

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 ?ástku dan? z p?idané hodnoty, jestliže jejich zde dosažený ro?ní obrat ?iní mén? než ur?itou ?ástku 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 uskutečněná 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 nepřekroží 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. Vypoítává-li se odpotitelná da na vstupu podle §látku 1, je v tomto pípád podnikatel osvobozen od povinnosti vést úetnictví podle §l. 18 odst. 2 bod 5 a 6 zákona o dani z obratu.

§lánek 4. Toto naízení se použije na obraty a skutenosti, které se uskutení, nebo nastanou po 31. bēznu 2002.“

Postup pēd zahájením soudního ízení

11 Dopisy ze dne 13. bēzna 2000 a 17. íjna 2003 zaslala Komise Rakouské republice výzvu dopisem a doplující výzvu dopisem a vyzvala ji, aby jí sdělila své vyjádření ve lhůt dvou mēsic od doručení posledního z těchto dvou dopisů.

12 Poté, co se Komise seznámila s odpovědí Rakouské republiky na uvedený dopis, vydala dne 9. července 2004 odvodně stanovisko, jímž vyzvala tento ílenský stát k přijetí opatření nezbytných k tomu, aby vyhovl tomuto stanovisku ve lhůt dvou mēsic od jeho oznámení. Rakouské orgány odpovědly na uvedené odvodně stanovisko dopisem ze dne 6. září 2004.

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

K žalob

K rozsahu sporu

14 Komise Rakouské republice vytýká, že naízením ministra financí porušuje §lánky 2, 6, §l. 9 odst. 2 písm. b), §lánky 17, 18 a §l. 22 odst. 3 až 5 šesté smřnice. Uvedený ílenský stát zakládá svoji obhajobu zcela na ustanovení §l. 24 odst. 1 této smřnice.

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 smřnice totiž stanoví zásady, na jejichž základ musí být použity procesní podmínky stanovené v §láncích 18 a 22 této smřnice. V písemných vyjádřeních Komise však není uvedeno, ím mlo naízení ministra financí porušit zásady, podle kterých je poskytování služeb pēdmetem DPH (§lánek 2 uvedené smřnice); pēprava osob je poskytováním služeb (§lánek 6); místo poskytování mezinárodní pēpravy osob je stanoveno s pohlédnutím k pokrytým vzdálenostem v každém ílenském stát [§l. 9 odst. 2 písm. b)] a osoba povinná k dani má nárok na odpotet DPH odvedené na vstupu od dan, kterou je povinna odvést nebo pípádn na vrácení dan odvedené na vstupu (§lánek 17). Režim zavedený sporným naízením naopak pēdpokládá použití všech těchto zásad. Mohl by však být v rozporu s ustanoveními §lánek 18 a 22 šesté smřnice o fakturaci DPH, s ní spojeném úetnictví a o odevzdání daových piznání.

16 V pípád, že by bylo nutno dōvody obrany uvedené Rakouskou republikou, které jsou zcela založeny na použitelnosti §l. 24 odst. 1 šesté smřnice na tento režim, odmítnout, bylo by v dōsledku toho možno konstatovat pouze porušení §l. 18 odst. 1 písm. a) a §látku 2, jakož i §l. 22 odst. 3 až 5 šesté smřnice.

17 Úvahy Komise se zakládají na těchto hlavních argumentech, kterými má být prokázáno, že odchylující se režim zavedený naízením ministra financí nemže spadat pod §l. 24 odst. 1 šesté smřnice. Nejprve, tento režim platí pro podniky, jejichž roční 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 odpis 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

přepřevu 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 nespochybňuje.

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 výraz 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 přepřevu 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 posleďně 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 přepřevu 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.