, Zb. s. I-9117, bod 27.

44 — Rozsudky z 29. apríla 1999, Ciola, C-224/97, Zb. s. I-2517, bod 14; zo 16. januára 2003, Komisia/Taliansko, C-388/01, Zb. s. I-721, bod 14, a Gottwald, už citovaný v poznámke pod čiarou 43, bod 28.

s článkom 283 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112, Rakúska republika môže oslobodiť od DPH malé podniky s ročný obrat 35 000 ECU, ktoré sú usadené v tomto členskom štáte. Rakúsky zákonodarca využila túto možnosť v § 6 ods. 27 UStG 1994. Zdaniteľná osoba, ktorá je cudzozemcom, musí na druhej strane zaplatiť DPH zo svojho obratu dosiahnutého v Rakúsku, a to aj v prípade, že obrat nepresahuje hranicu obratu uplatniteľnú v Rakúsku.

82. V takých prípadoch, neuplatnenie daňového oslobodenia pre poskytovateľov služieb, ktorí sú cudzozemcami, predstavuje nerovné zaobchádzanie, ktoré je spojené s miestom usadenia, a teda nepriamo so štátnou príslušnosťou, pretože prevažná väčšina štátnych príslušníkov ich krajiny spĺňa kritérium usadenia. Okrem toho, tam existuje obmedzenie voľného pohybu služieb. Nedostupnosť daňového oslobodenie robí poskytovanie služieb v inom členskom štáte menej atraktívnym, pretože malé podniky so sídlom v mieste plnenia môže ponúknuť porovnateľné služby bez dane, a teda buď za nižšiu cenu, alebo s vyššou ziskovou maržou, ako podniky, ktoré sú usadené v inom štáte.

81. V tejto súvislosti Komisia správne pripomína, že malé podniky zvyčajne dosahujú obrat, ktorý podlieha zdaneniu v mieste ich vzniku alebo mieste sídla. V prípade niektorých služieb, ako je obrat z prenájmu v prejednávanej veci (pozri článok 45 smernice 2006/112), však môže byť miesto plnenia a miesto usadenia alebo bydliska poskytovateľa rôzne. Rovnaký problém môže nastať so službami, keď za miesto ich plnenia sa považuje miesto, kde je služba skutočne poskytnutá alebo miesto, kde je odberateľ služby usadený.⁴⁵

83. V rozpore s tvrdeniami Komisie, podniky usadené v inom štáte nie sú úplne zbavené bremena z toho dôvodu, že môžu odpočítať daň na vstupe, zatiaľ čo usadené malé podniky, ktorých služby sú oslobodené od dane nemajú právo na odpočet dane na vstupe (článok 24 ods. 5 šiestej smernice a článok 289 smernice 2006/112). Keďže vstupy majú vo všeobecnosti nižšiu hodnotu ako výstupy, DPH naďalej vzniká v prípade zdaniteľných osôb, ktoré sú cudzozemcami, pokiaľ ide o rozdiel medzi týmito sumami. Na druhej strane, domáce malé podniky sú úplne oslobodené od dane. Môžu tam tiež existovať

45 — Pozri články 44 a 46 až 56 smernice 2006/112.

situácie, kedy zdaniteľný obrat nie je naozaj dosiahnutý, s tým výsledkom, že tam neexistuje odpočítateľný zápočet dane.

porovnateľné situácie alebo v uplatnení rovnakého pravidla na rôzne situácie.⁴⁷

84. Ak by predsa bolo atraktívnejšie pre určité formy podnikania odpočítať daň na vstupe, a na tieto účely, vzdať sa oslobodenia od dane na výstupe, domáce malé podniky sa môžu rozhodnúť pre uplatnenie bežného režimu DPH (pozri článok 24 ods. 6 šiestej smernice a článok 290 smernice 2006/112).⁴⁶ Na druhej strane, cudzozemci túto možnosť nemajú. V každom prípade spadajú skôr pod bežný systém.

86. Vo svojich rozsudkoch v oblasti priamych daní Súdny dvor pripustil, že existuje objektívny rozdiel v postavení rezidentov a nerezidentov. Nie je teda spravídla diskriminačné, ak členský štát popiera nerezidentom určité daňové výhody, ktoré poskytuje rezidentom.⁴⁸

c) Porovnateľnosť rezidentov a nerezidentov

87. V tejto súvislosti Súdny dvor uviedol, že príjem poberaný na území daného štátu osobou, ktorá tam nemá bydlisko, je najčastejšie iba jednou časťou jeho celkového príjmu sústredného v mieste jeho bydliska. Navyše osobná daňová schopnosť osoby bez bydliska v danom štáte, ktorá vyplýva zo zohľadnenia všetkých jeho príjmov a jeho osobnej a rodinnej situácie, môže byť najľahšie posúdená v mieste, kde sú sústredené jeho osobné a majetkové záujmy. Obyčajne to zodpovedá obvyklému bydlisku dotknutej osoby.⁴⁹

85. Podľa ustálenej judikatúry diskriminácia spočíva v uplatnení rôznych pravidiel na

46 — Na pojednávaní rakúska vláda uviedla, že DPH pri stavebných prácach na výstavbu nehnuteľnosti je možné odpočítať ako daň na vstupe od dane z obratu z prenájmu. Vzhľadom na to, že nájom by mohol byť zdanený len zníženou sadzbou, mohol existovať prebytok dane na vstupe. Na obstaranie staršieho, použitého majetku, by tam však nemal neexistovať odpočítateľný zápočet dane.

47 — Pozri, okrem iného rozsudky z 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, Zb. s. I-225, bod 30; Wielockx, už citovaný v poznámke pod čiarou 43, bod 17; z 12. decembra 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Zb. s. I-11673, bod 46, a z 22. decembra 2008, Truck Center, C-282/07, Zb. s. I-10767, bod 37.

48 — Rozsudky Schumacker, už citovaný v poznámke pod čiarou 47, body 31 a 34; Wielockx, už citovaný v poznámke pod čiarou 43, body 17 a 18; z 12. júna 2003, Gerritse, C-234/01, Zb. s. I-5933, bod 43; z 1. júla 2004, Wallentin, C-169/03, Zb. s. I-6443, body 15 a 16, a z 25. januára 2007, Meindl, C-329/05, Zb. s. I-1107, bod 23.

49 — Rozsudky Schumacker, už citovaný v poznámke pod čiarou 47, bod 32; Gerritse, už citovaný v poznámke pod čiarou 48, bod 43; Wallentin, už citovaný v poznámke pod čiarou 48, bod 16, a Meindl, už citovaný v poznámke pod čiarou 48, bod 23.

88. Tieto zistenia je možné uplatniť na situáciu v prejednávanej veci. Oslobodenie od DPH pre malé podniky sleduje, aspoň do určitej miery, podobné ciele, ktorými sú určité ústupky súvisiace s osobnou situáciou a schopnosťou platiť dane, ktoré sú poskytované fyzickým osobám v rámci zdanenia ich príjmov. V obidvoch prípadoch je cieľom oslobodiť príjem alebo obrat nedosahujúci určitý prah od dane s cieľom zmierniť záťaž zdaniteľných osôb, a zlepšiť ich hospodársku situáciu.

89. Ako už bolo uvedené, obrat malých podnikov a príjem fyzických osôb, sú spravidla sústredené na mieste, kde majú bydlisko. Štát usadenia malého podniku, je teda v najlepšom postavení stanoviť jeho celkový obrat, a v prípade potreby vykonať potrebné kontroly na mieste, ak existujú pochybnosti o tom, či horná hranica obratu bola dodržaná.

90. V tomto zmysle je potrebné pripomenúť, že hranica sa týka obratu dosiahnutému na domácom trhu počas celého zdaňovacieho obdobia. Je preto nutné predpovedať bežný rok na základe minulých období. Konečné posúdenie pre určenie, či horná hranica obratu nie je v skutočnosti prekročená je možné vykonať len ex post. Štát usadenia, je

v najlepšom postavení, aby dal takúto predpoveď obratu a – aj keby sa malo ukázať ako nepresné – podnikol kroky potrebné k úprave dane.

91. Informácie dostupné daňovým orgánom v súvislosti s daňou z príjmov zdaniteľnej osoby, ktorá je rezidentom, môžu byť užitočné pri určovaní základu dane z obratu. Nie je tu potrebné určiť do akej miery umožňuje urobiť presné závery, pokiaľ ide o množstvo a zloženie obratu, čo je otázkou, ku ktorej rakúska a nemecká vláda vyjadrili na pojednávaní pochybnosti. Rada však správne zdôraznila, že vyhlásenia o určitej výške príjmu z činnosti ako osoby samostatne zárobkovo činnej, môže byť v každom prípade dôvodom na preskúmanie postavenia malého podniku.

92. Na druhej strane, členský štát, v ktorom malý podnik, ktorý je nerezidentom dosahuje obrat, ktorý podlieha DPH len selektívne nahliada do hospodárskej činnosti zdaniteľnej osoby, ak je vykonávaná na území tohto členského štátu. Samotné daňové orgány tohto štátu teda nemôže odhadnúť, či celkový obrat poskytovateľa služieb, ktorý je nerezidentom,

v určitom daňovom roku zostane pod hranicou priznanou pre malý podnik.

zohľadnenie tejto povahy výhody, avšak vylučujú to dôvody uvedené v odpovedi na piatu a šiestu otázku.

93. Komisia odkazuje na nariadenie č. 1798/2003, ktoré členským štátom poskytuje rôzne spôsoby výmeny informácií. Uviedla však tiež, že databázy, ktoré sú zriadené členskými štátmi podľa kapitoly V uvedeného nariadenia v každom prípade neobsahujú všetky informácie na objasnenie postavenia hospodárskeho subjektu ako malého podniku. V dôsledku toho by bolo v mnohých prípadoch potrebné, aby sa požiadalo o informácie od štát usadenia.

96. Ak hostiteľský štát taktiež oslobodil obrat nerezidentov od dane bez toho, aby zohľadnil obrat dosiahnutý v štáte usadenia, výška obratu v rámci celej Európskej únie by mohla prekročiť prah stanovený pre malé podniky. Zdaniteľná osoba by teda teoreticky mohla dosahovať obrat oslobodený od dane v inom členskom štáte, okrem jej štátu usadenia. Takéto rozšírenie výhody by bolo v rozpore s cieľom oslobodiť od dane obrat v obmedzenom množstve len raz.

94. Hoci existujú prostriedky, ktorými hostiteľský členský štát môže zistiť, či poskytovateľ služieb, ktorý je nerezidentom je považovaný za malý podnik vo svojom štáte usadenia, oslobodenie nerezidentov od dane z obratu by bolo vo všeobecnosti v rozpore so zmyslom a cieľom úpravy malých podnikov.

97. Vzhľadom na to, že zdaniteľné osoby, či už rezidenti alebo nerezidenti, nie sú za normálnych okolností v porovnateľnej situácii, so zreteľom na cieľ režimu, nejde o diskrimináciu, ak daňové oslobodenie malých podnikov je udelené len pre skôr uvedenú skupinu.

95. Oslobodenie má byť výhodou dostupnou každému malému podniku – podobne ako základná úlva dane z príjmu – iba raz v určitej výške. Najlepším spôsobom pri zohľadnení obratu dosiahnutého v rámci Únie bude

98. Vo svojej ustálenej judikatúre však Súdny dvor tiež rozhodol, pokiaľ ide o priame dane, že situácia rezidentov a nerezidentov je výnimočne porovnateľná, a to v prípade, keď osoba bez trvalého bydliska nemá významnejší príjem v členskom štáte, v ktorom má trvalé bydlisko, a podstatnú časť svojich

zdaniteľných príjmov dosahuje z titulu pracovnej činnosti v štáte, v ktorom pracuje. Štát, v ktorom má trvalé bydlisko mu nie je schopný priznať výhody plynúce z jeho osobnej a rodinnej situácie.⁵⁰

99. Pokiaľ ide o osobu bez trvalého bydliska, ktorá poberá väčšinu svojho príjmu v členskom štáte, ktorý však nie je štátom, kde má trvalé bydlisko, diskriminácia spočíva v tom, že jej osobné a rodinné pomery nie sú zohľadnené ani v štáte, kde má trvalé bydlisko, a ani v štáte, kde pracuje.⁵¹

100. I. Schmelz je tiež v tejto situácii. Nevykonáva žiadnu činnosť podliehajúcu dani v štáte svojho bydliska, a nie je tam teda oslobodená od dane. Naopak, dosahuje obrat len v Rakúsku, prostredníctvom nájmu bytu, ktorý sa tam nachádza. Rakúske daňové orgány ju však nepovažujú za usadený malý podnik, a preto tento obrat podlieha DPH.

50 — Pozri rozsudky Schumacker, už citovaný v poznámke pod čiarou 47, bod 36; De Groot, už citovaný v poznámke pod čiarou 43, bod 89, a Wallentin, už citovaný v poznámke pod čiarou 48, bod 17.

51 — Rozsudky Schumacker, už citovaný v poznámke pod čiarou 47, bod 38; Wielockx, už citovaný v poznámke pod čiarou 43, body 20 až 22, a Wallentin, už citovaný v poznámke pod čiarou 48, bod 17.

101. Toto vedie k nerovnakému zaobchádzaniu v porovnaní s typickými malými podnikmi, ktoré dosahujú ich obrat predovšetkým v štáte ich bydliska alebo sídla, a preto tam môžu byť v určitom rozsahu ekonomicky aktívne bez toho, aby museli platiť dane z obratu. Na druhej strane I. Schmelz nemá prospech z úpravy malých podnikov kdekôľvek, aj keď jej obrat je sústredený v jednom členskom štáte a je nižší ako jeho príslušné prahové hodnoty. Toto nerovné zaobchádzanie vedie k obmedzeniu výkonu voľného pohybu služieb.

d) Odôvodnenie

102. Obmedzenie slobodného poskytovania služieb možno pripustiť len vtedy, ak sa ním sleduje legitímny cieľ zlučiteľný so Zmluvou ES a možno ho odôvodniť naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu.⁵²

103. Obmedzenia oslobodenie od dane pre malé podniky, ktoré sú usadené v inom štáte je určené na zabezpečenie toho, aby každý malý podnik mal prospech z výhody len raz, a to tam, kde je sústredená jeho hospodárska činnosť. Je zamerané na to, aby bez

52 — Pozri rozsudky z 5. júna 1997, SETTG, C-398/95, Zb. s. I-3091, bod 21; z 18. decembra 2007, Laval un Partneri, C-341/05, Zb. s. I-11767, bod 101, a zo 4. decembra 2008, Jobra, C-330/07, Zb. s. I-9099, bod 27.

nadmernej administratívnej záťaže, bránilo podnikom v tom, aby mali prospech z daňového oslobodenia, viac než raz.

104. V tomto smere už Súdny dvor rozhodol, že potreba zabezpečiť účinnosť daňových kontrol predstavujú naliehavé dôvody všeobecného záujmu, ktoré môžu odôvodniť obmedzenie výkonu voľného pohybu zaručeného Zmluvou ES.⁵³

105. V tomto ohľade treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora, nezávisle od existencie objektívneho cieľa zodpovedajúceho naliehavým dôvodom všeobecného záujmu, odôvodnenie obmedzenia základných slobôd zaručených Zmluvou ES predpokladá, že sporné opatrenie je vhodné na zabezpečenie dosiahnutia cieľa, ktorý sleduje, a že nepresahuje rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie sledovaného cieľa.⁵⁴

106. Navyše, vnútroštátna právna úprava je spôsobilá zaručiť dosiahnutie uvedeného cieľa len vtedy, ak skutočne zodpovedá úsiliu dosiahnuť ho koherentne a systematicky.⁵⁵

53 — Pozri rozsudky z 18. decembra 2007, A, C-101/05, Zb. s. I-11531, bod 55, a z 11. júna 2009, Passenheim-van Schoot, C-155/08 a C-157/08, Zb. s. I-5093, bod 45.

54 — Pozri rozsudky Passenheim-van Schoot, už citovaný v poznámke pod čiarou 53, bod 47; zo 17. novembra 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri, C-169/08, Zb. s. I-10821, bod 42, a z 11. marca 2010, Attanasio Group, C-384/08, Zb. s. I-2055, bod 51.

55 — Pozri rozsudky z 10. marca 2009, Hartlauer, C-169/07, Zb. s. I-1721, bod 55; Presidente del Consiglio dei Ministri, už citovaný v poznámke pod čiarou 54, bod 42, a Attanasio Group, už citovaný v poznámke pod čiarou 54, bod 51.

107. Úprava malých podnikov nebude spĺňať tieto podmienky, ak hospodársky subjekt, v konkrétnej situácii I. Schmelzovej, nemohol mať prospech z daňového oslobodenia v každom členskom štáte, aj keď dosahuje obrat iba v jednom členskom štáte, prostredníctvom prenájmu nehnuteľností, ktorá sa tam nachádza a že obrat nepresahuje hranicu pre priznanie postavenia malého podniku.

108. Bolo by to nad rámec toho, čo je nevyhnutné z dôvodu daňovej kontroly pre vylúčenie daňového oslobodenia tiež v prípade, keď sa výhoda mala zjavne uplatniť, podľa jej zmyslu a účelu, a zdaniteľná osoba nemá príležitosť ukázať, že dosahuje zdaniteľný obrat len v danom členskom štáte.

e) Možnosť výkladu, ktorý zachováva platnosť

109. Je ustálenou judikatúrou, že akt Únie sa má vykladať, pokiaľ je to možné, spôsobom, ktorý nespochybňuje jeho platnosť.⁵⁶ Z tohto pohľadu sa má akýkoľvek akt Spoločenstva

56 — Pozri rozsudky zo 4. októbra 2001, Taliansko/Komisia, C-403/99, Zb. s. I-6883, bod 37; z 26. júna 2007, Ordre des barreaux francophones et germanophone a i., C-305/05, Zb. s. I-5305, bod 28, a z 19. novembra 2009, Sturgeon a i., C-402/07 a C-432/07, Zb. s. I-10923, bod 47.

vykladať v súlade s celým primárnym právom, vrátane súladu so zásadou rovnosti zaobchádzania, ktorá vyžaduje, aby porovnateľné situácie neboli posudzované rozdielne a rozdielne situácie neboli posudzované rovnako, ak takéto posudzovanie nie je objektívne odôvodnené.⁵⁷

článku 283 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112 je právnym pojmom Únie, ktorý sa musí vykladať autonómne.

110. Je teda potrebné preskúmať, či menej výhodné daňové zaobchádzanie so zdaniteľnou osobou v postavení I. Schmelzovej nevyhnutne vyplýva zo smerníc, alebo či by bol možný výklad článku 24 ods. 3 šiestej smernice a článku 283 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112, ktorý zachováva platnosť.

113. Podľa významu pojmu, „usadenie sa“ požaduje, aby osoba mala trvalé, stále kontaktné miesto v dotknutom štáte. Výklad založený na znení by teda určite umožnil vlastníkovi nehnuteľnosti, aby bol považovaný za usadenú zdaniteľnú osobu, aj keď sám nevyužíva tento majetok na účely bývania. V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, že smernice, nepoužívajú pojmy „pobyť“ alebo „sídlo“, ale „usadená“, ktorý umožňuje širšiu interpretáciu, než vyššie uvedené *technické termíny*.

111. V tejto súvislosti nemecká vláda zastávala názor, že I. Schmelz mohla byť na základe širokého výkladu pojmu usadená, považovaná za zdaniteľnú osobu so sídlom v Rakúsku.

112. Je potrebné konštatovať, že pojem pôsobisko zmysle článku 24 ods. 3 tretí riadok šiestej smernice a usadená v zmysle

114. Tento výklad pojmu „usadená“ nie je v rozpore s vyššie uvedeným zistením, podľa ktorého sa nájom bytu v inom členskom štáte nemá, v prejednávanej veci, považovať za výkon slobody usadiť sa. Pojmy usadená v zmysle článku 43 Zmluvy o ES a usadená v článku 24 ods. 3 tretí riadok šiestej smernice a článku 283 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112 existujú v úplne inom legislatívnom kontexte.

57 — Pozri, pokiaľ ide o všeobecnú zásadu rovnakého zaobchádzania, rozsudky zo 14. decembra 2004, *Swedish Match*, C-210/03, Zb. s. I-11893, bod 70; z 10. januára 2006, *IATA a ELFAA*, C-344/04, Zb. s. I-403, bod 95, a *Sturgeon a i.*, už citovaný v poznámke pod čiarou 56, bod 48.

f) Predbežný záver

115. Smernica teda môže byť vykladaná v tom zmysle, že daňový režim obratu hospodárskeho subjektu v postavení I. Schmelzovej nevedie k porušeniu voľného pohybu služieb. Je na vnútroštátnom súde, aby preskúmal, či rakúske vykonávacie predpisy taktiež umožňujú takýto výklad v súlade s právom Únie. Ak to nie je možné, musia byť zrušené v tom rozsahu, v akom zdaniteľnú osobu v postavení I. Schmelzovej vylučujú z daňového oslobodenia malých podnikov.

hospodársky subjekt, ktorý dosahuje obrat podliehajúci DPH v danom štáte, teda prostredníctvom nájmu bytu, ktorého je vlastníkom a že obrat je nižší ako prahová hodnota uplatniteľná pre daňové oslobodenie malých podnikov v tomto štáte. Ak sú vyššie uvedené ustanovenia vykladané týmto spôsobom, preskúmanie položených otázok neodhalilo nič, čo by mohlo spochybniť platnosť ustanovení.

4. Tretia a štvrtá otázka

116. Odpoveď na prvú a druhú otázku má byť preto taká, že pojem zdaniteľné osoby, ktoré nie sú usadené v tuzemsku v zmysle článku 24 ods. 3 tretí riadok šiestej smernice a na účely článku 283 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112 sa má vykladať tak, že nezahŕňa

117. Vzhľadom na odpoveď na prvú a druhú otázku nie je potrebné odpovedať na tretiu a štvrtú otázku.

V – Návrh

118. Navrhuje teda, aby na prejudiciálne otázky Unabhängiger Finanzsenat Viedeň, odpovedal Súdny dvor takto:

„1. Ročný obrat

- v zmysle článku 24 šiestej smernice 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia: jednotný základ dane, v znení smernica Rady 92/111/EHS zo 14. decembra 1992 v spojení s prílohou XV – Zoznam stanovený v 151 Akte o pristúpení – hlava IX, dane, bod 2 písm. c) Akte o pristúpení z roku 1994, a

- v zmysle článku 287 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty

predstavuje výšku obratu dosiahnutého zdaniteľnou osobou v jednom roku v členskom štáte, v ktorom je usadená.

2. Pojem zdaniteľné osoby, ktoré nie sú usadené v tuzemsku v zmysle článku 24 ods. 3 tretí riadok šiestej smernice a na účely článku 283 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112 sa má vykladať tak, že nezahŕňa hospodársky subjekt, ktorý dosahuje obrat podliehajúci DPH v danom štáte, teda prostredníctvom nájmu bytu, ktorého je vlastníkom a že obrat je nižší ako prahová hodnota uplatniteľná pre daňové oslobodenie malých podnikov v tomto štáte.

Ak sú vyššie uvedené ustanovenia vykladané týmto spôsobom, preskúmanie položených otázok neodhalilo nič, čo by mohlo spochybniť platnosti ustanovení.“