

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

ELEANOR SHARPSTON

prednesené 27. apríla 2006 (1)

Vec C-128/05

Komisia Európskych spoločností

proti

Rakúskej republike

1. V tejto žalobe Komisia tvrdí, že určitý osobitný režim uplatňovaný v Rakúsku na poskytovateľov medzinárodnej prepravy osôb, ktorí nie sú usadení v uvedenom členskom štáte, ktorí v Rakúsku poskytujú iba príležitostné služby a ktorých obrat je nižší ako 22 000 eur ročne, je v rozpore so šiestou smernicou o DPH.(2)
2. Na základe uvedeného režimu takí prepravcovia nevystavujú faktúry uvádzajúce rakúsku DPH ani nepredkladajú daňové priznania na DPH v Rakúsku. Namiesto toho sa ich daň zaplatená na vstupe v uvedenom členskom štáte považuje za rovnú dani, ktorú majú zaplatiť v uvedenom členskom štáte na výstupe, a nie sú oprávnení uplatňovať si žiaden nadmerný odpodet či už odpodítaním, alebo vrátením.
3. Rakúsko tvrdí, že uvedený režim je pokrytý článkom 24 šiestej smernice, ktorý povoľuje uplatnenie zjednodušených postupov na malé podnikanie za predpokladu, že uvedené postupy nevedú k zníženiu dane.
4. To, či je uvedená obrana riadne podložená, závisí od troch zásadných otázok: či treba veľkosť „malého podnikania“ posudzovať v absolútnych číslach alebo vo vzťahu k jeho obratu v predmetnom členskom štáte, či možno oslobodenie od formálnych náležitostí týkajúcich sa DPH správne kvalifikovať ako „zjednodušený postup“ a či vedie k zníženiu dane, a je preto neprípustný.

Príslušné ustanovenia o DPH na úrovni Spoločenstva

5. Podľa článku 2 šiestej smernice akékoľvek poskytovanie služieb za úhradu na území členského štátu podlieha DPH. Podľa článku 6 je poskytovaním služieb každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru.
6. Článok 9 ods. 2 písm. b) uvádza: „miestom, kde sa poskytujú prepravné služby, je miesto realizácie prepravy, s ohľadom na prekonávané vzdialenosti“(3).
7. Články 17 a 18(4) stanovujú pravidlá upravujúce vznik, rozsah a výkon práva na

odpočítanie dane, ktorý je základom systému DPH. Ich príslušné ustanovenia možno zhrnúť nasledujúcim spôsobom.

8. Podľa článku 17 ods. 1 a 2 sú platitelia dane oprávnení odpočítať od dane, ktorú sú povinní platiť (ich daň na výstupe), daň, ktorá je voči nim uplatňovaná z tovarov alebo služieb, ktoré sú pre platiteľov dodávané (ich daň zaplatená na vstupe), za predpokladu, že neskôr uvedené dodávky sú používané na účely ich zdaniteľných plnení na výstupe.

9. Za tej istej podmienky sú platitelia dane neusadení na území členského štátu, v ktorom vznikla povinnosť na zaplatenie dane na vstupe, oprávnení na vrátenie uvedenej dane v súlade s ustanoveniami článku 17 ods. 3 a 4 a ôsmej smernice o DPH.(5) Podľa článku 1 ôsmej smernice sa však režim vrátenia na také osoby uplatňuje, iba ak navyše neuskutočovali žiadne zdaniteľné plnenia v predmetnom členskom štáte počas zdaňovacieho obdobia, v ktorom vznikla povinnosť zaplatiť daň na vstupe.

10. Na to, aby sa mohlo uplatniť právo na odpočítanie dane, musia mať platitelia dane najmä faktúru vystavenú v súlade s článkom 22 ods. 3. Odpočítanie sa uskutočňuje odčítaním celkovej sumy odpočítateľnej dane zaplatenej na vstupe počas daného zdaňovacieho obdobia od celkovej sumy dane, ktorú sú povinní platitelia platiť na výstupe počas rovnakého obdobia (článok 18 ods. 2).

11. Článok 22(6) sa týka povinností platiteľov dane. Článok 22 ods. 3 stanovuje požiadavky týkajúce sa vystavovania faktúr, článok 22 ods. 4 stanovuje požiadavky týkajúce sa predkladania riadnych daňových priznaní a článok 22 ods. 5 od platiteľov dane vyžaduje, aby zaplatili istú sumu splatnej DPH (inými slovami, daň, ktorú sú povinní platiť mínus daň zaplatenú na vstupe) pri predkladaní každého daňového priznania.

12. Článok 24 šiestej smernice je nazvaný „Osobitné úpravy pre malé podnikanie“. Článok 24 ods. 1 uvádza:

„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 [zjednodušené postupy zdanenia a vyberania daní, ako napr. systém paušálnych sadzieb – *neoficiálny preklad*] za predpokladu, že nepovedú k zníženiu dane.“

13. Článok 24 ods. 2 až 7 navyše umožňuje členským štátom ponechať si alebo zaviesť oslobodenia alebo odstupňované daňové výhody pre platiteľov dane, ktorých ročný obrat je nižší ako 5 000 eur.(7)

14. Článok 29 uvádza:

„(1) Týmto sa ustanovuje Poradný výbor pre daň z pridanej hodnoty, ďalej len „výbor“.

(2) Výbor bude zložený z predstaviteľov členských štátov a Komisie. Predseda výboru bude predstaviteľom Komisie. Služby sekretariátu pre výbor bude zabezpečovať Komisia.

(3) Výbor si pre svoje fungovanie ustanoví vlastné pravidlá.

(4) Okrem bodov, ktoré sa riadia výkladom podľa tejto smernice, bude výbor kontrolovať otázky, ktoré na program rokovania predloží jeho predseda, otázky prerokúvané z vlastnej iniciatívy alebo na základe žiadosti predstaviteľa členského štátu, ktoré sa týkajú uplatňovania ustanovení spoločenstva o dani z pridanej hodnoty.“

Sporné vnútroštátne ustanovenia

15. Komisia namieta proti ustanoveniam nariadenia spolkového ministra financií o stanovení priemerných sadzieb na účely výpočtu odpodátých súm dane zahraničných podnikov vykonávajúcich medzinárodnú prepravu osôb, uplatniteľného na plnenia a udalosti uskutočnené po 31. marci 2002.(8)

16. § 1 uvedeného nariadenia takým prepravcom umožní, ak nemajú bydlisko, sídlo, prevádzku alebo obvyklý pobyt v Rakúsku a ak je ich obrat [v Rakúsku] nižší ako 22 000 eur v danom zdaňovacom období,(9) vypočíta svoju odpodátú DPH týkajúcu sa ich obratu z príležitostnej medzinárodnej prepravy osôb motorovými vozidlami alebo prívesmi neregistrovanými v Rakúsku použitím priemernej sadzby 10 % uvedeného obratu,(10) ak za poskytované služby nevystavujú faktúry.

17. Podľa § 2 sa uvedená priemerná sadzba použije namiesto všetkých súm odpodátých v prípade poskytovania predmetnej prepravy a podľa § 3 použitie priemernej sadzby oslobodzuje prepravcu od povinnosti viesť účtovníctvo na účely DPH.

18. Z dokumentov, ktoré si účastníci počas správneho konania vymenili a ktoré sú pripojené k žalobe Komisie, sa zdá, že (oneskorene, v prvej polovici roku 2004) Rakúsko sa radilo s Poradným výborom pre daň z pridanej hodnoty zriadeným na základe článku 29 šiestej smernice na účel splnenia formálnej povinnosti uskutočniť konzultácie stanovenej článkom 24 ods. 1. Vo výbere Komisia vyjadrila odmietavý názor a ostatné členské štáty nevyjadrili žiadny názor. Výbor ako poradný orgán však nemohol v žiadnom prípade vydať záväzné rozhodnutie.

Návrhy účastníkov konania

19. Po riadnom správnom konaní v súlade s článkom 226 ES teraz Komisia navrhuje, aby Súdny dvor:

– určil, že tým, že platiteľom dane, ktorí nie sú usadení v Rakúsku a ktorí v tomto členskom štáte vykonávajú prepravu osôb, dovoľuje, aby nepodávali daňové priznanie a neplatili istú hodnotu dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ich ročný obrat dosiahnutý v Rakúsku nepresahuje 22 000 eur, pričom v tomto prípade vychádza z toho, že suma splatnej DPH sa rovná sume odpodátenej DPH, a uplatnenie zjednodušenej právnej úpravy podmieňuje tým, že sa rakúska DPH nevykazuje na faktúrach alebo na iných dokumentoch, ktoré slúžia ako faktúry, si Rakúska republika nesplnila svoje povinnosti vyplývajúce jej z článkov 2, 6, článku 9 ods. 2 písm. b), článkov 17, 18 a článku 22 ods. 3 až 5 šiestej smernice, a

– zaviazal žalovaného na náhradu trov konania.

20. Rakúsko tvrdí, že žalobu treba zamietnuť a že Komisia má byť zaviazaná na náhradu trov konania.

21. Nebolo požadované a ani sa neuskutočnilo žiadne pojednávanie.

Posúdenie

Rozsah údajného porušenia

22. Rakúsko neuskutočňuje žiadne vyhlásenie týkajúce sa súladu sporného nariadenia s článkami 2, 6, článkom 9 ods. 2 písm. b), článkami 17, 18 a článkom 22 ods. 3 až 5 šiestej smernice ako takými. Jeho obrana je úplne založená na článku 24 ods. 1.
23. Za uvedených okolností by formalistický prístup mohol viesť k záveru, že porušenie možno považovať za preukázané (tým, že ho Rakúsko mlčky uznalo) v prípade všetkých uvedených ustanovení, pokiaľ nebude uznaná obrana na základe článku 24.
24. Nemyslím si však, že uvedený záver by bol ospravedlňujúci. Vymenované ustanovenia sa svojím obsahom líšia. Články 2, 6, článok 9 ods. 2 písm. b) a článok 17 (okrem iných) zavádzajú rámec, v ktorom sa majú uplatňovať procedurálne požiadavky uvedené v článkoch 18 a 22. Problémom je to, či spôsob, akým Rakúsko umožnilo výnimku z procedurálnych požiadaviek, je alebo nie je prípustný.
25. V tvrdeniach Komisie ani v sporných rakúskych ustanoveniach samotných niet nič, čo by nasvedčovalo akémukoľvek konfliktu so zásadami, že a) poskytovanie služieb podlieha DPH (článok 2); b) preprava osôb je službou (článok 6); c) miesto, kde sa vykonáva medzinárodná preprava osôb, je rozdelené podľa vzdialenosti prekonanej v každom členskom štáte [článok 9 ods. 2 písm. b)]; a d) platiteľ dane má právo odpovedať daň zaplatenú na vstupe od dane, ktorú je povinný platiť, prípadne získať vrátenie dane zaplatenej na vstupe (článok 17).
26. Naopak, sporné nariadenie predpokladá, že sa uplatňujú všetky uvedené zásady. V skutočnosti stanovuje, že za určitých osobitných okolností sa daň zaplatená na vstupe a daň, ktorú je potrebné platiť na výstupe, navzájom vyrovnajú a v takom prípade netreba dodržiavať požiadavky článkov 18 a 22 šiestej smernice týkajúce sa vystavovania faktúr, účtovníctva a predkladania daňových priznaní. Z článku 18 sú relevantné iba odseky 1 písm. a) a ods. 2 a z článku 22 Komisia odkazuje iba na odseky 3 až 5.
27. Sú to preto iba neskôr uvedené ustanovenia, pri ktorých som názoru, že možno tvrdiť, že je preukázané alebo uznané porušenie v prípade, ak bude rakúska obrana neúspešná.
28. Okrem toho režim vracania dane podľa článku 17 ods. 3 a ods. 4 šiestej smernice a ustanovenia ôsmej smernice nie sú v tomto prípade relevantné. Uvedený režim sa uplatňuje iba na platiteľov dane, ktorí neuskutočnili žiadne plnenia na výstupe v Rakúsku, zatiaľ čo sporné pravidlá sa uplatňujú iba vtedy, keď prepravcovia *poskytovali* služby prepravy osôb v Rakúsku v súlade s článkom 9 ods. 2 písm. b) šiestej smernice.
29. Preto postupne preskúmam tri, medzi účasťníkmi sporné otázky: pojem „malé podnikanie“, pojem „zjednodušené postupy“ a možnosť zníženia dane.

Malé podnikanie

30. Rakúsko tvrdí, že jeho pravidlá sú prípustné na základe článku 24 ods. 1 šiestej smernice, ktorý umožňuje uplatnenie zjednodušených postupov na „malé podnikanie“.

31. Komisia argumentuje, že definícia v rakúskom nariadení – obrat v Rakúsku nižší ako 22 000 eur v danom kalendárnom roku – nie je v súlade s pojmom „malé podnikanie“, pretože dokonca aj veľmi veľký podnik, ktorý nie je usadený v Rakúsku, by mohol mať v Rakúsku obrat menší ako 22 000 eur ročne. Pojem toho, čo predstavuje „malé podnikanie“, nie je v šiestej smernici definovaný. Preto musí byť definovaný pomocou definície na úrovni Spoločenstva, ktorá zohľadňuje veľkosť podniku ako celku, a nie iba jeho obrat v konkrétnom členskom štáte.
32. Komisia odkazuje na svoje odporúčania z roku 1996 a 2003 týkajúce sa definície malých a stredných podnikov,⁽¹¹⁾ podľa ktorých musia byť stanovené pomerne prísne kritériá, ak majú opatrenia určené pre také podniky skutočne prinášať prospech tým, pre ktorých predstavuje veľkosť znevýhodnenie. V definíciách, ktoré tam Komisia predložila, má „malý alebo stredný podnik“ menej ako 250 zamestnancov a buď ročný obrat neprevyšujúci 40 miliónov eur (v roku 1996; 50 miliónov eur v roku 2003), alebo ročnú celkovú súvahu neprevyšujúcu 27 miliónov eur (v roku 1996; 43 miliónov eur v roku 2003). „Malý podnik“ má menej ako 50 zamestnancov a buď ročný obrat neprevyšujúci 7 miliónov eur, alebo ročnú celkovú súvahu neprevyšujúcu 5 miliónov eur (v roku 1996; 10 miliónov eur pre obe sumy v roku 2003). V každom prípade musí byť podľa odporúčania z roku 1996 podnik nezávislý v tom zmysle, že v majetku podnikov nespádajúcich pod príslušnú definíciu nemôže byť viac ako 25 % jeho podielov na základnom imaní.
33. Rakúsko tvrdí, že článok 24 dáva členským štátom širokú právomoc posúdiť, či a za akých podmienok zavedú zjednodušené postupy ukladania a vyberania DPH v prípade malého podnikania,⁽¹²⁾ a tvrdí, že jeho definícia spadá do uvedenej právomoci. Okrem toho predkladá určité výpočty, ktoré podľa jeho tvrdenia preukazujú mimoriadnu nepravdepodobnosť toho, že by v praxi mal akýkoľvek podnik s celkovým obratom viac ako 40 miliónov eur vykonávajúci prepravu osôb v Rakúsku obrat nižší ako 22 000 eur.
34. Rakúsko sa navyše opiera o článok 24 ods. 2 a nasl. šiestej smernice týkajúci sa oslobodení a odstupňovaných daňových výhod. Hranica obratu vyjadrená v uvedených ustanoveniach môže odkazovať iba na obrat v rámci členského štátu z toho jednoduchého dôvodu, že pokiaľ ide o oslobodenie od dane, môže byť oslobodený iba obrat v rámci danej právomoci. Je to tiež preto len obrat v rámci členského štátu, ktorý je relevantný na účely článku 24 ods. 1.
35. Podľa môjho názoru má Komisia vo svojich vyhláseniach v podstate pravdu a Rakúsku sa nepodarilo preukázať opak.
36. Hoci nesúhlasím s tým, že formálna definícia malých podnikov by mala byť nevyhnutne uplatňovaná v oblasti DPH vtedy, keď nebola koncipovaná osobitne so zreteľom na uvedenú oblasť, taká definícia napriek tomu poskytuje užitočný náznak toho, čo zákonodarca Spoločenstva považuje za „malý alebo stredný podnik“ a „malý podnik“.
37. Rakúsko tvrdí, že sporné pravidlá sú odôvodnené na základe článku 24 ods. 1 šiestej smernice a nie na základe akéhokoľvek iného ustanovenia. Uvedené vyhlásenie je uskutočnené výslovne na jeho obranu a zdá sa, že keď sa Rakúsko radilo s Poradným výborom pre daň z pridanej hodnoty, konalo tak na základe toho, že možnosti dostupné podľa článku 24 ods. 2 a nasl. sa uplatňujú iba v prípade platiteľov dane usadených v členskom štáte, zatiaľ čo sporné nariadenie sa týka iba tých, ktorí nie sú usadení v Rakúsku.
38. V dôsledku toho musia byť rakúske ustanovenia posudzované práve na základe kritéria článku 24 ods. 1.
39. Článok 24 ods. 1 je založený na predpoklade, že členské štáty môžu „[mať] ťažkosti s

aplikáciou normálnej daňovej sústavy pre malé podnikanie z dôvodu ich aktivít alebo štruktúry“. Pri akomkoľvek obvyklom výklade musí uvedený odkaz na „malé podnikanie“ znamenať podniky, ktoré sú objektívne malé, nie podniky, ktorých činnosti v konkrétnom členskom štáte sú obmedzené. V uvedenom ustanovení nie je ani nič iné, čo by neskôr uvedenému výkladu nasvedčovalo. Niet žiadneho dôvodu predpokladať, že by členský štát mohol mať záťažosti pri uplatňovaní normálnej daňovej sústavy na veľké podniky, ktorých hospodárska činnosť v rámci jeho územia je obmedzená alebo príležitostná. Taký podnik bude mať štruktúru, ktorá mu umožní splniť požiadavky registrácie a podávania daňových priznaní v členskom štáte alebo tam bude schopný vymenovať daňového reprezentanta v súlade s článkom 21 ods. 2 šiestej smernice.(13)

40. Čo sa týka širokej právomoci voľnej úvahy, ktorej sa Rakúsko dožaduje na základe článku 24 ods. 1, nie som presvedčená ním citovaným súdnym rozhodnutím, ktoré v plnom znení znie: „Pokiaľ ide o článok 24, prepožičiava členským štátom širokú právomoc posúdiť, či a za akých podmienok je nevyhnutné zaviesť systémy paušálnych sadzieb alebo iné zjednodušené postupy ukladania a vyberania dane v prípade malého podnikania. V súlade s tým skutočnosť, že členský štát, z jemu vlastných dôvodov, uvedenú možnosť nevyužil, nemožno považovať za prekážku, ktorá by bránila uchýleniu sa k možnosti podania žiadosti o povolenie zaviesť opatrenia predstavujúce výnimku zo šiestej smernice v súlade s jej článkom 27.“(14)

41. Z právomoci posúdiť, či a za akých podmienok uplatniť zjednodušený postup na malé podnikanie, podľa môjho názoru nevyplýva právomoc určiť, čo predstavuje malý podnik. Súdny dvor sa v rozsudku vo veci Direct Cosmetics zaoberal výkladom článku 27 ods. 1 šiestej smernice. Ako jasne ukazuje horeuvedený citát, zaoberal sa článkom 24 iba v rozsahu nevyhnutnom na preukázanie toho, že rozhodnutie členského štátu nezaviesť zjednodušený postup pri výkone právomocí podľa článku 24 mu nebránil v tom, aby sa domáhal povolenia na opatrenie umožňujúce výnimku podľa článku 27. Uvedený bod nemožno brať tak, že by obsahoval úplnú a nezvratnú analýzu právomoci priznanej členským štátom pri využívaní článku 24 členskými štátmi.

42. Okrem toho Súdny dvor nedávno uviedol, že články 24 až 26 šiestej smernice „musia byť uplatňované iba v rozsahu nevyhnutnom na dosiahnutie ich cieľov“(15) – čo naznačuje, že predmetná právomoc nie je tak široká, ako to tvrdí Rakúsko.

43. Údaje a výpočty, ktoré Rakúsko predkladá, sú podľa môjho názoru bezvýznamné. Ak by aj mohli preukázať, že objektívne veľkými podnikmi bude len málo dotknutých poskytovateľov prepravy, nemôžu preukázať, že žiaden z nich nebude veľký.

44. Podstatou výhrady Komisie nie je to, či sa definícia v spornom nariadení uplatňuje (možno dokonca hlavne) na malé podnikanie, ale to, či vylučuje veľké podniky. A je jasné, že nevylučuje – je dosť dobre možné, aby (možno mimoriadne) veľký podnik usadený mimo Rakúska prevádzkoval obmedzené množstvo príležitostných prepráv osôb do Rakúska alebo cez neho, a teda patrila pod hranicu 22 000 eur.

45. Nemyslím si ani, že Rakúsko môže odvodzovať akýkoľvek argument z článku 24 ods. 2 a nasl. šiestej smernice. Ak by sa aj hranice v uvedených ustanoveniach týkali iba obratu v rámci každého členského štátu – čo je tvrdenie, pri ktorom, ako poznamenáva Komisia, sa nezdá, že by malo nejaký základ v smernici, – ustanovenia upravujú, ako to Rakúsko samotné zdôraznilo, úplne odlišný súbor opatrení.(16)

46. S dvoma menšími aspektmi nastolenými Rakúskom sa možno vyrovnáť rýchlo.

47. Po prvé, cituje vyhlásenie Rady a Komisie vzťahujúce sa na článok 24 šiestej smernice zaznamenané v zápisnici. Z ustálenej judikatúry však vyplýva, že vyhlásenia zaznamenané v

zápisnici Rady v priebehu prípravných prác vedúcich k prijatiu smernice nemožno použiť na účely výkladu uvedenej smernice vtedy, keď v znení predmetného ustanovenia nie je žiaden odkaz na obsah vyhlásenia, a okrem toho také vyhlásenia nemajú žiadnu právnu silu.(17)

48. Po druhé, Rakúsko poukazuje na stanovisko Hospodárskeho a sociálneho výboru k návrhu Komisie na zmenu a doplnenie šiestej smernice.(18) Keďže uvedený návrh nebol nikdy prijatý, zdá sa mi, že stanovisko výboru k nemu nemôže mať právny význam.

Zjednodušené postupy

49. Článok 24 ods. 1 šiestej smernice umožňuje členským štátom prijať „zjednodušené postupy, ako napr. systém paušálnych sadzieb“. Komisia v podstate tvrdí, že sporné nariadenie nezavádza zjednodušený postup, ale úplné oslobodenie od povinnosti registrácie, podávania daňových priznaní, vystavovania faktúr a vedenia účtovníctva. Rakúsko sa opäť opiera o širokú právomoc voľnej úvahy zmienenú v rozsudku vo veci Direct Cosmetics(19) a zdôrazňuje, že článok 24 ods. 1 nestanovuje žiadne obmedzenie pre druh povoleného zjednodušenia a že článok 24 ods. 2 upravuje oslobodenia.

50. Súhlasím s Komisiou. Akokoľvek široký môže byť pojem „zjednodušené postupy“, nemôže zahŕňať úplnú neexistenciu konania. Z dôvodov analogických tým, ktoré som už uviedla,(20) si nemyslím, že právomoc voľnej úvahy, na ktorú odkazuje rozsudok vo veci Direct Cosmetics, zahŕňa právomoc rozhodnúť sa pre úplné oslobodenie od systému DPH namiesto uplatňovania zjednodušeného postupu. A skutočnosť, že výnimky sú povolené v rámci článku 24 ods. 2 až 7, by, ak už nie iné, skôr potvrdzovala, keďže je to osobitný rámec a výslovne povoľuje použitie oslobodení, že o oslobodeniach sa v článku 24 ods. 1 neuvažuje. Napokon, uvedenie príkladu, „ako napr. systém paušálnych sadzieb“, prepožičiava váhu záveru, že vybraný zjednodušený postup by napriek tomu mal byť taký, ktorý by stále viedol k nejakému primeranému vedeniu účtovníctva a vypočítaniu a výberu dane.

51. Stojí tiež za to uviesť, že prostredníctvom povolenej výnimky z článku 11 šiestej smernice bolo Rakúsku povolené počas obdobia od 1. januára 2001 do 31. decembra 2005 zdať svoju časť medzinárodnej prepravy osôb vykonávanú osobami neusadenými v Rakúsku a vykonávanú prostredníctvom vozidiel neregistrovaných v Rakúsku na základe priemerného daňového základu na osobu a na kilometer.(21) V dôsledku toho už zjednodušený postup v čase prijatia sporného nariadenia fungoval, čo je skutočnosť, ktorá ešte oslabuje odôvodnenosť požiadavky Rakúska, aby mohlo celkom oslobodiť podnikateľské subjekty od povinnosti viesť účtovníctvo na účely DPH na základe toho, že môže zaviesť zjednodušené postupy.

Možné zníženie dane

52. Medzi účastníkmi je sporné to, či posudzovanie súm odpočítateľnej dane zaplatenej na vstupe a dane, ktorá má byť zaplatená na výstupe, ako rovnakých vedie k zníženiu dane. Článok 24 ods. 1 šiestej smernice výslovne uvádza, že „zjednodušené postupy ako napr. systém paušálnych sadzieb na účtovanie a inkasovanie dane [zjednodušené postupy zdanenia a vyberania daní, ako napr. systém paušálnych sadzieb – *neoficiálny preklad*]“ možno zaviesť iba „za predpokladu, že nepovedú k zníženiu dane“. Hospodárske činnosti sa obvykle vykonávajú, iba ak sú ziskové, z čoho vyplýva, že hodnota ich výstupov obvykle prevyšuje hodnotu ich vstupov. Rovnako suma dane, ktorú treba zaplatiť na výstupe, bude obvykle prevyšovať sumu odpočítateľnej dane zaplatenej na vstupe. Ak by to tak nebolo, DPH by nebola daňou, ale ziskom. Zdá sa preto logické uviesť, že ustanovenie vychádzajúce z toho, že daň zaplatená na vstupe sa rovná dani, ktorú treba zaplatiť na výstupe, bude obvykle viesť k zníženiu sumy vybranej dane.

53. Takto to však v skutočnosti nebude v každom prípade. Hoci nebude vybraná vôbec žiadna

da? vtedy, keď sa bude vychádzať z toho, že da? zaplatená na vstupe a da?, ktorú treba zaplatiť na výstupe, sa navzájom vyrovnajú, suma, ktorá by inak bola príjmom da?ových orgánov, môže byť za určitých okolností nulová alebo dokonca záporná. Konkrétna hospodárska činnosť môže fungovať, cyklicky alebo dokonca štrukturálne, bez vytvárania zisku alebo dokonca so stratou; alebo výstupy môžu byť zdaňované nižšou sadzbou ako vstupy, čiže stále možno dosahovať zisk bez generovania akejkoľvek dodatočnej DPH.

54. Štandardná sadzba DPH v Rakúsku je 20 %, zatiaľ čo znížená sadzba 10 % sa uplatňuje na prepravu osôb.(22) V dôsledku toho, ak je hodnota vstupov získavaných poskytovateľom prepravy za štandardnú sadzbu polovicou hodnoty služieb, ktoré predáva za zníženú sadzbu, da? zaplatená na vstupe bude rovná dani, ktorú treba zaplatiť. Ak je to viac ako polovica, da? zaplatená na vstupe bude prevyšovať da?, ktorú treba platiť, a poskytovateľ prepravy môže za normálnych okolností požadovať vrátenie rozdielu. To samozrejme nemôže urobiť na základe sporného režimu.

55. Stanovisko rakúskej vlády je teda v zásade také, že prepravcovia, na ktorých sa schéma vzťahuje, budú zvyčajne nadobúdať vstupy za štandardnú sadzbu DPH v Rakúsku do hodnoty približne jednej polovice ich prepravných služieb zdaniteľných v Rakúsku, čiže nedôjde k žiadnemu zníženiu dane.

56. Taká domnienka by sa mohla zdať svojvoľná a Komisia údaje použité Rakúskom v jeho výpočtoch za také aj vskutku považuje. Hoci by však človek obvykle mohol predpokladať, že poskytovateľ prepravy neusadený v Rakúsku a poskytujúci iba príležitostné služby do uvedenej krajiny alebo cez ňu by získaval dodávky na vstupe najmä inde, rakúska vláda poukazuje na to, že cena nafty v Rakúsku je o dostatočnú sumu nižšia ako v susedných štátoch na to, aby to prepravcov podnecovalo k nepomerne veľkým nákupom v porovnaní so vzdialenosťou prekonanou v Rakúsku.(23) Navyše Rakúsko argumentuje, že budú vynakladané náklady na diaľničné nálepky, iné poplatky, poplatky za parkovanie a možno aj na opravy. Je preto možné predpokladať, že sporná schéma, ktorá v skutočnosti „ohraničuje“ odpodátateľnú DPH zaplatenú na vstupe na 10 % hodnoty výstupov namiesto toho, aby umožnila jej odpodátanie na jej skutočnej úrovni, nebude mať zrejme sklon smerovať k zníženiu dane.

57. Nepovažujem za nevyhnutné a dokonca ani za možné, aby sa Súdny dvor púšťal do akejkoľvek podrobnej analýzy údajov predkladaných Rakúskom. Výber uvedených údajov – prekonaných vzdialeností, množstva prepravených osôb, spotreby paliva a tak ďalej – bude nevyhnutne v určitom rozsahu svojvoľný.(24) Predpoklady, ktoré sú základom výpočtov – rozdiel medzi štandardnou a zníženou sadzbou DPH v Rakúsku, rozdiel medzi cenami paliva v Rakúsku a v susedných štátoch – sa však zdajú byť platné a mohli viesť k záveru, že zníženie dane nemožno s istotou tvrdiť.

58. Rakúsko okrem toho predkladá ďalší argument, ktorý Komisia tiež odmieta: konkrétne, keď je suma potenciálne stratenej dane nízka, je pri posudzovaní toho, či došlo k nejakému zníženiu dane, relevantné zohľadnenie súvisiacich administratívnych nákladov. Komisia namieta, že článok 24 ods. 1 vylučuje zníženie dane a nie zníženie čistého výnosu a že neexistuje žiaden dôkaz, že v prípadoch, na ktoré sa sporné nariadenie vzťahuje, by administratívne náklady v skutočnosti prevýšili výnos.

59. Súhlasím s Komisiou, že znenie článku 24 ods. 1 je jasné. Zjednodušené postupy nesmú viesť k zníženiu ukladanej a vyberanej dane, teda hrubého výnosu dane. Či môže viesť k zníženiu čistého výnosu, je iná otázka, ktorá nie je zmieňovaná. Zdalo by sa mi však absurdné vykladať ustanovenie umožňujúce zavedenie zjednodušených postupov takým spôsobom, že od členských štátov vyžaduje vzdať sa takých postupov v prípade, ak by normálne postupy vygenerovali vyšší hrubý, ale nižší čistý výnos. V dôsledku toho si nemyslím, že administratívne náklady možno

vyhlásiť z výpočtu pri posudzovaní toho, či opatrenie spĺňa podmienky článku 24 ods. 1 šiestej smernice.

60. Vzhľadom na už uvedené je vcelku pravda, že Rakúsko nepredložilo žiaden iný dôkaz ako pravdepodobné tvrdenia týkajúce sa relatívnej dôležitosti administratívnych nákladov správy DPH vo vzťahu k službám príležitostnej prepravy osôb toho druhu, o ktorý ide v tejto veci.

61. Na záver k tomuto aspektu sa mi zdá, že Komisia nedokázala preukázať nedodržovanie tej podmienky, že nemôže dochádzať k znižovaniu dane. Rakúske tvrdenie, hoci má ďaleko od toho, aby bolo nezvratné, je možné a nebolo Komisiou vyvrátené. (25)

Záver časti o porušení

62. So zreteľom na vyššie uvedené úvahy sa mi zdá jasné, že sporné rakúske pravidlá upravujú výnimku z ustanovení článku 18 ods. 1 písm. a), článku 18 ods. 2 a článku 22 ods. 3 až 5 šiestej smernice.

63. Rakúsko tvrdí, že výnimky sú odôvodnené na základe článku 24 ods. 1 a je nesporné, že konzultačný postup vyžadovaný uvedeným ustanovením bol naplnený, hoci oneskorene.

64. Sporné pravidlá však prekračujú obmedzenia stanovené článkom 24 ods. 1 v tom, že nie sú obmedzené na malé podnikanie a nemožno ich opísať ako zjednodušený postup.

65. Za uvedených okolností je bezvýznamné, že v skutočnosti nemusí dôjsť k žiadnemu zníženiu dane, keďže v schéme článku 24 ods. 1 je uvedená podmienka, ktorá sa uplatňuje vtedy, keď konania už spadajú do stanovených medzí.

O trovách

66. V súlade s ustanovením článku 69 ods. 2 rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Podľa článku 69 ods. 3, ak účastníci konania majú úspech v niektorých častiach predmetu konania a súčasne v iných častiach predmetu konania nemajú úspech, môže Súdny dvor rozhodnúť tak, že každý účastník konania nahradí časť trov konania alebo že žiaden z účastníkov konania nemá právo na náhradu trov konania.

67. V tejto veci Komisia žiadala náhradu svojich trov konania. Hoci zastávam názor, že vo svojom návrhu zašla ďaleko, keďže uvádzala porušenie povinností na základe článkov 2, 6, 9 ods. 2 písm. b) a článku 17 šiestej smernice a že časť obrany Rakúska nebola celkom vyvrátená, napriek tomu zastávam názor, že porušenie je preukázané, a že niet žiadneho dôvodu odchyliť sa od základného pravidla v článku 69 ods. 2 rokovacieho poriadku.

Návrh

68. V dôsledku toho navrhujem, aby Súdny dvor

– zamietol žalobu v časti, v ktorej odkazuje na články 2, 6, článok 9 ods. 2 písm. b) a článok 17 šiestej smernice Rady 77/388/EHS,

– vyhlásil, že tým, že platiteľ dane, ktorí nie sú usadení v Rakúsku, ktorí prepravujú osoby, dovoľuje, aby v Rakúsku nepodávali daňové priznanie a neplatili istú hodnotu dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ich ročný obrat dosiahnutý v Rakúsku nepresahuje 22 000 eur, pričom v tomto prípade vychádza z toho, že suma splatnej dane z pridanej hodnoty sa rovná sume odpočítateľnej dane z pridanej hodnoty, a uplatnenie zjednodušenej právnej úpravy podmieňuje tým, že rakúska

DPH sa nevykazuje na faktúrach alebo na iných dokumentoch, ktoré slúžia ako faktúry, si Rakúska republika nesplnila svoje povinnosti, ktoré jej vyplývajú z ?lánkov 18 ods. 1 písm. a) a 2 a ?lánku 22 ods. 3 až 5 tej istej smernice, a

– zaviazal Rakúsku republiku na náhradu trov konania.

1 – Jazyk prednesu: angličtina.

2 – Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, zmenená a doplnená pri niektorých príležitostiach, ?alej len „šiesta smernica“).

3 – Teda napríklad cesta autobusom z Mníchova do Verony by sa uskuto?nila ?iasto?ne v Nemecku, ?iasto?ne v Rakúsku a ?iasto?ne v Taliansku. Hodnota služby by bola vydelená v súlade s ?as?ou cesty prekonanej v každom ?lenskom štáte a vznikla by povinnos? zaplati? DPH z každej ?asti v sadzbe uplatnite?nej v predmetnom ?lenskom štáte. Takto vypo?ítaná DPH je potom uvedená v da?ovom priznaní orgánom správy DPH každého z troch ?lenských štátov.

4 – Oba zmenené, dos? zmäto?ne, ?lánkom 28f tej istej smernice, zavedenej smernicou Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, ktorou sa dop??a spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a dop??a smernica 77/388/EHS s cie?om zruši? da?ové hranice (Ú. v. ES L 376, 1991, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160) a samotná následne zmenená a doplnená pri niektorých príležitostiach.

5 – Ôsma smernica Rady 79/1072/EHS zo 6. decembra 1979 o zosúladiení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu – Úpravy o vrátení dane z pridanej hodnoty platiteľom dane, ktorí nemajú sídlo na území štátu (Ú. v. ES L 331, 1979, s. 19; Mim. vyd. 09/001, s. 79).

6 – Jeho sú?asný text sa nachádza v ?lánku 28h, tiež zavedenom smernicou 91/680/EHS a tiež následne zmenenom a doplnenom pri niektorých príležitostiach.

7 – V zásade, hoci údaj môže byť v niektorých ?lenských štátoch v skuto?nosti vyšší, a to za okolností, ktoré nie sú pre túto vec významné.

8 – BGBl. II ? 166/2002.

9 – Na tento ú?el kalendárny rok.

10 – V Rakúsku je DPH, ktorú treba plati? na výstupe, uplat?ovaná v sadzbe 10 % na služby prepravy osôb s tým výsledkom, že na základe tohto ustanovenia sa stáva suma odpo?ítate?nej dane zaplatenej na vstupe rovnakou, ako je suma dane, ktorú je potrebné plati? na výstupe, bez oh?adu na to, akú sadzbu DPH bolo v skuto?nosti treba plati? za akéko?vek vstupy, ako je napríklad nafta, nakúpené poskytovateľom služieb.

11 – Odporúčanie Komisie 96/280/ES z 3. apríla 1996 týkajúce sa definície malých a stredných podnikov (Ú. v. ES L 107, 1996, s. 4) – pozri dvadsiatedruhé odôvodnenie preambuly a článok 1 ods. 1 až 3 prílohy; odporúčanie Komisie 2003/361/ES zo 6. mája 2003 týkajúce sa definície mikropodnikov, malých a stredných podnikov (Ú. v. EÚ L 124, 2003, s. 36) – pozri článok 2 ods. 1 a 2 prílohy. Prv uvedené odporúčanie bolo vydané v kontexte Integrovaného programu v prospech malých a stredných podnikov a sektora remesiel a neskôr uvedené odporúčanie bolo vydané s cieľom obmedziť nadmerné rozširovanie definícií malých a stredných podnikov používaných na úrovni Spoločenstva a na vnútroštátnej úrovni, najmä v spojení so štrukturálnymi fondmi alebo výskumom.

12 – Rozsudok z 12. júla 1988, *Direct Cosmetics*, 138/86 a 139/86, Zb. s. 3937, bod 41.

13 – Text, ktorý možno v súvislosti nájsť v článku 28g.

14 – Rozsudok *Direct Cosmetics*, už citovaný v poznámke pod čiarou 12, bod 41.

15 – Rozsudky z 15. júla 2004, *Harbs*, C-321/02, Zb. s. I-7101, bod 27, a z 8. decembra 2005, *Jyske Finans*, C-280/04, Zb. s. I-10683, bod 35.

16 – Možno tiež poznamenať, že ustanovenia článku 24 ods. 1 neboli v pôvodnom návrhu šiestej smernice (Ú. v. ES C 80, 1972, s. 1, článok 25) a že v súvislosti navrhovanej smernici (KOM(2004) 246 v konečnom znení) sa oba súbory ustanovení objavujú v rôznych oddieloch (články 274 a 275 až 285).

17 – Pozri napríklad rozsudok z 8. júna 2000, *Epson Europe*, C-375/98, Zb. s. I-4243, bod 26 a tam citovanú judikatúru.

18 – Stanovisko Hospodárskeho a sociálneho výboru k návrhu smernice Rady meniacej a dopĺňajúcej smernicu 77/388/EHS o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu ohľadom spoločného systému dane z pridanej hodnoty uplatniteľného na malé a stredné podniky (Ú. v. ES C 83, 1987, s. 9), pričom návrh je KOM(86) 444 v konečnom znení (Ú. v. ES C 272, 1986, s. 12).

19 – Už citovaný v poznámke pod čiarou 12; citovaný v bode 40 vyššie.

20 – V bodoch 40 až 42 vyššie.

21 – Rozhodnutie Rady 2001/242/ES z 19. marca 2001 (Ú. v. ES L 88, 2001, s. 14).

22 – Pozri dokument Komisie *Sadzby DPH uplatňované v členských štátoch Európskych spoločenstiev* DOC/1636/2005.

23 – Tvrdenie o relatívnych cenách je vo všeobecnosti podporené údajmi zverejnenými motoristickými organizáciami – pozri napríklad internetovú stránku International Road Transport Union: <http://www.iru.org/Services/fuel/Welcome.E.html>.

24 – Existencia výnimky, na základe ktorej môže Rakúsko vypožítavať DPH z medzinárodnej prepravy osôb uskutočňovanej zahraničnými podnikateľskými subjektmi na základe priemerných hodnôt (pozri bod 51 vyššie), môže byť tiež v tejto veci relevantná.

25 – Pozri napríklad rozsudok z 20. októbra 2005, *Komisija/Spojené kráľovstvo*, C-6/04, Zb. s. I-9017, bod 75 a tam citovanú judikatúru.