ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 28. septembra 2006 *

Vo veci C-128/05,

ktorej predmetom je žaloba o nesplnenie povinnosti podľa článku 226 ES, podaná 18. marca 2005,

Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: D. Triantafyllou, splnomocnený zástupca, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalobkyňa,

proti

Rakúskej republike, v zastúpení: pôvodne H. Dossi, neskôr M. Fruhmann, splnomocnení zástupcovia, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalovanej,

* Jazyk konania: nemčina.

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory A. Rosas, sudcovia J.-P. Puissochet, A. Borg Barthet (spravodajca), U. Lõhmus a A. Ó Caoimh,

generálna advokátka: E. Sharpston,
tajomník: R. Grass,

so zreteľom na písomnú časť konania,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 27. apríla 2006,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Svojou žalobou Komisia Európskych spoločenstiev navrhuje, aby Súdny dvor určil, že Rakúska republika si 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 čistú hodnotu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH"), pokiaľ ich ročný obrat dosiahnutý v Rakúsku nepresahuje 22 000 eur, pričom v tomto prípade vychádza z toho, že výška splatnej DPH sa rovná výške odpočítateľnej DPH, a uplatnenie zjednodušeného postupu podmieňuje tým, že uvedená daň sa nevykazuje na faktúrach alebo na iných dokumentoch, ktoré slúžia

ako faktúry, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článkov 2, 6, 9 ods. 2 písm. b), článkov 17, 18 a 22 ods. 3 až 5 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, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica").

Právny rámec

Šiesta smernica

2 Podľa článku 2 bodu 1 šiestej smernice akékoľvek poskytovanie služieb za úhradu na území členského štátu podlieha DPH.

3 Podľa článku 6 ods. 1 prvého pododseku uvedenej smernice „pojem ‚poskytovanie služieb' predstavuje každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru v zmysle článku 5".

4 Článok 9 ods. 2 písm. b) tej stej smernice stanovuje, že „miestom, kde sa poskytujú prepravné služby, je miesto realizácie prepravy, s ohľadom na prekonávané vzdialenosti".

5 Články 17 a 18 šiestej smernice stanovujú pravidlá na vznik, rozsah a podmienky upravujúce výkon práva na odpočítanie dane, ktorý je základom systému DPH.

6 Článok 18 ods. 1 písm. a) najmä stanovuje, že na uplatnenie práva na zníženie dane [práva na odpočítanie dane — *neoficiálny preklad*] daňovník [platiteľ dane — *neoficiálny preklad*] „pri odpočte dane podľa článku 17 (2) a) musí mať faktúru vystavenú podľa článku 22 (3)". Podľa odseku 2 prvého pododseku toho istého článku „daňovník [platiteľ dane — *neoficiálny preklad*] realizuje odpočítanie dane tak, že odpočíta z celkovej sumy dane z pridanej hodnoty splatnej v danom období, čiastku dane, na ktorú sa v tomto období vzťahuje nárok na odpočítanie dane, a ktoré sa môže uplatniť na základe ustanovení odseku 1".

7 Článok 22 šiestej smernice v odsekoch 3, 4 a 5 upravuje podmienky vystavenia faktúr, postupy pri pravidelnom predkladaní daňových priznaní a povinnosť platiteľov dane zaplatiť čistú hodnotu splatnej DPH pri každom predložení daňového priznania.

8 Článok 24 uvedenej smernice nazvaný „Osobitné úpravy pre malé podnikanie" v odseku 1 stanovuje:

„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".

9 Okrem toho, uvedený článok 24 v odsekoch 2 až 7 dovoľuje členským štátom zachovať alebo zaviesť oslobodenia od dane alebo degresívne daňové úľavy na DPH pre platiteľov dane, ktorých ročný obrat je nižší ako 5 000 eur.

Vnútroštátna právna úprava

10 Nariadenie spolkového ministra financií o stanovení priemerných sadzieb na účely výpočtu odpočítateľných čiastok dane zahraničných podnikov vykonávajúcich medzinárodnú prepravu osôb (BGBl. II 166/2002, ďalej len „nariadenie ministra financií") stanovuje:

„Na základe § 14 ods. 1 bodu 2 Umsatzsteuergesetz [zákon o dani z obratu] 1994, BGBl. 663/1994, v znení spolkového zákona BGBl. I, 56/2002, sa stanovuje:

§ 1. Podnikatelia, ktorí nemajú v tuzemsku bydlisko (sídlo) ani obvyklý pobyt alebo prevádzku, a ktorých obraty podľa § 1 ods. 1 bodov 1 a 2 v zdaňovacom období nepresiahnu sumu 22 000 eur, môžu, pokiaľ ide o obraty dosiahnuté medzinárodnou príležitostnou prepravou osôb vykonávanou motorovými vozidlami a prívesmi nezaregistrovanými v Rakúsku, vypočítať sumy dane na vstupe odpočítateľné podľa § 12 zákona o dani z obratu 1994 ako priemernú 10 %-nú sadzbu z obratu dosiahnutého uvedenou činnosťou (§ 1 ods. 1 body 1 a 2 zákona o dani z obratu 1994), ak pre žiadne z uvedených plnení poskytnutých v rámci medzinárodnej prepravy osôb nevystavia faktúry v zmysle § 11 zákona o dani z obratu 1994.

§ 2. Priemerná sadzba sa použije pri platení všetkých daní na vstupe, ktoré súvisia s plneniami z medzinárodnej prepravy osôb uvedenými v § 1.

§ 3. Ak sa odpočítateľná daň na vstupe vypočíta podľa § 1, podnikateľ je oslobodený od povinnosti viesť účtovníctvo podľa § 18 ods. 2 bodov 5 a 6 zákona o dani z obratu.

§ 4. Toto nariadenie sa uplatňuje na plnenia a situácie, ktoré nastanú po 31. marci 2002."

Konanie pred podaním žaloby

11 Listami z 13. marca 2000 a zo 17. októbra 2003 Komisia adresovala Rakúskej republike výzvu a dodatočnú výzvu, v ktorej ju požiadala, aby jej oznámila svoje pripomienky v lehote dvoch mesiacov od druhého listu.

12 Po tom, čo sa Komisia oboznámila s odpoveďou Rakúskej republiky na uvedenú výzvu, vydala 9. júla 2004 odôvodnené stanovisko, ktorým vyzvala tento členský štát, aby prijal opatrenia nevyhnutné na dosiahnutie súladu s týmto stanoviskom v lehote dvoch mesiacov od jeho doručenia. Rakúske úrady odpovedali na uvedené odôvodnené stanovisko listom zo 6. septembra 2004.

13 Keďže Komisia túto odpoveď nepovažovala za uspokojivú, rozhodla sa podať predmetnú žalobu.

O žalobe

O rozsahu sporu

14 Komisia Rakúskej republike vytýka, že nariadením ministra financií porušila články 2, 6, článok 9 ods. 2 písm. b), články 17, 18 a článok 22 ods. 3 až 5 šiestej smernice. Uvedený členský štát opiera celú svoju obranu o ustanovenia článku 24 ods. 1 tejto smernice.

15 Ako zdôraznila generálna advokátka v bodoch 24 až 26 svojich návrhov, nie všetky ustanovenia, na ktoré sa odvoláva Komisia, sú relevantné v rámci žaloby, ktorú podala. Články 2, 6, článok 9 ods. 2 písm. b) a článok 17 šiestej smernice totiž stanovujú zásady, v súlade s ktorými sa majú uplatňovať procesné podmienky uvedené v článkoch 18 a 22 tejto smernice. V písomných podaniach Komisie však nie je uvedené, v čom nariadenie ministra financií malo porušovať zásady, podľa ktorých poskytovanie služieb podlieha DPH (článok 2 uvedenej smernice); preprava osôb je poskytovaním služieb (článok 6); miesto, kde sa vykonáva medzinárodná preprava osôb je stanovené s ohľadom na prekonávané vzdialenosti v každom členskom štáte [článok 9 ods. 2 písm. b)], a platiteľ dane má nárok na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe od dane, ktorú má zaplatiť na výstupe, prípadne nárok na vrátenie dane zaplatenej na vstupe (článok 17). Režim zavedený vyššie spomenutým nariadením naopak predpokladá uplatnenie všetkých týchto zásad. Mohol by však byť v rozpore s ustanoveniami článkov 18 a 22 šiestej smernice týkajúcimi sa fakturácie DPH, súvisiaceho účtovníctva a predkladania daňových priznaní.

16 Ak by preto dôvody uvádzané Rakúskou republikou na jej obranu, ktoré sú založené výlučne na uplatniteľnosti článku 24 ods. 1 šiestej smernice na uvedený režim, mali byť zamietnuté, bolo by možné konštatovať iba porušenie článku 18 ods. 1 písm. a) a článku 18 odseku 2, ako aj článku 22 ods. 3 až 5 šiestej smernice.

17 Úvahy Komisie sa opierajú o tri hlavné dôvody, ktoré majú preukázať, že odchylný režim zavedený nariadením ministra financií nemôže podliehať článku 24 ods. 1 šiestej smernice. Tento režim sa jednak uplatňuje na podniky, ktoré v Rakúsku dosahujú ročný obrat nepresahujúci 22 000 eur, čo nezodpovedá pojmu „malé podniky" uvedenému v tomto ustanovení. Rakúska republika ďalej nepreukázala, že tento režim nevedie k zníženiu dane. Napokon uvedené ustanovenie dovoľovalo členským štátom vykonať zjednodušenia, no nedovolilo im, aby dotknutým podnikom priznali úplné oslobodenie od dane.

18 Rakúska republika tieto výhrady odmieta a tvrdí, že osobitný režim stanovený pre podnikateľov vykonávajúcich medzinárodnú prepravu osôb, ktorí v Rakúsku nie sú usadení a ktorých obrat dosiahnutý v tejto krajine nepresahuje 22 000 eur, spadá pod článok 24 ods. 1 šiestej smernice.

19 Na účely posúdenia dôvodnosti žaloby je preto potrebné skúmať, či v zmysle článku 24 ods. 1 šiestej smernice možno režim zavedený nariadením ministra financií považovať za zavedenie „zjednodušených postupov zdanenia a vyberania daní", či sa tento režim prejavuje ako zníženie dane, a či sa uplatňuje iba na „malé podniky".

V tejto súvislosti pre neuplatniteľnosť uvedeného ustanovenia postačuje, ak tento režim nespĺňa jedno z týchto kritérií.

O zjednodušených postupoch zdanenia a vyberania dane

Argumentácia účastníkov konania

20 Komisia uvádza, že režim zavedený nariadením ministra financií zbavuje dotknuté podniky povinnosti vystavovať faktúry, účtovať DPH a v dôsledku toho tiež povinnosti oznamovať a platiť DPH. Vzhľadom na to, že sadzba uloženej dane použiteľná na prepravu osôb je 10 % a že odpočítanie tejto percentuálnej sadzby v rovnakej výške je dovolené, Komisia z toho vyvodzuje, že daňový dlh zaniká. Tento režim taktiež nepredstavuje zjednodušené postupy zdanenia a vyberania DPH, ale predstavuje oslobodenie od dane, ktoré prekračuje rámec toho, čo povoľuje článok 24 ods. 1 šiestej smernice.

21 Pokiaľ ide o dôvod, podľa ktorého výnimka zavedená uvedeným režimom je formálnym aspektom neprimeraného zjednodušenia, ktorý predstavuje oslobodenie od dane, Rakúska republika namieta, že článok 24 ods. 1 šiestej smernice v tomto smere nestanovuje žiadne obmedzenie. Okrem toho uvádza, že toto ustanovenie priznáva širokú diskrečnú právomoc, pokiaľ ide o zavedenie paušálnych sadzieb alebo iných zjednodušených postupov zdanenia a vyberania DPH pre malé podniky, ako to v tejto súvislosti vyplýva z rozsudku z 12. júla 1988, Direct Cosmetics a Laughtons Photographs (138/86 a 139/86, Zb. s. 3937, bod 41).

Posúdenie Súdnym dvorom

22 Na úvod je potrebné zdôrazniť, že článok 24 ods. 1 šiestej smernice priznáva členským štátom právo uplatniť na malé podniky osobitný režim, ktorý predstavuje výnimku zo všeobecného režimu zavedeného touto smernicou (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. októbra 1998, Madgett a Baldwin, C-308/96 a C-94/97, Zb. s. I-6229, bod 34). Tak ako iné osobitné režimy stanovené najmä v článkoch 25 a 26 tejto smernice, aj režim stanovený v uvedenom článku 24 smie byť uplatnený iba v miere nevyhnutnej na dosiahnutie jeho cieľa (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. decembra 2005, Jyske Finans, C-280/04, Zb. s. I-10683, bod 35). Okrem toho sa podľa ustálenej judikatúry má výnimka alebo odchýlka od všeobecného pravidla vykladať reštriktívne (rozsudky z 18. januára 2001, Komisia/Španielsko, C-83/99, Zb. s. I-445, bod 19, a z 15. júla 2004, Herbs, C-321/02, Zb. s. I-7101, bod 27).

23 Okrem toho, napriek odlišnému názoru Komisie, z už citovaného rozsudku Direct Cosmetics a Laughtons Photographs nemožno vyvodiť, že členské štáty disponujú širokou diskrečnou právomocou pri výbere zjednodušených postupov zdanenia, ktoré sa rozhodnú zaviesť v oblasti DPH. Z bodu 41 uvedeného rozsudku totiž vyplýva, že Súdny dvor v tomto rozsudku skúmal iba rozsah diskrečnej právomoci, ktorou disponuje členský štát v okamihu, keď sa rozhoduje prijať alebo neprijať zjednodušené opatrenia v zmysle článku 24 ods. 1 šiestej smernice.

24 Režim zavedený nariadením ministra financií oslobodzuje podnikateľov vykonávajúcich medzinárodnú prepravu osôb, ktorí spĺňajú určité kritériá, od povinnosti viesť účtovníctvo o DPH. Na základe oslobodenia od povinnosti vystavovať faktúry uvádzajúce DPH môžu títo podnikatelia na obrat dosiahnutý v Rakúsku uplatniť

priemernú sadzbu rovnajúcu sa odpočítateľnej sadzbe dane, avšak v tomto prípade v rámci vrátenia dane sa už nemôžu uplatniť iné odpočítateľné položky. Takéto oslobodenie sa prejavuje tým, že DPH sa nepriznáva, a ani neplatí, čo Rakúska republika napokon ani nespochybňuje.

25 Pritom článok 24 ods. 1 šiestej smernice stanovuje, že členské štáty môžu „aplikovať zjednodušené postupy zdanenia a vyberania daní ako napr. systém paušálnych sadzieb". Zo znenia tohto ustanovenia nevyplýva, že by členské štáty mohli malé podniky úplne oslobodiť od ich povinnosti platiť DPH, keďže postupy zdaňovania je možné iba zjednodušiť bez možnosti úplného zrušenia povinnosti dotknutých podnikov platiť DPH. V prípade oslobodenia od dane stanoveného nariadením ministra financií nie je DPH vôbec vyberaná, takže tu už nejde o otázku „postupov vyberania", hoci veľmi zjednodušených, na ktoré uvedené ustanovenie výslovne odkazuje. Navyše „režimy paušálnych sadzieb", ktoré sú spomenuté ako príklad zjednodušených postupov zdaňovania, sú znázornením toho, že v rámci režimu zavedeného uvedeným ustanovením majú podniky skutočnú povinnosť platiť DPH. Pojem „zjednodušené postupy" teda nezahrňuje úplnú neexistenciu zdaňovania a vyberania tejto dane.

26 Tento výklad potvrdzuje článok 24 ods. 2 až 5 šiestej smernice ustanoveniami, ktoré sa výslovne zmieňujú o možnosti členských štátov uplatniť „oslobodenie od dane", kým v odseku 1 tohto článku uvedený výraz nie je použitý. Nepoužitie tohto výrazu napovedá, že oslobodenia od dane nepatria do okruhu zjednodušených spôsobov, ktoré môžu členské štáty uplatniť podľa uvedeného odseku 1.

27 Z predložených pripomienok vyplýva, že režim zavedený nariadením ministra financií prekračuje právomoci, ktoré sú podľa článku 24 ods. 1 šiestej smernice priznané členským štátom, keďže nezavádza „zjednodušené postupy zdanenia a vyberania dane", ale oslobodzuje dotknuté podniky od povinnosti priznať a zaplatiť DPH. Za týchto okolností nie je potrebné skúmať dôvodnosť ďalších argumentov, ktorými Komisia chcela preukázať, že na rozdiel od tvrdení Rakúskej republiky uvedený režim nie je možné odôvodniť uvedeným ustanovením.

28 Preto je potrebné vychádzať z toho, že uvedený režim je v rozpore s ustanoveniami šiestej smernice.

29 V dôsledku uvedeného je potrebné konštatovať, že Rakúska republika si 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 čistú hodnotu DPH, 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 odpočítateľnej DPH, a uplatnenie zjednodušenej právnej úpravy podmieňuje tým, že uvedená daň sa nevykazuje na faktúrach alebo na iných dokumentoch, ktoré slúžia ako faktúry, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 18 ods. 1 písm. a) a článku 18 ods. 2, ako aj z článku 22 ods. 3 až 5 šiestej smernice.

O trovách

30 Podľa 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. Keďže Komisia navrhla zaviazať Rakúsku republiku na náhradu trov konania a Rakúska republika nemala úspech vo svojich dôvodoch, je opodstatnené zaviazať ju na náhradu trov konania.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol a vyhlásil:

1. **Rakúska republika si 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 čistú 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 uvedená daň sa nevykazuje na faktúrach alebo na iných dokumentoch, ktoré slúžia ako faktúry, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 18 ods. 1 písm. a) a článku 18 ods. 2, ako aj z článku 22 ods. 3 až 5 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.**

2. **V zostávajúcej časti sa žaloba zamieta.**

3. Rakúska republika je povinná nahradiť trovy konania.

Podpisy