

V?c C-128/05

Komise Evropských spole?enství

v.

Rakouská republika

„Nespln?ní povinnosti státem – Šestá sm?rnice o DPH – Podniky provozující mezinárodní p?pravu osob usazené v jiném ?lenském stát? – Ro?ní obrat v Rakousku nep?esahující 22 000 eur – Zjednodušené postupy vym?ování a výb?ru DPH“

Stanovisko generální advokátky E. Sharpston p?ednesené dne 27. dubna 2006

Rozsudek Soudního dvora (t?etího senátu) ze dne 28. září 2006

Shrnutí rozsudku

*Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Zvláštní režim pro malé podniky*

*[Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 18 odst. 1 písm. a), ?lánek 2, ?l. 22 odst. 3 až 5 a ?l. 24 odst. 1]*

?lenský stát, který povoluje osobám povinným k dani neusazeným v tomto stát?, ale které v n?m provád?jí p?pravu osob, nepodávat da?ové p?iznání a neplatit ?istou ?ástkou dan? z p?idané hodnoty, jestliže jejich zde dosažený ro?ní obrat ?iní mén? než ur?itou ?ástkou a vychází v tomto p?ípad? z toho, že se ?ástka dlužné dan? rovná odpo?itatelné dani, a který podmi?uje použití zjednodušeného postupu tím, že uvedená da? není vykazována na fakturách nebo na jiných dokladech sloužících jako faktura, nespl?uje povinnosti, které pro n?j vyplývají z ?l. 18 odst. 1 písm. a) a ?l. 18 odst. 2, jakož i z ?l. 22 odst. 3 až 5 šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu.

Takovýto režim totiž p?ekra?uje pravomoci, které podle ?l. 24 odst. 1 šesté sm?rnice náležejí ?lenským stát?m, jelikož nezavádí „zjednodušené postupy vym?ování a výb?ru dan?“, nýbrž osvobozuje dotyčné podniky od povinnosti p?iznat a odvád?t da? z p?idané hodnoty.

(viz body 27, 29 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (t?etího senátu)

28. září 2006(\*)

„Nespln?ní povinnosti státem – Šestá sm?rnice o DPH – Podniky provozující mezinárodní p?pravu osob usazené v jiném ?lenském stát? – Ro?ní obrat v Rakousku nep?esahující 22 000 eur – Zjednodušené postupy vym?ování a výb?ru DPH“

Ve věci C-128/05,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 226 ES, podaná dne 18. března 2005,

**Komise Evropských společenství**, zastoupená D. Triantafyllouem, jako zmocněncem, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

**Rakouské republice**, převodně zastoupené H. Dossim, poté M. Fruhmannem, jako zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalované,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, J.-P. Puissechet, A. Borg Barthet (zpravodaj), U. Løhmus a A. Ó Caoimh, soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 27. dubna 2006,

vydává tento

## **Rozsudek**

1 Svou žalobou se Komise Evropských společenství domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Rakouská republika tím, že povoluje osobám povinným k dani, které nejsou usazené v Rakousku, které provádějí přepravu osob v tomto členském státě, nepodávat daňové přiznání a neplatit řistou částku daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), jestliže jejich zde dosažený roční obrát činí méně než 22 000 eur a vychází v tomto případě z toho, že se částka dlužné DPH rovná odpoditatelné DPH, a tím, že podmiňuje použití zjednodušeného postupu tím, že uvedená daň není vykazována na fakturách nebo na jiných dokladech sloužících jako faktura, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 2, 6, čl. 9 odst. 2 písm. b), články 17, 18 a čl. 22 odst. 3 až 5 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úč. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01 s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

## **Právní rámec**

### *Šestá směrnice*

2 Podle čl. 2 bodu 1 šesté směrnice jsou předmětem DPH všechna poskytování služeb za protiplnění uskutečňovaná v tuzemsku.

3 Podle čl. 6 odst. 1 prvního pododstavce uvedené směrnice „se ‚poskytováním služeb‘ rozumí

jakékoliv plnění, které není dodáním zboží ve smyslu článku 5“.

4 Článek 9 odst. 2 písm. b) stejné směrnice stanoví, že „za místo poskytování přepravních služeb se považuje místo, kde se přeprava uskutečňuje, s přihlédnutím k pokrytým vzdálenostem“.

5 Články 17 a 18 šesté směrnice stanoví pravidla upravující vznik, rozsah a pravidla uplatnění nároku na odpočet daní, který je nosným pilířem systému DPH.

6 Článek 18 odst. 1 písm. a) zejména stanoví, že pro uplatnění nároku na odpočet daní musí osoba povinná k dani „při odpotování daní podle čl. 17 odst. 2 písm. a) vlastnit fakturu vystavenou v souladu s čl. 22 odst. 3“. Podle odst. 2 prvního pododstavce stejného článku „osoba povinná k dani provede odpočet daní tak, že od celkové výše daní z předané hodnoty splatné za dané zdaňovací období odečte celkovou výši daní, u níž v průběhu téhož období vznikl nárok na odpočet, který může být uplatněn podle odstavce 1“.

7 Článek 22 šesté směrnice ve svých odstavcích 3, 4 a 5 stanoví podmínky vystavení faktur, podrobnosti odevzdání daňových přiznání a povinnost osob povinných k dani zaplatit při odevzdání každého daňového přiznání částou výše DPH.

8 Článek 24 uvedené směrnice, nazvaný „Zvláštní režim pro malé podniky“, ve svém odstavci 1 uvádí:

„Členské státy, které se mohou setkávat s obtížemi při uplatnění běžného daňového režimu na malé podniky z důvodu jejich činnosti nebo struktury, mají možnost za podmínek a v mezích, které si mohou samy stanovit, avšak s výhradou konzultací podle článku 29, používat zjednodušené postupy vymáhání a výběru daní, například režimy daňového paušálu, nemají-li tyto režimy za následek snížení daní.“

9 Kromě toho uvedený čl. 24 odst. 2 až 7 dovoluje členským státům zachovat, nebo zavést osvobození od daní nebo odstupňované daňové úlevy osobám povinným k dani, jejichž roční obrát je menší než 5 000 eur.

### *Vnitrostátní právní úprava*

10 Nařízení spolkového ministra financí o stanovení průměrných sazeb pro odpočitatelné částky daní na vstupu u zahraničních podniků provozujících mezinárodní přepravu osob (BGBl. II, 166/2002, dále jen „nařízení ministra financí“) stanoví:

„Na základě čl. 14 odst. 1 bodu 2 Umsatzsteuergesetz [zákon o dani z obrátu] 1994, BGBl. 663/1994, ve znění spolkového zákona BGBl. I, 56/2002, se stanoví následující:

Článek 1. Podnikatelé, kteří v tuzemsku nemají ani bydliště (sídlo), ani své obvyklé bydliště nebo stálou provozovnu a jejichž obraty podle čl. 1 odst. 1 bodu 1 a 2 nepřečnou ve zdaňovacím období 22 000 eur, mohou pro obraty z mezinárodní přepravy osob v příležitostné přepravě s motorovými vozidly a přírůsky nezaregistrovanými v tuzemsku vypočítat částky daní na vstupu odpočitatelné podle článku 12 zákona o dani z obrátu jako průměrnou sazbu 10% obrátu dosaženého z uvedené činnosti (čl. 1 odst. 1 bod 1 a 2 zákona o dani z obrátu 1994), jestliže za žádné z uvedených plnění z mezinárodní přepravy osob nevystaví fakturu ve smyslu článku 11 zákona o dani z obrátu 1994.

Článek 2. Průměrnou sazbou se nahrazují veškeré daní na vstupu, které souvisí s plněními z mezinárodní přepravy osob uvedenými v článku 1.

¶lánek 3. Vypo¶ítává-li se odpo¶itatelná da? na vstupu podle ¶látku 1, je v tomto p¶ípad? podnikatel osvobozen od povinnosti vést ú?etnictví podle ¶l. 18 odst. 2 bod? 5 a 6 zákona o dani z obratu.

¶lánek 4. Toto na¶ízení se použije na obraty a skute?nosti, které se uskute?ní, nebo nastanou po 31. b?eznu 2002.“

### **Postup p¶ed zahájením soudního ¶ízení**

11 Dopisy ze dne 13. b?ezna 2000 a 17. ¶íjna 2003 zaslala Komise Rakouské republice výzvu dopisem a dopl?ující výzvu dopisem a vyzvala ji, aby jí sd?lila své vyjád?ení ve lh?t? dvou m?síc? od doru?ení posledního z t?chto dvou dopis?.

12 Poté, co se Komise seznámila s odpov?dí Rakouské republiky na uvedený dopis, vydala dne 9. ?ervence 2004 od?vodn?né stanovisko, jímž vyzvala tento ¶lenský stát k p¶ijetí opat?ení nezbytných k tomu, aby vyhov?l tomuto stanovisku ve lh?t? dvou m?síc? od jeho oznámení. Rakouské orgány odpov?d?ly na uvedené od?vodn?né stanovisko dopisem ze dne 6. září 2004.

13 Komise, majíc za to, že tato odpov?? nebyla uspokojivá, se rozhodla podat projednávanou žalobu.

### **K žalob?**

#### *K rozsahu sporu*

14 Komise Rakouské republice vytýká, že na¶ízením ministra financí porušuje ¶lánky 2, 6, ¶l. 9 odst. 2 písm. b), ¶lánky 17, 18 a ¶l. 22 odst. 3 až 5 šesté sm?rnice. Uvedený ¶lenský stát zakládá svoji obhajobu zcela na ustanovení ¶l. 24 odst. 1 této sm?rnice.

15 Jak v bodech 24 až 26 svého stanoviska uvedla generální advokátka, ne všechna ustanovení, na která se Komise odvolává, jsou v rámci jí podané žaloby relevantní. ¶lánky 2, 6, ¶l. 9 odst. 2 písm. b) a ¶lánek 17 šesté sm?rnice totiž stanoví zásady, na jejichž základ? musí být použity procesní podmínky stanovené v ¶láncích 18 a 22 této sm?rnice. V písemných vyjád?eních Komise však není uvedeno, ¶ím m?lo na¶ízení ministra financí porušit zásady, podle kterých je poskytování služeb p¶edm?tem DPH (¶lánek 2 uvedené sm?rnice); p¶eprava osob je poskytováním služeb (¶lánek 6); místo poskytování mezinárodní p¶epravy osob je stanoveno s p¶íhlédnutím k pokrytým vzdálenostem v každém ¶lenském stát? [¶l. 9 odst. 2 písm. b)] a osoba povinná k dani má nárok na odpo?et DPH odvedené na vstupu od dan?, kterou je povinna odvést nebo p¶ípadn? na vrácení dan? odvedené na vstupu (¶lánek 17). Režim zavedený sporným na¶ízením naopak p¶edpokládá použití všech t?chto zásad. Mohl by však být v rozporu s ustanoveními ¶lánek? 18 a 22 šesté sm?rnice o fakturaci DPH, s ní spojeném ú?etnictví a o odevzdání da?ových p¶iznání.

16 V p¶ípad?, že by bylo nutno d?vody obrany uvedené Rakouskou republikou, které jsou zcela založeny na použitelnosti ¶l. 24 odst. 1 šesté sm?rnice na tento režim, odmítnout, bylo by v d?sledku toho možno konstatovat pouze porušení ¶l. 18 odst. 1 písm. a) a ¶látku 2, jakož i ¶l. 22 odst. 3 až 5 šesté sm?rnice.

17 Úvahy Komise se zakládají na t?ech hlavních argumentech, kterými má být prokázáno, že odchylující se režim zavedený na¶ízením ministra financí nem?že spadat pod ¶l. 24 odst. 1 šesté sm?rnice. Nejprve, tento režim platí pro podniky, jejichž ro?ní obrat dosažený v Rakousku nepřesahuje 22 000 eur, což není v souladu s pojmem „malé podniky“ ve smyslu tohoto ustanovení. Dále, Rakouská republika neprokázala, že tento režim nevede ke snížení dan?.

Konečně, uvedené ustanovení povoluje členským státům provádět zjednodušení, ale nedovoluje jim poskytovat dotčeným podnikům úplné osvobození od daní.

18 Rakouská republika tyto výhrady odmítá a tvrdí, že zvláštní režim stanovený pro podnikatele provozující mezinárodní přepravu osob, kteří nejsou usazeni v Rakousku a jejichž obrat zde nepřesahuje 22 000 eur, je pokryt čl. 24 odst. 1 šesté směrnice.

19 Za účelem posouzení opodstatnosti žaloby je tudíž třeba ověřit, zda režim zavedený nařízením ministra financí může být považován za zavedení „zjednodušených postupů vymáhání a výběru daní“ ve smyslu čl. 24 odst. 1 šesté směrnice, zda vede ke snížení daní a zda platí jen pro „malé podniky“. Pro to, aby se uvedené ustanovení nepoužilo, stačí, aby tento režim nesplňoval jedno z těchto kritérií.

#### *Ke zjednodušeným postupům vymáhání a výběru daní*

#### Argumentace účastníků řízení

20 Komise tvrdí, že režim zavedený nařízením ministra financí zbavuje dotčené podniky povinnosti vystavit faktury, účtovat DPH, jakož i ji přiznávat a odvádět. Vzhledem k tomu, že daňová sazba platná pro přepravu osob je 10 %, a že ve stejné výši je povolen odpočet daní, podle Komise z toho plyne, že daňový dluh je snížen na nulu. Tento režim tedy nepředstavuje zjednodušení postupů vymáhání a výběru DPH, nýbrž osvobození od daní, což jde nad rámec toho, co je povoleno čl. 24 odst. 1 šesté směrnice.

21 Pokud jde o argument, podle něhož prominutí daní zavedené uvedeným režimem představuje formální aspekt nadměrného zjednodušení, které se rovná osvobození od daní, Rakouská republika namítá, že čl. 24 odst. 1 šesté směrnice k tomuto nestanoví žádné omezení. Mimoto uplatňuje, že toto ustanovení poskytuje širokou posuzovací pravomoc při zavedení daňových paušálů nebo jiných zjednodušených postupů vymáhání a výběru DPH pro malé podniky, jak to v tomto ohledu vyplývá z rozsudku ze dne 12. července 1988, *Direct Cosmetics a Laughtons Photographs* (138/86 a 139/86, Recueil, s. 3937, bod 41).

#### Závěry Soudního dvora

22 Úvodem je třeba poukázat na to, že čl. 24 odst. 1 šesté směrnice poskytuje členským státům možnost používat pro malé podniky zvláštní režim, což představuje výjimku z obecného režimu zavedeného touto směrnicí (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 22. října 1998, *Madgett a Baldwin*, C-308/96 a C-94/97, Recueil, s. I-6229, bod 34). Jako jiné zvláštní režimy stanovené zejména v člancích 25 a 26 této směrnice režim stanovený uvedeným článkem 24 nesmí být použit jinak než v míře nezbytné pro dosažení svého cíle (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 8. prosince 2005, *Jyske Finans*, C-280/04, Sb. rozh. s. I-10683, bod 35). Krom toho podle ustálené judikatury musí být výjimka nebo odchylka z obecného pravidla vykládána striktně (rozsudky ze dne 18. ledna 2001, *Komise v. Španělsko*, C-83/99, Recueil, s. I-445, bod 19, a ze dne 15. července 2004, *Harbs*, C-321/02, Sb. rozh. s. I-7101, bod 27).

23 Mimoto na rozdíl od tvrzení Rakouské republiky z výše uvedeného rozsudku *Direct Cosmetics a Laughtons Photographs* není možno vyvodit, že členské státy při výběru zjednodušených postupů vymáhání, které se rozhodnou zavést v oblasti DPH, disponují širokou posuzovací pravomocí. Z bodu 41 uvedeného rozsudku totiž vyplývá, že v něm Soudní dvůr pouze zkoumal rozsah posuzovací pravomoci, kterou disponuje členský stát při svém rozhodnutí přijmout, nebo nepřijmout zjednodušená opatření v rámci čl. 24 odst. 1 šesté směrnice.

24 Režim zavedený nařízením ministra financí zproštuje podnikatele provozující mezinárodní

přepřavu osob a splňující určitá kritéria povinnosti vést účetnictví o DPH. Zproštění povinnosti vystavovat faktury vykazující DPH, mohou tito podnikatelé použít na obrát dosažený v Rakousku průměrnou sazbu, která odpovídá odpovídatelné sazbě daně, v tomto případě již ale dále při vrácení daně nemohou uplatnit další odpovídatelné částky. Takovéto osvobození tak vede k tomu, že DPH není ani přiznána, ani odvedena, což ostatně Rakouská republika nezpochybňuje.

25 Článek 24 odst. 1 šesté směrnice přitom stanoví, že členské státy mají možnost „používat zjednodušené postupy vyměňování a výběru daně, například režimy daňového paušálu“. Ze znění tohoto ustanovení nevyplývá, že by členské státy mohly malé podniky zcela osvobodit od jejich povinnosti odvádět DPH, jelikož postupy vyměňování mohou být pouze zjednodušené, aniž by ovšem byla zmíněna možnost dotyčné podniky ze zdanění DPH zcela vyjmout. V případě takového osvobození od daně, jako je to, které je stanoveno nařízení ministř financí, není DPH ostatně vůbec vybírána, takže se již nejedná o „postupy vyměňování“, i když velmi zjednodušené, které uvedené ustanovení výslovně zmiňuje. Kromě toho „režimy daňového paušálu“, které jsou uvedeny jako příklad zjednodušených postupů vyměňování, jsou ilustrací toho, že podle režimu stanoveného uvedeným ustanovením podniky skutečně mají povinnost DPH odvádět. Pojem „zjednodušené postupy“ tak nezahrnuje úplnou neexistenci vyměňování a výběru této daně.

26 Tento výklad je potvrzen čl. 24 odst. 2 až 5 šesté směrnice, ustanoveními která výslovně zmiňují možnost členských států použít „osvobození od daně“, zatímco v článku 1 stejného článku tento výřaz použit není. Toto neuvedení znamená, že osvobození od daně nepatří k zjednodušeným postupům vyměňování, které mohou být členskými státy podle uvedeného odstavce 1 zavedeny.

27 Z těchto úvah vyplývá, že režim zavedený nařízením ministř financí překračuje pravomoci, které podle čl. 24 odst. 1 šesté směrnice náležejí členským státům, jelikož nezavádí „zjednodušené postupy vyměňování a výběru daně“, nýbrž osvobozuje dotyčné podniky od povinnosti přiznat a odvádět DPH. Za těchto podmínek není nezbytné zkoumat opodstatněnost ostatních argumentů uplatněných Komisí za účelem prokázání, že v rozporu s tím, co tvrdí Rakouská republika, nemůže být uvedený režim odvodněn pomocí tohoto ustanovení.

28 Uvedený režim tedy musí být považován neslučitelný s ustanoveními šesté směrnice.

29 V důsledku toho je třeba určit, že Rakouská republika tím, že povoluje osobám povinným k dani, jež nejsou usazené v Rakousku, které provádějí přepřavu osob v tomto členském státě, nepodávat daňové přiznání a neplatit řistou částku DPH, jestliže jejich zde dosažený roční obrát řiní méně než 22 000 eur a vychází v tomto případě z toho, že se částka dlužné DPH rovná odpovídatelné DPH, a tím, že podmiňuje použití zjednodušeného postupu tím, že uvedená daň není vykazována na fakturách nebo na jiných dokladech sloužících jako faktura, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z čl. 18 odst. 1 písm. a) a čl. 18 odst. 2, jakož i z čl. 22 odst. 3 až 5 šesté směrnice.

## **K nákladům řízení**

30 Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu se účastník řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise požadovala náhradu nákladů řízení a Rakouská republika neměla ve věci úspěch, je namístě posledně uvedené uložit náhradu nákladů řízení.

Z těchto důvodů Soudní dvůř (třetí senát) rozhodl takto:

**1) Rakouská republika tím, že povoluje osobám povinným k dani, jež nejsou usazené v Rakousku, které provádějí přepřavu osob v tomto členském státě, nepodávat daňové přiznání a neplatit řistou částku daně z přidané hodnoty, jestliže jejich zde dosažený roční obrát řiní méně než 22 000 eur a vychází v tomto případě z toho, že se částka dlužné daně**

rovná odpovídatelné dani z přidané hodnoty, a tím, že podmiňuje použití zjednodušeného postupu tím, že uvedená daň není vykazována na fakturách nebo na jiných dokladech sloužících jako faktura, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z čl. 18 odst. 1 písm. a) a čl. 18 odst. 2, jakož i z čl. 22 odst. 3 až 5 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní.

2) Ve zbývajících částech se žaloba zamítá.

3) Rakouské republice se ukládá náhrada nákladů řízení.

Podpisy.

\* Jednací jazyk: němčina.