Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

z 9. júla 2020 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/CE – Článok 288 prvý odsek bod 4 – Osobitná úprava pre malé podniky – Metóda výpočtu ročného obratu, ktorý slúži ako referencia na uplatnenie osobitnej úpravy pre malé podniky – Pojem ‚doplnková transakcia s nehnuteľnosťami' – Prenájom nehnuteľnosti fyzickou osobou vykonávajúcou viaceré slobodné povolania"

Vo veci C-716/18,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Curtea de Apel Timișoara (Odvolací súd Temešvár, Rumunsko) z 1. novembra 2018 a doručený Súdnemu dvoru 14. novembra 2018, ktorý súvisí s konaním:

CT

proti

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – S**erviciul Inspecție Persoane Fizice**,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – S**erviciul Soluționare Contestații 1**,

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory E. Regan, sudcovia I. Jarukaitis, E. Juhász (spravodajca), M. Ilešič a C. Lycourgos,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– CT, v zastúpení: N. Șvidchi, avocat,

– rumunská vláda, v zastúpení: pôvodne E. Gane, L. Lițu, O.-C. Ichim a C.-R. Canțăr, neskôr E. Gane, L. Lițu a O.-C. Ichim, splnomocnení zástupcovia,

– Európska komisia, v zastúpení: A. Armenia a J. Jokubauskaitė, splnomocnené zástupkyne,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 6. februára 2020,

* Jazyk konania: rumunčina.

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 288 prvého odseku bodu 4 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej smernicou Rady 2009/162/EÚ z 22. decembra 2009 (Ú. v. EÚ L 10, 2010, s. 14) (ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi CT a Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul Inspecție Persoane Fizice (Okresná správa verejných financií Caraș-Severin – oddelenie pre daňovú kontrolu fyzických osôb, ďalej len „AJFP Caraș-Severin“) a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 1 (Regionálne generálne riaditeľstvo verejných financií Temešvár – oddelenie pre vybavovanie sťažností č. 1) vo veci metódy výpočtu ročného obratu CT na účely uplatnenia osobitnej úpravy pre malé podniky stanovenej v smernici o DPH.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 9 smernice o DPH stanovuje:

„1. ‚Zdaniteľná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

‚Ekonomická činnosť‘ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolaní. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.

…“

4 Podľa článku 135 ods. 1 písm. l) a ods. 2 tejto smernice:

„1. Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

…

l) nájom nehnuteľností.

2. Oslobodenie od dane ustanovené v odseku 1 písm. l) sa neuplatní na tieto transakcie:

a) poskytovanie ubytovania tak, ako je vymedzené v právnych predpisoch členských štátov, v hotelovom sektore alebo v sektoroch s podobnou funkciou vrátane poskytovania ubytovania v prázdninových táboroch alebo na miestach upravených na stanovanie;

b) nájom priestorov a miest na parkovanie vozidiel;

c) nájom trvalo inštalovaných zariadení a strojov;

d) nájom bezpečnostných schránok.

Členské štáty môžu stanoviť ďalšie výnimky z rozsahu pôsobnosti oslobodenia od dane ustanoveného v písmene l) odseku 1.“

5 Článok 174 ods. 2 uvedenej smernice stanovuje:

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

a) výšku obratu súvisiaceho s dodaním investičného majetku používaného zdaniteľnou osobou na účely podnikania;

b) výška obratu súvisiaceho s doplnkovými transakciami s nehnuteľnosťami a s doplnkovými finančnými transakciami;

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

6 V hlave XII s názvom „Osobitné úpravy“ smernica o DPH obsahuje kapitolu 1, nazvanú „Osobitná úprava pre malé podniky“. V oddiele 2 tejto kapitoly s názvom „Oslobodenie od dane alebo odstupňované daňové výhody“ sa nachádzajú články 282 až 292 tejto smernice.

7 Podľa článku 282 uvedenej smernice sa oslobodenie od dane a odstupňované daňové výhody ustanovené v tomto oddiele vzťahujú na dodanie tovaru a poskytovanie služieb, ktoré uskutočňujú malé podniky.

8 Článok 287 tejto smernice stanovuje:

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

…

18) Rumunsko, 35 000 [eur];

…“

9 Článok 288 smernice o DPH stanovuje:

„Obrat, ktorý je základom pre uplatňovanie úpravy ustanovenej v tomto oddiele, pozostáva z týchto súm bez [dane z pridanej hodnoty (DPH)]:

1) hodnoty dodaného tovaru a poskytnutých služieb v rozsahu, v akom sú zdanené,

2) hodnoty transakcií oslobodených od dane s možnosťou odpočítania DPH zaplatenej na predchádzajúcom stupni podľa článkov 110 a 111, článku 125 ods. 1 článku 127 alebo článku 128 ods. 1,

3) hodnoty transakcií oslobodených od dane podľa článkov 146 až 149 a článkov 151, 152 a 153,

4) hodnoty transakcií s nehnuteľnosťami, finančných transakcií uvedených v článku 135 ods. 1 písm. b) až g) a poisťovacích služieb, pokiaľ tieto transakcie nemajú charakter doplnkových transakcií.

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

10 Podľa článku 1 vykonávacieho rozhodnutia Rady 2012/181/EÚ z 26. marca 2012, ktorým sa Rumunsku povoľuje zaviesť osobitné opatrenie odchyľujúce sa od článku 287 smernice 2006/112/ES (Ú. v. EÚ L 92, 2012, s. 26), „odchylne od článku 287 bodu 18 smernice [o DPH] sa Rumunsku povoľuje oslobodiť od DPH zdaniteľné osoby s ročným obratom, ktorý nepresahuje ekvivalent sumy 65 000 [eur] v národnej mene pri prepočítacom kurze platnom v deň jeho vstupu do Európskej únie“.

Rumunské právo

11 Článok 127 lege nr. 571 privind Codul fiscal (zákon č. 571 o daňovom zákonníku) z 22. decembra 2003 (*Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 927 z 23. decembra 2003), v znení lege nr. 343 pentru modificarea şi completarea Legii nr. 571 privind Codul fiscal (zákon č. 343, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 571 o Daňovom zákonníku) zo 17. júla 2006 (*Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 662 z 1. augusta 2006) (ďalej len „Daňový zákonník“), nazvaný „Zdaniteľné osoby a ekonomická činnosť“, stanovuje:

„1. Za zdaniteľnú osobu sa považuje každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť podľa odseku 2, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

2. Ekonomická činnosť zahŕňa v súlade s touto hlavou činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolaní alebo činností, ktoré sa za výkon slobodného povolania považujú. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.“

12 Článok 141 tohto zákonníka, nazvaný „Oslobodenie od dane pri transakciách uskutočnených na vnútroštátnom území“, v odseku 2 stanovuje:

„Od DPH sú oslobodené aj tieto transakcie:

....

e) prenájom pozemkov, koncesie, prenájom a lízing nehnuteľností…“

13 Článok 152 ods. 1 uvedeného zákonníka, nazvaný „Osobitný režim oslobodenia malých podnikov od dane“, znie:

„Zdaniteľná osoba usadená v Rumunsku v súlade s článkom 125a ods. 2 písm. a), ktorej ročný dosiahnutý alebo priznaný obrat nepresahuje ekvivalent sumy 65 000 eur v [rumunských lei (RON)] podľa výmenného kurzu oznámeného Banca Naţională a României [Národná banka Rumunska] ku dňu pristúpenia a zaokrúhleného na najbližší tisíc, teda 220 000 RON, môže uplatniť oslobodenie od dane… pre transakcie stanovené v článku 126 ods. 1, s výnimkou dodávok nových dopravných prostriedkov v rámci Spoločenstva, ktoré sú oslobodené od dane podľa článku 143 ods. 2 písm. b).“

14 Článok 152 ods. 2 toho istého zákonníka stanovuje plnenia, ktorých celková hodnota bez dane slúži ako referenčná hodnota na účely uplatnenia osobitnej úpravy pre malé podniky, a stanovuje podmienku, podľa ktorej tieto plnenia nemôžu byť doplnkové k hlavnej činnosti zdaniteľnej osoby.

15 Článok 153 Daňového zákonníka s názvom „Registrácia na účely DPH“ stanovuje:

„1. Zdaniteľná osoba, ktorej ekonomická činnosť je vykonávaná v Rumunsku a ktorá vykonáva alebo zamýšľa vykonávať ekonomickú činnosť zahŕňajúcu zdaniteľné transakcie a/alebo transakcie oslobodené od DPH s právom na odpočítanie dane, musí požiadať príslušný daňový orgán… o registráciu na účely DPH:…

b) ak v priebehu kalendárneho roka dosiahne alebo presiahne prahovú hodnotu pre oslobodenie od dane podľa článku 152 ods. 1 do desiatich dní od konca mesiaca, v ktorom sa dosiahla alebo presiahla táto prahová hodnota;

…“

16 Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (vykonávacie pravidlá k zákonu č. 571/2003 o Daňovom zákonníku), schválené hotărâre nr. 44 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (nariadenie rumunskej vlády č. 44 o schválení vykonávacích pravidiel k Daňovému zákonníku č. 571/2003), z 22. januára 2004 (*Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 112 zo 6. februára 2004), v znení hotărâre nr. 670 pentru modificarea şi completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 (rozhodnutie vlády č. 670, ktorým sa menia a dopĺňajú vykonávacie pravidlá k zákonu č. 571/2003 o Daňovom zákonníku schválené rozhodnutím vlády č. 44/2004) zo 4. júla 2012 (*Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 481 z 13. júla 2012) v bode 47 ods. 3 stanovovali:

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

a) výkon tejto transakcie vyžaduje obmedzené technické zdroje, pokiaľ ide o vybavenie a využitie personálu;

b) transakcia priamo nesúvisí s hlavnou činnosťou zdaniteľnej osoby a

c) suma nákupov uskutočnených na účely transakcie a suma odpočítateľnej dane vzťahujúcej sa na transakciu sú bezvýznamné.“

17 Tieto vykonávacie pravidlá vo svojom bode 61 ods. 1, pokiaľ ide o článok 152 Daňového zákonníka, stanovovali:

„V zmysle článku 152 ods. 2 Daňového zákonníka má plnenie vo vzťahu k hlavnej činnosti zdaniteľnej osoby doplnkovú povahu, ak sú kumulatívne splnené podmienky stanovené v bode 47 ods. 3“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

18 Žalobca vo veci samej, univerzitný pedagóg, vykonáva viaceré nezávislé povolania, a to povolanie účtovného znalca, daňového poradcu, správcu konkurznej podstaty a okrem toho poberá príjmy ako autor článkov a diel. V roku 2008 mu bolo ako fyzickej osobe pridelené daňové identifikačné číslo pre „účtovnícke činnosti“, ktoré zahŕňali výkon činnosti účtovného znalca a daňového poradcu.

19 Žalobca vo veci samej, ktorý ako miesto výkonu väčšiny svojich činností uviedol svoju osobnú adresu, vyhlásil, že vykonáva svoje povolanie správcu konkurznej podstaty na adrese nehnuteľnosti, ktorej je spoluvlastníkom s inou osobou a ktorá je čiastočne prenajatá obchodnej spoločnosti, ktorej je spoločníkom a konateľom. Táto spoločnosť, ktorá je zaregistrovaná pre DPH, má svoje sídlo v tejto

budove, kde vykonáva najmä obchodné poradenstvo a poradenstvo v oblasti riadenia, účtovníctva a finančného auditu, ako aj poradenstvo v daňovej oblasti. Hlavným deklarovaným predmetom činnosti uvedenej spoločnosti je: „Obchodné poradenstvo a poradenstvo v oblasti riadenia“.

20 V roku 2016 bola u žalobcu vo veci samej vykonaná daňová kontrola DPH týkajúcu sa jeho ekonomickej činnosti ako fyzickej osoby, po ktorej skončení AJFP Caraș-Severin konštatoval, že jeho obrat bol v roku 2012 vyšší ako 220 000 RON (okolo 65 000 eur), čo v tom čase predstavovalo referenčnú hranicu na uplatnenie osobitnej úpravy pre malé podniky v Rumunsku. Daňovým výmerom preto tento daňový orgán vyrubil žalobcovi vo veci samej sumu, ktorú mal žalobca zaplatiť odo dňa, keď sa mal zaregistrovať na účely DPH, teda od 1. septembra 2012.

21 Na účely určenia, či ročný obrat žalobcu vo veci samej v roku 2012 prekročil túto referenčnú hranicu, AJFP Caraș-Severin zohľadnil príjmy, ktoré žalobca dosiahol nielen z výkonu svojich jednotlivých slobodných povolaní a z jeho autorských práv, ale aj z prenájmu uvedenej nehnuteľnosti. Výpočet vykonaný týmto orgánom nezahŕňal mzdové príjmy, ktoré CT poberal ako univerzitný pedagóg, ani príjmy pochádzajúce z jeho činnosti advokáta, keďže tieto posledné uvedené príjmy už podliehali DPH v rámci združenia advokátov, ktorého bol členom.

22 Konkrétne AJFP Caraș-Severin potom, ako konštatoval, že v roku 2012 všetky príjmy žalobcu vo veci samej relevantné na účely uplatnenia osobitnej úpravy pre malé podniky pochádzali vo výške 69 % z činnosti správcu konkurznej podstaty, 17 % z prenájmu nehnuteľnosti, ktorej je spoluvlastníkom, a 14 % z činnosti účtovného znalca a daňového poradcu, dospel k záveru, že hlavnou činnosťou dotknutej osoby bola v tomto roku činnosť správcu konkurznej podstaty. Tento orgán spresnil, že prenájom nehnuteľnosti nemožno kvalifikovať ako „doplnkovú transakciu“ vo vzťahu k tejto hlavnej činnosti v zmysle článku 152 ods. 2 Daňového zákonníka, takže príjmy z tejto činnosti nemôžu byť vylúčené z výpočtu obratu, ktorý slúži ako referencia na určenie uplatnenia osobitnej úpravy pre malé podniky.

23 Žalobca vo veci samej podal sťažnosť proti daňovému výmeru a protokolu z daňovej kontroly AJFP Caraș-Severin. Rozhodnutím z 22. augusta 2017 Regionálne generálne riaditeľstvo verejných financií Temešvár – oddelenie pre vybavovanie sťažností č. 1 túto sťažnosť zamietlo.

24 Žalobca vo veci samej podal proti tomuto rozhodnutiu správnu žalobu. Rozsudkom z 26. marca 2018 Tribunalul Timiș (Krajský súd Temeš, Rumunsko) túto správnu žalobu zamietol.

25 Žalobca vo veci samej preto podal žalobu na vnútroštátny súd, v ktorej tvrdí, že prenájom nehnuteľnosti, ktorej je spoluvlastníkom, predstavuje doplnkovú transakciu v zmysle článku 152 ods. 2 Daňového zákonníka a že príjmy z toho vyplývajúce nemajú byť zahrnuté do výpočtu obratu na účely uplatnenia osobitnej úpravy pre malé podniky. Keďže Curtea de Apel Timiãoara (Odvolací súd Temešvár, Rumunsko) sa domnieval, že riešenie sporu, ktorý prejednáva, vyžaduje výklad ustanovení smernice o DPH, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Ukladajú ustanovenia článku 288 [prvého odseku] bodu 4 smernice o DPH za takých okolností, akými sú okolnosti sporu vo veci samej, keď fyzická osoba vykonáva ekonomickú činnosť na základe výkonu viacerých slobodných povolaní a nájmu nehnuteľnosti, a takýmto spôsobom dlhodobo dosahuje príjmy, povinnosť vymedziť určité povolanie ako hlavnú činnosť na účely overenia, či sa nájom môže kvalifikovať ako doplnková transakcia vo vzťahu k hlavnej činnosti, a v prípade kladnej odpovede, na základe akých kritérií môže byť vymedzená táto hlavná činnosť, alebo sa [tieto ustanovenia] majú vykladať v tom zmysle, že všetky profesijné činnosti, prostredníctvom ktorých táto fyzická osoba vykonáva ekonomickú činnosť, predstavujú ‚hlavnú činnosť‘?

2. Ak nehnuteľnosť, ktorú fyzická osoba prenajíma tretej osobe, nie je určená a používaná na výkon zvyšnej časti ekonomickej činnosti tejto osoby, v dôsledku čoho nie je možné stanoviť vzťah medzi prenajatou nehnuteľnosťou a výkonom rôznych profesijných činností uvedenej osoby, umožňujú ustanovenia článku 288 [prvého odseku] bodu 4 smernice o DPH definovať nájom ako ‚doplnkovú transakciu' s následkom, že sa nájom vylúči z výpočtu obratu, ktorý slúži ako referenčná hodnota na uplatnenie osobitného režimu oslobodenia od dane pre malé podniky?

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

O prejudiciálnych otázkach

26 Svojimi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 288 prvý odsek bod 4 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že v prípade zdaniteľnej osoby, ktorá je fyzickou osobou a ktorej ekonomická činnosť spočíva vo výkone viacerých slobodných povolaní, ako aj v prenájme nehnuteľnosti, takýto prenájom predstavuje „doplnkovú transakciu" v zmysle tohto ustanovenia na účely uplatnenia osobitnej úpravy pre malé podniky.

27 Na úvod treba po prvé uviesť, že ako výnimka zo spoločného systému smernice o DPH sa osobitná úprava pre malé podniky zavedená článkami 281 až 294 tejto smernice má vykladať reštriktívne a uplatňuje sa len v rozsahu nevyhnutnom na dosiahnutie jej cieľa (pozri v tomto zmysle rozsudok z 2. mája 2019, Jarmuškienė, C-265/18, EU:C:2019:348, bod 27 a citovanú judikatúru).

28 Po druhé, pokiaľ ide o prenájom nehnuteľností, Súdny dvor už rozhodol, že ide o ekonomickú činnosť patriacu do pôsobnosti smernice o DPH, keďže prenájom sa uskutočňuje na účely získania príjmu na pokračujúcom základe v súlade s článkom 9 ods. 1 druhým pododsekom tejto smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. januára 2000, Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, bod 19 a citovanú judikatúru).

29 Po tretie, ako uviedla generálna advokátka v bodoch 30 a 31 svojich návrhov, prenájom nehnuteľnosti môže predstavovať „transakciu s nehnuteľnosťami" v zmysle článku 288 prvého odseku bodu 4 smernice o DPH len vtedy, ak ide o transakciu oslobodenú od dane, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu s ohľadom na článok 135 ods. 1 písm. l) a článok 135 ods. 2 posledný pododsek tejto smernice.

30 Na základe týchto úvodných poznámok treba uviesť, že vzhľadom na to, že článok 288 prvý odsek bod 4 smernice o DPH neobsahuje nijaký odkaz na vnútroštátne právo členských štátov, pojem „doplnková transakcia" v zmysle tohto ustanovenia predstavuje autonómny pojem práva Únie, ktorý treba vykladať jednotne na území Únie nezávisle od kvalifikácií používaných v členských štátoch, pričom sa zohľadní nielen znenie predmetného ustanovenia, ale aj kontext, v ktorom sa uvedené ustanovenie nachádza, ako aj cieľ, ktorý toto ustanovenie sleduje [pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. februára 2020, Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid (Nástup námorníkov do služby v prístave Rotterdam), C-341/18, EU:C:2020:76, bod 40 a citovanú judikatúru].

31 Pokiaľ ide o znenie článku 288 prvého odseku bodu 4 smernice o DPH, treba uviesť, že nespresňuje, čo treba rozumieť pod pojmom „doplnková transakcia", ktorý navyše nie je definovaný v žiadnom z ďalších ustanovení tejto smernice.

32 Pokiaľ ide o kontext článku 288 prvého odseku bodu 4 smernice o DPH, treba spomenúť článok 174 ods. 2 písm. b) tejto smernice nachádzajúci sa v kapitole 2 s názvom „Pomerné odpočítanie dane“ hlavy X s názvom „Odpočítanie dane“ uvedenej smernice, v ktorom sa uvádza, že do výpočtu odpočítateľnej časti sa nezahŕňa výška obratu súvisiaceho s „doplnkovými transakciami s nehnuteľnosťami a s doplnkovými finančnými transakciami“.

33 Toto posledné uvedené ustanovenie v podstate zodpovedá článku 19 ods. 2 šiestej smernice Rady 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 (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), ktorým normotvorca Únie zamýšľal vylúčiť z výpočtu sumy obrat týkajúci sa predaja tovarov, ak tento predaj má vo vzťahu k bežnej činnosti predmetnej zdaniteľnej osoby neobvyklú povahu (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. marca 2008, Nordania Finans a BG Factoring, C-98/07, EU:C:2008:144, bod 24).

34 Konkrétne na účely výkladu pojmu „doplnková transakcia“ v zmysle tohto ustanovenia Súdny dvor odkázal na dôvodovú správu pripojenú k návrhu šiestej smernice Rady o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, ktorú Komisia predložila Rade Európskych spoločenstiev 29. júna 1973 [KOM (73) 950 v konečnom znení] (*Vestník Európskych spoločenstiev*, príloha 11/73, s. 20) (ďalej len „návrh šiestej smernice“). Podľa tejto dôvodovej správy „položky uvedené v [článku 19 ods. 2 tohto návrhu] musia byť vylúčené z výpočtu odpočítateľnej čiastky, aby sa zabránilo tomu, že by mohli skresliť jej skutočný význam, keďže tieto položky neodrážajú podnikateľskú činnosť zdaniteľnej osoby“. Podľa uvedenej dôvodovej správy „ide o prípady predaja investičného majetku a transakcie s nehnuteľnosťami alebo finančné transakcie, ktoré majú len doplnkovú povahu, teda sú druhotné alebo okrajové vo vzťahu k celkovému obratu podniku“. Táto istá dôvodová správa spresňuje, že „tieto transakcie sú okrem toho vylúčené len vtedy, ak nepatria do obvyklej podnikateľskej činnosti zdaniteľnej osoby“ (rozsudok z 29. októbra 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, bod 30).

35 Treba poznamenať, že článok 288 prvý odsek bod 4 smernice o DPH reaguje na rovnaké úvahy. Toto ustanovenie totiž zodpovedá článku 25 ods. 2 návrhu šiestej smernice, ktorý sa stal článkom 24 ods. 4 šiestej smernice 77/388. V súlade s dôvodovou správou pripojenou k návrhu šiestej smernice „uvedené ustanovenie stanovuje spôsob výpočtu obratu, ktorý slúži ako referencia na uplatnenie oslobodenia a zníženia“. Podľa tejto dôvodovej správy „vylučuje viac alebo menej príležitostné transakcie, ktoré môžu z jedného roka na druhý narušiť objem obratu“ a „vylučuje tiež transakcie, ktoré rovnako ako postúpenie pohľadávok nevyjadrujú skutočnú veľkosť podniku“.

36 Treba uviesť, že existujú jazykové verzie smernice o DPH, najmä bulharská, nemecká, anglická, chorvátska, holandská a slovinská jazyková verzia, ktoré nepoužívajú rovnaký pojem „doplnkové transakcie“ v článku 174 ods. 2 a v článku 288 prvom odseku bode 4 tejto smernice.

37 Vzhľadom na úvahy uvedené v bodoch 34 a 35 tohto rozsudku však treba dospieť k záveru, že pojmy uvedené v týchto ustanoveniach, hoci sa používajú v odlišných kontextoch, majú rovnaký predmet.

38 Pojem „doplnkové transakcie“ označuje určité transakcie, ktoré nepatria do obvyklej podnikateľskej činnosti zdaniteľnej osoby.

39 V kontexte predmetnej osobitnej úpravy kvalifikácia transakcie ako „doplnková transakcia“ zdaniteľnej osoby nevyžaduje, aby bol určitý prvok ekonomickej činnosti tejto zdaniteľnej osoby identifikovaný ako hlavný, a nevyžaduje ani jej priradenie k akejkoľvek inej ekonomickej činnosti uvedenej zdaniteľnej osoby. Tento výraz treba považovať za samostatný pojem.

40 Takýto výklad článku 288 prvého odseku bodu 4 smernice o DPH potvrdzuje cieľ, ktorý sleduje osobitná úprava pre malé podniky. V tejto súvislosti Súdny dvor uviedol, že tento režim stanovuje administratívne zjednodušenia zamerané na posilnenie vytvárania, činnosti a konkurencieschopnosti malých podnikov a zachovanie primeraného vzťahu medzi administratívnou záťažou spojenou s daňovou kontrolou a nízkymi daňovými príjmami, ktoré možno očakávať. Cieľom tejto úpravy je teda oslobodiť malé podniky a daňové správy od takejto záťaže (rozsudky z 26. októbra 2010, Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, bod 63 a 68, a z 2. mája 2019, Jarmuškienė, C-265/18, EU:C:2019:348, bod 37).

41 Z toho vyplýva, že na zabezpečenie dosiahnutia cieľa sledovaného osobitnou úpravou pre malé podniky netreba ukladať takéto administratívne zaťaženie z dôvodu transakcií, ktoré nepatria do obvyklej podnikateľskej činnosti zdaniteľnej osoby.

42 Treba pripomenúť, že vzhľadom na ustanovenia, ktoré sa teraz nachádzajú v článku 174 ods. 2 smernice o DPH, Súdny dvor rozhodol, že ekonomickú činnosť nemožno považovať za „doplnkovú“ najmä vtedy, ak predstavuje priame, trvalé a nevyhnutné pokračovanie obvyklej zdaniteľnej činnosti dotknutého podniku (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. októbra 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, bod 31).

43 V iných situáciách, než je situácia uvedená v predchádzajúcom bode, je rozhodujúcou okolnosť, či transakcia s nehnuteľnosťami bola alebo nebola uskutočnená v rámci obvyklej podnikateľskej činnosti zdaniteľnej osoby, čo je okolnosť, ktorú musia preskúmať daňové orgány a prípadne vnútroštátne súdy.

44 Vnútroštátne daňové orgány a súdy tak musia zohľadniť dôkazy, ktoré im boli predložené, najmä povahu dotknutej nehnuteľnosti, pôvod financovania nadobudnutia tejto nehnuteľnosti a jej užívanie.

45 Pokiaľ ide o situáciu vo veci samej, z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, ako pripomenula generálna advokátka v bodoch 51 a 52 svojich návrhov, že na jednej strane miesto výkonu činnosti správcu konkurznej podstaty vykonávanej žalobcom vo veci samej sa nachádza na adrese prenajatej nehnuteľnosti, ktorej je spoluvlastníkom. Na druhej strane táto nehnuteľnosť, v ktorej sa nachádzajú kancelárske priestory, žalobca vo veci samej prenajal právnickej osobe, ktorej je spoločníkom a konateľom. Navyše táto právnická osoba má svoje sídlo v uvedenej budove a vykonáva činnosti rovnakej povahy ako žalobca vo veci samej. Vnútroštátnemu súdu prináleží posúdiť, či tieto okolnosti preukazujú, že predmetný prenájom je súčasťou obvyklej podnikateľskej činnosti zdaniteľnej osoby.

46 Zo všetkých vyššie uvedených úvah vyplýva, že na položené otázky treba odpovedať tak, že článok 288 prvý odsek bod 4 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že v prípade zdaniteľnej osoby, ktorá je fyzickou osobou a ktorej ekonomická činnosť spočíva vo výkone viacerých slobodných povolaní, ako aj v prenájme nehnuteľnosti, takýto prenájom nepredstavuje „doplnkovú transakciu“ v zmysle tohto ustanovenia, ak sa táto transakcia uskutočňuje v rámci obvyklej podnikateľskej činnosti zdaniteľnej osoby.

O trovách

47 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (piata komora) rozhodol takto:

Článok 288 prvý odsek bod 4 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady 2009/162/EÚ z 22. decembra 2009, sa má vykladať v tom zmysle, že v prípade zdaniteľnej osoby, ktorá je fyzickou osobou a ktorej ekonomická činnosť spočíva vo výkone viacerých slobodných povolaní, ako aj v prenájme nehnuteľnosti, takýto prenájom nepredstavuje „doplnkovú transakciu“ v zmysle tohto ustanovenia, ak sa táto transakcia uskutočňuje v rámci obvyklej podnikateľskej činnosti zdaniteľnej osoby.

Podpisy