

V?c C-97/09

Ingrid Schmelz

v.

Finanzamt Waldviertel

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien)

„Šestá sm?rnice o DPH – ?lánek 24 odst. 3 a ?lánek 28i – Sm?rnice 2006/112/ES – ?lánek 283 odst. 1 písm. c) – Platnost – ?lánky 12 ES, 43 ES a 49 ES – Zásada rovného zacházení – Zvláštní režim pro malé podniky – Osvobození od DPH – Odmítnutí p?iznat osvobození od dan? osobám povinným k dani usazeným v jiných ?lenských státech – Pojem ‚roční obrat‘ “

Shrnutí rozsudku

1. *Volný pohyb služeb – Omezení – Da?ové právní p?edpisy*

[?lánek 49 ES; sm?rnice Rady 77/388, ?l. 24 odst. 3 a ?lánek 28i, a sm?rnice Rady 2006/112, ?l. 283 odst. 1 písm. c)]

2. *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, ?lánky 24 a 24a, a sm?rnice Rady 2006/112, ?lánky 284 až 287)

1. ?lánek 49 ES nebrání ustanovením ?l. 24 odst. 3 a ?látku 28i šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu, ve znění sm?rnice 2006/18, ani ?l. 283 odst. 1 písm. c) sm?rnice 2006/112 o spole?ném systému dan? z p?idané hodnoty, které umožňují ?lenským stát?m, aby p?iznávaly malým podnik?m usazeným na jejich území osvobození od dan? z p?idané hodnoty se ztrátou nároku na odpo?et dan?, ale vylučují tuto možnost ve prosp?ch malých podnik? usazených v jiných ?lenských státech.

Je pravda, že vyloučení malých podnik? usazených mimo území ?lenského státu z osvobození od dan? z p?idané hodnoty ?iní poskytování služeb v tomto stát? pro tyto malé podniky mén? atraktivním, a v d?sledku toho s sebou nese omezení volného pohybu služeb.

Nicméně, v této fázi vývoje systému daní z přidané hodnoty je cíl spočívající v zajištění účinnosti daňové kontroly za účelem boje proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případnému zneužití daňového režimu, jakož i cíl režimu pro malé podniky, kterým je posílit konkurenceschopnost těchto podniků, důvodem pro to, aby byla použitelnost osvobození od daní z přidané hodnoty omezena na účinnosti malých podniků usazených na území členského státu, v němž je tato daň splatná. Omezení možnosti přiznat osvobození od daní z přidané hodnoty na malé podniky usazené na území členského státu, který toto osvobození uplatňuje, je totiž způsobilé zajistit provádění účinné daňové kontroly, jejímž cílem je ověřit, zda jsou skutečně splněny podmínky umožňující uvedené osvobození přiznat, vzhledem k tomu, že podniky předchovávají dokumenty týkající se veškerých svých hospodářských činností v zásadě v místě svého usazení. Účinnou kontrolu činností vykonávaných v rámci volného pohybu služeb malým podnikem, který není na území hostitelského členského státu usazen, není tento členský stát schopen provádět.

Mimoto, pokud jde o nezbytnost omezení tohoto režimu na malé podniky usazené v dotčeném členském státě, je třeba uvést, že pravidla správní spolupráce stanovená nařízením č. 1798/2003 o správní spolupráci v oblasti daní z přidané hodnoty a o zrušení nařízení č. 218/92 a směrnicí 77/799 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní nemohou zaručit užitečnou výměnu údajů, pokud jde o malé podniky činné na území členského státu, který uplatňuje osvobození od daní z přidané hodnoty. Podle čl. 272 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112 totiž mohou členské státy zprostit malé podniky všech formalit stanovených v článcích 213 až 271 této směrnice, na jejichž základě mají být daňové orgány členských států informovány o činnostech podléhajících dani z přidané hodnoty na jejich území. Malé podniky tedy zpravidla nejsou v členském státě svého usazení daňově identifikovány pro účely daní z přidané hodnoty a tento členský stát nemá k dispozici žádný údaj týkající se jejich obrátu. Pokud jde o směrnici 77/799, je třeba uvést, že se tato směrnice týká výměny informací týkajících se daní z příjmu, majetku a z pojistného. I když přitom nelze vyloučit, že informace týkající se zejména příjmu mohou poskytnout užitečné indicie, zejména pro účely vyšetřování případných spáchaných úniků daní z přidané hodnoty, nic to nemění na tom, že tyto informace nezahrnují výši obrátu podléhajícího dani z přidané hodnoty.

(viz body 51, 53, 59–61, 64–67, 71, 76 a výrok 1)

2. Články 24 a 24a směrnice 77/388 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu, ve znění směrnice 2006/18, jakož i články 284 až 287 směrnice 2006/112 o společném systému daní z přidané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že se pojem „roční obrát“ týká obrátu dosaženého podnikem během jednoho roku v členském státě, v němž je tento podnik usazen.

(viz bod 77 a výrok 2)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

26. října 2010(*)

„Šestá směrnice o DPH – článek 24 odst. 3 a článek 28i – Směrnice 2006/112/ES – článek 283 odst. 1 písm. c) – Platnost – články 12 ES, 43 ES a 49 ES – Zásada rovného zacházení – Zvláštní režim pro malé podniky – Osvobození od DPH – Odmítnutí přiznat osvobození od daně osobám povinným k dani usazeným v jiných členských státech – Pojem „rovní obrát““

Ve věci C-97/09,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (Rakousko) ze dne 4. března 2009, došlým Soudnímu dvoru dne 10. března 2009, v řízení

Ingrid Schmelz

proti

Finanzamt Waldviertel

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení V. Skouris, předseda, A. Tizzano, J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot a A. Arabadžev (zpravodaj), předsedové senátů, E. Juhász, G. Arestis, A. Borg Barthet, M. Ilešić, P. Lindh, T. von Danwitz a C. Toader, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: K. Malacek, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 13. dubna 2010,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za rakouskou vládu C. Pesendorfer a J. Bauerem, jako zmocněnci,
- za německou vládu C. Blaschkem a J. Möllerem, jako zmocněnci,
- za řeckou vládu M. Tassopoulou, jakož i K. Georgiadisem a I. Bakopoulou, jako zmocněnci,
- za Radu Evropské unie A.-M. Colaert a J.-P. Hixem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi D. Triantafyllouem a B.-R. Killmannem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 17. června 2010,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká platnosti čl. 24 odst. 3 a článku 28i 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 (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 2006/18/ES ze dne 14. února 2006 (Úř. věst. L 51, s. 12) (dále jen „šestá směrnice“), jakož i čl. 283 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané

hodnoty (Úř. v. st. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“) z hlediska článků 12 ES, 43 ES a 49 ES a z hlediska zásady rovného zacházení. Uvedená žádost se rovněž týká výkladu čl. 24 odst. 2 šesté směrnice a článku 287 směrnice o DPH.

2 Tato žádost byla předložena ve sporu mezi I. Schmelz, německou státní příslušnicí s bydlištěm v Německu, a Finanzamt Waldviertel (finančním úřadem ve Waldviertel, dále jen „Finanzamt“) ve věci daňového výměru vydaného ze strany Finanzamt a týkajícího se daně z obratu, kterou I. Schmelz údajně dluží za zdaňovací období 2006 a 2007 z důvodu svých příjmů z pronájmu bytu nacházejícího se v Rakousku.

Právní rámec

Právní úprava Unie

Šestá směrnice

3 Podle čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice osvobodí členské státy od daně pacht nebo nájem nemovitého majetku.

4 Článek 24 odst. 2 písm. a) a b) šesté směrnice nadepsaný „Zvláštní režim pro malé podniky“ a obsažený v hlavě XIV této směrnice týkající se zvláštních režimů v podstatě umožňuje členským státům zachovat nebo přiznat osvobození od daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) osobám povinným k dani, jejichž roční obrat nepřekračuje ekvivalent 5 000 evropských zúčtovacích jednotek v národní měně při směnném kurzu platném ke dni přijetí šesté směrnice.

5 V souladu s bodem 2 písm. c) oddílu IX nadepsaného „Daně“, obsaženého v příloze XV Aktu o podmínkách přistoupení Rakouské republiky, Finské republiky a Švédského království a o úpravách smluv, na nichž je založena Evropská unie (Úř. v. st. 1994, C 241, s. 21, a Úř. v. st. 1995, L 1, s. 1) může Rakouská republika pro účely čl. 24 odst. 2 až 6 šesté směrnice osvobodit od DPH osoby povinné k dani, jejichž roční obrat je menší než ekvivalent 35 000 eur v národní měně.

6 Článek 24 odst. 3 šesté směrnice stanoví:

„Pojmy osvobození od daně [...] se vztahují na dodání zboží a poskytování služeb malými podniky.

Členské státy mohou vyloučit některá plnění z režimů uvedených v odstavci 2. [...]“

7 Článek 28 odst. 2 písm. j) šesté směrnice stanoví, že „Rakouská republika může uplatňovat jednu ze dvou snížených sazeb uvedených v čl. 12 odst. 3 písm. a) tímto pododstavci na pronájem nemovitostí za účelem bydlení za podmínky, že tato sazba nebude nižší než 10 %“.

8 Článek 28i šesté směrnice nadepsaný „Zvláštní režim pro malé podniky“ do čl. 24 odst. 3 též směrnice doplnil následující pododstavec:

„[...] dodání zboží a služeb uskutečněnou osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku se v každém případě vyloučí z možnosti osvobození od daně podle odstavce 2.“

Směrnice o DPH

9 Podle čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH členské státy osvobodí od daně pacht a nájem nemovitostí.

10 Článek 117 odst. 2 směrnice o DPH stanoví, že Rakouská republika „může uplatňovat jednu

ze dvou snížených sazeb uvedených v ?látku 98 u pronájmu nemovitostí za ú?elem bydlení za podmínky, že tato sazba není nižší než 10 %“.

11 Podle ?l. 272 odst. 1 písm. d) sm?rnice o DPH mohou ?lenské státy zprostit „osoby povinné k dani, na které se vztahuje osvobození pro malé podniky podle ?lánek? 282 až 292“, n?kterých nebo všech povinností uvedených v kapitolách 2 („Identifikace“), 3 („Fakturace“), 4 („Ú?etnictví“), 5 („P?iznání k DPH“) a 6 („Souhrnná hlášení“) hlavy XI („Povinnosti osob povinných k dani a n?kterých osob nepovinných k dani“) této sm?rnice.

12 Hlava XII sm?rnice o DPH, která se týká „Zvláštní[ch] režim[?]“, obsahuje kapitolu 1 nadepsanou „Zvláštní režim pro malé podniky“. ?lánek 281 obsažený v oddílu 1 této kapitoly 1, který upravuje „Zjednodušené postupy vym??ování a výb?ru dan?“, v podstat? umožňuje, aby „[?]lenské státy, které by se mohly setkat s obtížemi p?i uplat?ování b?žného režimu DPH na malé podniky z d?vodu jejich ?innosti nebo struktury, [...] uplat?ova[ly] zjednodušené postupy vym??ování a výb?ru dan?“.

13 ?lánek 282 sm?rnice o DPH obsažený v oddílu 2 uvedené kapitoly 1 a nadepsaný „Osvobození od dan? nebo odstup?ovaná da?ová úleva“ uvádí, že „[o] osvobození a úlevy podle tohoto oddílu se vztahují na dodání zboží a poskytnutí služeb malými podniky“.

14 Podle ?l. 283 odst. 1 písm. c) sm?rnice o DPH, který je uveden v témže oddílu 2, jsou z režimu podle tohoto oddílu vylou?ena „dodání zboží a poskytnutí služeb uskute?ná osobou povinnou k dani, která není usazena v ?lenském stát?, v n?mž je da? splatná“.

15 Podle ?látku 287 sm?rnice o DPH mohou „[?]lenské státy, které p?istouply po 1. lednu 1978, [...] poskytnout osvobození od dan? osobám povinným k dani, jejichž ro?ní obrat je nejvýše roven ekvivalentu v národní m?n? následujících ?ástek p?i kurzu platném ke dni jejich p?istoupení“. Pro Rakouskou republiku byla tato ?ástka stanovena ve výši 35 000 eur.

16 ?lánek 288 sm?rnice o DPH stanoví:

„Obrat, ke kterému se p?ihlíží pro ú?ely použití režimu podle tohoto oddílu, sestává z t?chto ?ástek bez DPH:

- 1) hodnoty zboží dodaného a služeb poskytnutých v rozsahu, ve kterém jsou zdan?ny;
- 2) hodnoty pln?ní osvobozených od dan? s nárokem na odpo?et dan? odvedené na p?edchozím stupni podle ?lánek? 110 a 111, ?l. 125 odst. 1, ?látku 127 a ?l. 128 odst. 1;
- 3) hodnoty pln?ní osvobozených od dan? podle ?lánek? 146 až 149 a ?lánek? 151, 152 nebo 153;
- 4) hodnoty operací s nemovitostmi a finan?ních ?inností uvedených v ?l. 135 odst. 1 písm. b) až g) a hodnoty pojiš?ovacích služeb, nejsou-li tato pln?ní vedlejšími pln?ními.

P?i výpo?tu obratu se však nebere z?etel na p?evod hmotného nebo nehmotného investičního majetku podniku.“

17 Podle ?lánek? 411 a 413 sm?rnice o DPH tato sm?rnice ruší zejména šestou sm?rnici a vstupuje v platnost dne 1. ledna 2007.

Vnitrostátní právní úprava

18 Podle § ?l. 6 odst. 1 bodu 16 zákona o dani z obratu z roku 1994 (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 663/1994, dále jen „UStG 1994“), ve znění rozhodném z hlediska skutkového stavu

dotčeného v povodním řízení, jsou pacht a pronájem nemovitostí osvobozeny od daně, s výjimkou zejména pronájmu nemovitostí za účelem bydlení.

19 Ustanovení § 6 odst. 1 bodu 27 UStG 1994, ve znění rozhodném z hlediska skutkového stavu dotčeného v povodním řízení, stanovilo, že jsou od daně osvobozena „plnění malých subjektů povinných k dani. ‚Malým subjektem povinným k dani‘ se rozumí osoba povinná k dani, jejíž bydliště nebo sídlo se nachází v tuzemsku a jejíž plnění ve smyslu § 1 odst. 1 bodů 1 a 2 uskutečňuje během zdaňovacího období dosáhnou obratu, který nepřekračuje 22 000 eur“ za rok 2006 a 30 000 eur za rok 2007.

Spor v povodním řízení a předběžné otázky

20 Ingrid Schmelz, německá státní příslušnice, má bydliště v Německu. Je majitelkou bytu nacházejícího se v Rakousku, který pronajímá za měsíční nájemné ve výši 330 eur zvýšené o poplatky.

21 Jelikož matka I. Schmelz za to, že je jakožto provozovatelka malého podniku osvobozena od povinnosti platit daň z obratu podle § 6 odst. 1 bodu 27 UStG 1994, tuto daň v souvislosti s uvedeným nájemným nefakturovala.

22 Finanzamt je toho názoru, že jelikož nemá I. Schmelz sídlo nebo bydliště v Rakousku, nemůže jí být osvobození od daně pro malé podniky přiznáno. Finanzamt tudíž poté, co shledal, že I. Schmelz svou činností spočívající v pronájmu v Rakousku dosáhla určitého obratu ve výši 5 890,90 eur za rok 2006 a ve výši 5 936,37 eur za rok 2007, vydal dva daňové výměry ze dne 19. června 2008 a 17. listopadu 2008, jimiž I. Schmelz uložil zaplatit daň z obratu ve výši jednak 334,93 eur a jednak 316,15 eur.

23 Ingrid Schmelz proti uvedeným výměrům podala odvolání k Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien. Tento soud v doplnujícím sdělení uvedl, že I. Schmelz dne 10. března 2009 prohlásila, že v letech, jichž se povodní řízení týká, nedosáhla žádného jiného obratu na území Evropské unie.

24 Předkládající soud se domnívá, že rozhodnutí o výměru daně přijatá ze strany Finanzamt jsou v souladu s vnitrostátním právem, přičemž sama vnitrostátní právní úprava je v souladu jak s ustanoveními šesté směrnice, tak s ustanoveními směrnice o DPH, ale podotýká, že na rozdíl od I. Schmelz by osoba s bydlištěm v Rakousku mohlo být jakožto malému podniku osvobození od daně z obratu přiznáno.

25 Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien má tudíž pochybnosti o slučitelnosti těchto směrnic se zákazy diskriminace vyplývajících z primárního práva, totiž z článků 12 ES, 43 ES a 49 ES, jakož i z obecné zásady práva Unie, kterou je zásada rovného zacházení.

26 Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien, který si rovněž klade otázku, zda se výše obratu, v závislosti na níž se rozlišuje mezi malými a ostatními podniky, týká obratu dosaženého pouze v dotčeném členském státě, nebo zda je třeba vzít v úvahu obrat dosažený na celém území Unie, rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je slovní spojení ‚jakož i dodání zboží a služeb uskutečněnou osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku‘ uvedené v čl. 24 odst. 3 a v článku 28i šesté směrnice [...], jakož i právní úprava provádějící toto ustanovení do vnitrostátního práva, v rozporu se Smlouvou o [ES], zejména se zákazem diskriminace (článek 12 ES), svobodou usazování (článek 43 ES a násl.), volným pohybem služeb (článek 49 ES a násl.), nebo základními právy Unie (zásada rovnosti v právu Unie), když v důsledku tohoto ustanovení jsou občané Unie, kteří nejsou usazeni v

příslušném členském státě (tuzemsku), vyloučení z osvobození od daně podle čl. 24 odst. 2 šesté směrnice (zvláštní režim pro malé podniky), zatímco občané Unie, kteří v tuzemsku usazeni jsou, může být toto osvobození od daně přiznáno, pokud příslušný členský stát v souladu se směrnicí poskytuje osvobození od daně pro malé podniky?

2) Je slovní spojení „dodání zboží a poskytnutí služeb uskutečňována osobou povinnou k dani, která není usazena v členském státě“, v němž je dále splatná uvedené v čl. 283 odst. 1 písm. c) směrnice [o DPH], jakož i právní úprava provádějící toto ustanovení do vnitrostátního práva, v rozporu se Smlouvou o [ES], zejména se zákazem diskriminace (článek 12 ES), svobodou usazování (článek 43 ES a násl.), volným pohybem služeb (článek 49 ES a násl.), nebo základními právy Unie (zásada rovnosti v právu Unie), když v důsledku tohoto ustanovení jsou občané Unie, kteří nejsou usazeni v příslušném členském státě, vyloučení z osvobození od daně podle článků 282 a násl. směrnice o DPH (zvláštní režim pro malé podniky), zatímco občané Unie, kteří v příslušném členském státě usazeni jsou, může být toto osvobození od daně přiznáno, pokud příslušný členský stát v souladu se směrnicí [o DPH] poskytuje osvobození od daně pro malé podniky?

3) V případě kladné odpovědi na otázku 1: Je slovní spojení „dodání zboží a služeb uskutečňované osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku“ uvedené v čl. 24 odst. 3 a v článku 28i šesté směrnice neplatné ve smyslu čl. 234 prvního pododstavce písm. b) ES?

4) V případě kladné odpovědi na otázku 2: Je slovní spojení „dodání zboží a poskytnutí služeb uskutečňována osobou povinnou k dani, která není usazena v členském státě“, v němž je dále splatná uvedené v čl. 283 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH neplatné ve smyslu čl. 234 prvního pododstavce písm. b) ES?

5) V případě kladné odpovědi na otázku 3: Je třeba pojem „roční obrát“ uvedený v příloze XV, oddíle IX nadepsaném „Daně“, bod 2 písm. c) [Aktu o podmínkách přistoupení Rakouské republiky, Finské republiky a Švédského království a o úpravách smluv, na nichž je založena Evropská unie], jakož i v článku 24 šesté směrnice chápat jako obrát, kterého podnik dosáhne během jednoho roku v příslušném členském státě, který uplatňuje režim pro malé podniky, nebo jako obrát, kterého podnik dosáhne během jednoho roku na celém území Unie?

6) V případě kladné odpovědi na otázku 4: Je třeba pojem „roční obrát“ uvedený v článku 287 směrnice o DPH chápat jako obrát, kterého podnik dosáhne během jednoho roku v příslušném členském státě, který uplatňuje režim pro malé podniky, nebo jako obrát, kterého podnik dosáhne během jednoho roku na celém území Unie?“

K přípustnosti předložení otázek

27 Rada Evropské unie má za to, že předkládající soud v okamžiku, kdy formuloval své předložené otázky, nemohl k dispozici veškeré údaje nezbytné k posouzení otázky usazení I. Schmelz. Následně totiž vyplynulo, že žalobkyně v povodním řízení v Německu nevykonávala žádnou hospodářskou činnost, a že tedy v tomto členském státě nebyla považována za osobu povinnou k DPH. Jelikož jediná činnost I. Schmelz podléhající DPH spočívala v pronájmu bytu nacházejícího se v Rakousku jednotlivcem, domnívá se Rada, že je možné mít za to, že je I. Schmelz v Rakousku usazena. Není tudíž doloženo, že předložené otázky jsou relevantní pro vyřešení sporu v povodním řízení.

28 V tomto ohledu je třeba připomenout, že v rámci řízení upraveného v článku 234 ES je v cíci pouze vnitrostátního soudu, kterému byl spor předložen a jenž musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, aby s ohledem na konkrétní okolnosti v cíci posoudil jak nezbytnost rozhodnutí o předložené otázce pro vydání jeho rozsudku, tak relevanci otázek, které

klade Soudnímu dvoru. V důsledku toho, jestliže se položené otázky týkají výkladu nebo platnosti práva Unie, je Soudní dvůr v zásadě povinen rozhodnout (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 15. prosince 1995, Bosman, C-415/93, Recueil, s. I-4921, bod 59, jakož i ze dne 18. března 2010, Alassini a další, C-317/08 až C-320/08, Sb. rozh. s. I-2213, bod 25).

29 Odmítnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podané vnitrostátním soudem je proto ze strany Soudního dvora možné pouze tehdy, pokud je zjevné, že žádaný výklad práva Unie nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (výše uvedený rozsudek Alassini a další, bod 26).

30 Krom toho z čl. 234 druhého pododstavce ES jasně vyplývá, že je na vnitrostátním soudu, aby rozhodl, v jaké fázi řízení má Soudnímu dvoru předložit předběžnou otázku (rozsudky ze dne 10. března 1981, Irish Creamery Milk Suppliers Association a další, 36/80 a 71/80, Recueil, s. 735, bod 5, jakož i ze dne 17. dubna 2007, AGM-COS.MET, C-470/03, Sb. rozh. s. I-2749, bod 45).

31 Dokonce i za předpokladu, že by informace sdělená ze strany I. Schmelz předkládajícímu soudu byla správná, z toho v projednávaném případě nijak nevylývá, že by žádaný výklad práva Unie zjevně neměl žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, ani že se jedná o hypotetický problém. Jak totiž uvedla rakouská vláda na jednání, okolnost, že I. Schmelz skutečně plní, která jsou zdanitelná, jedině prostřednictvím pronájmu svého bytu, neznamená, že by rakouské orgány mohly mít za to, že je v Rakousku usazena.

32 Z toho vyplývá, že na předběžné otázky položené Unabhängiger Finanzsenat, Auenstelle Wien je třeba odpovědět.

K předběžným otázkám

33 Podstatou předběžných otázek předkládajícího soudu, které spolu navzájem souvisí, a které je tudíž třeba přezkoumat společně, je, zda jsou čl. 24 odst. 3 a článek 28i šesté směrnice, jakož i čl. 283 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH v souladu s články 12 ES, 43 ES a 49 ES, jakož i s obecnou zásadou rovného zacházení v rozsahu, v němž umožňují, aby členské státy přiznávaly malým podnikům usazeným na jejich území osvobození od DPH se ztrátou nároku na odpočet daní, ale vyloučí tuto možnost pro malé podniky usazené v jiných členských státech.

34 Předkládající soud rovněž klade otázku, zda se pojem „roční obrat“ použitý v člancích 24 a 24a šesté směrnice, jakož i v člancích 284 až 287 směrnice o DPH týká obratu dosaženého podnikem během jednoho roku v členském státě, v němž bylo o uplatnění osvobození od DPH požádáno, nebo obratu dosaženého během jednoho roku na celém území Unie.

K použitelné svobodě

35 Pokud jde o to, kterou svobodu je třeba za okolností ve sporu v původním řízení použít, předkládající soud odkazuje na svobodu usazování a volný pohyb služeb.

36 Svoboda usazování, kterou článek 43 ES přiznává státním příslušníkům členských států Unie a která pro ně zahrnuje přístup k samostatné výdělečné činnosti a jejich výkon, jakož i zřizování a řízení podniků za stejných podmínek, jako jsou podmínky stanovené právními předpisy členského státu usazení pro jeho vlastní státní příslušníky, zahrnuje v první řadě v souladu s článkem 48 ES pro společnosti založené podle právních předpisů některého členského státu, jež mají své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Evropské unie, právo

vykonávat svou činnost v dotčeném členském státě prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení (rozsudek ze dne 14. září 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Sb. rozh. s. I-8203, bod 17 a citovaná judikatura).

37 Podle judikatury Soudního dvora je pojem „usazování“ ve smyslu Smlouvy velmi širokým pojmem, který dává státnímu příslušníku členského státu Unie možnost podílet se stabilně a trvale na hospodářském životě jiného členského státu, než je stát jeho původu, a dosahovat přitom zisku, a tím podporovat vzájemné hospodářské a sociální prolínání uvnitř Unie v oblasti samostatné výdělkových činností (výše uvedený rozsudek Centro di Musicologia Walter Stauffer, bod 18 a citovaná judikatura).

38 Nicméně k tomu, aby se ustanovení týkající se práva na usazování mohla použít, je v zásadě nutné, aby byla zajištěna trvalá přítomnost v hostitelském členském státě, a v případě nabytí a vlastnictví nemovitostí, aby správa tohoto majetku byla aktivní (výše uvedený rozsudek Centro di Musicologia Walter Stauffer, bod 19). Existenci takové trvalé přítomnosti musí být možno určit na základě objektivních a ověřitelných okolností, které se týkají zejména míry fyzické existence, pokud jde o prostory, zaměstnance a vybavení (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, bod 67).

39 Z vyřízení skutkového stavu předkládajícím soudem přitom vyplývá, že I. Schmelz tyto podmínky nesplňuje.

40 V důsledku toho se ustanovení upravující svobodu usazování za takových okolností, jako jsou okolnosti sporu v původním řízení, nepoužijí.

41 Dále, pokud jde o volný pohyb služeb, je jednak třeba mít za to, že pronájem nemovitostí představuje službu poskytovanou za úplatu ve smyslu čl. 50 prvního pododstavce ES (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 15. července 2010, Hengartner a Gasser, C-70/09, Sb. rozh. s. I-0000, bod 32). A jednak okolnost, že I. Schmelz pronajímá byt nacházející se v Rakousku po dobu několika let, nebrání použitelnosti článku 49 ES.

42 V tomto ohledu Soudní dvůr rozhodl, že se pojem „služba“ ve smyslu Smlouvy může vztahovat na služby velmi rozmanité povahy, včetně služeb, které jsou poskytovány během delšího období, nebo dokonce po dobu několika let. Žádné ustanovení Smlouvy totiž neumožňuje abstraktním způsobem určit dobu trvání nebo míru četnosti, při jejichž překročení již nelze poskytování služby či určitého druhu služby v jiném členském státě považovat za poskytování služeb ve smyslu Smlouvy (viz rozsudek ze dne 11. prosince 2003, Schnitzer, C-215/01, Recueil, s. I-14847, body 30 a 31).

43 S ohledem na veškeré předcházející úvahy je třeba mít za to, že činnost I. Schmelz spočívající v pronájmu spadá do působnosti volného pohybu služeb podle článku 49 ES.

44 Konečně, pokud jde o to, zda se ve vztahu k okolnostem ve věci v původním řízení použije článek 12 ES, který stanoví obecnou zásadu zákazu jakékoli diskriminace na základě státní příslušnosti, je třeba připomenout, že se toto ustanovení použije autonomně pouze v situacích upravených právem Unie, pro něž Smlouva nestanoví zvláštní pravidla o zákazu diskriminace (rozsudek ze dne 21. ledna 2010, SGI, C-311/08, Sb. rozh. s. I-487, bod 31 a citovaná judikatura).

45 Článek 49 ES, který je – jak bylo shledáno v bodě 43 tohoto rozsudku – ve sporu v původním řízení použitelný, přitom taková zvláštní pravidla o zákazu diskriminace stanoví. Z toho vyplývá, že článek 12 ES se ve vztahu k okolnostem ve věci v původním řízení nepoužije.

K existenci omezení volného pohybu služeb

46 Z ustálené judikatury vyplývá, že veškerá ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu osob mají za cíl usnadnit působení členských států Unie výkon výdělečné činnosti jakékoli povahy na území Unie a brání opatřením, jež by mohla tyto státní působníky znevýhodňovat, budou-li si přát vykonávat hospodářskou činnost na území jiného členského státu (výše uvedený rozsudek Bosman, bod 94, a rozsudek ze dne 19. listopadu 2009, Filipiak, C-314/08, Sb. rozh. s. I-11049, bod 58).

47 V tomto ohledu je důležité připomenout, že článek 49 ES vyžaduje odstranění jakéhokoli omezení volného pohybu služeb, pokud je způsobilé zakázat výkon činností poskytovatele usazeného v jiném členském státě, kde legálně poskytuje obdobné služby, bránit tímto činností nebo je činit méně atraktivními (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 1. července 2010, Dijkman a Dijkman-Lavaleije, C-233/09, Sb. rozh. s. I-0000, bod 23 a citovaná judikatura).

48 Z judikatury rovněž vyplývá, že článek 49 ES zakazuje nejen zjevnou diskriminaci, která se zakládá na státní působnosti, ale také veškeré zastžené formy diskriminace, které při uplatnění jiných rozlišovacích kritérií ve skutečnosti vedou ke stejnému výsledku. Tak je tomu zejména v případě opatření, které rozlišuje v závislosti na kritériu bydliště, vzhledem k riziku, že toto kritérium bude působit hlavně v neprospěch státních působníků jiných členských států, jelikož osobami, které v působném členském státě nemají bydliště, jsou nejčastěji osoby, které nejsou jeho státními působníky (viz rozsudek ze dne 16. ledna 2003, Komise v. Itálie, C-388/01, Recueil, s. I-721, body 13 a 14 a citovaná judikatura).

49 O omezení zakázaná článkem 49 ES jde zejména tehdy, když daňové předpisy, které se použijí ve vztahu k přeshraničnímu hospodářskému činností, jsou méně výhodné než daňové předpisy, které se použijí ve vztahu k hospodářské činnosti vykonávané uvnitř tohoto členského státu (viz výše uvedený rozsudek Filipiak, bod 62).

50 Krom toho je třeba zdůraznit, že zákaz omezení volného pohybu služeb platí nejen pro vnitrostátní opatření, ale rovněž pro opatření vydaná orgány Unie (viz obdobně v oblasti volného pohybu zboží rozsudek ze dne 25. června 1997, Kieffer a Thill, C-114/96, Recueil, s. I-3629, bod 27 a citovaná judikatura).

51 V projednávaném případě čl. 24 odst. 3 a článek 28i šesté směrnice, jakož i čl. 283 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH členským státům umožňují, aby přiznávaly malým podnikům usazeným na jejich území osvobození od DPH se ztrátou nároku na odpočet daně, ale vylučují tuto možnost ve prospěch malých podniků usazených v jiných členských státech.

52 Z toho vyplývá, že jestliže členský stát upravuje osvobození od DPH pro malé podniky, mohou podniky této povahy, které jsou usazeny na jeho území, případně nabízet své služby za výhodnějších podmínek než malé podniky usazené mimo území uvedeného členského státu vzhledem k tomu, že podle uvedených ustanovení je zakázáno, aby členské státy na poslední uvedené podniky zmíněné osvobození rozšířily.

53 V projednávaném případě vyplývá ze zjištění učiněného v předcházejícím bodě, že vyloučení malých podniků usazených mimo rakouské území z osvobození od DPH při poskytování služeb v Rakousku pro tyto malé podniky méně atraktivním. V důsledku toho s sebou

toto vyloučení nese omezení volného pohybu služeb.

54 Krom toho, jak podotkla generální advokátka v bodech 42 až 44 a v bodě 83 svého stanoviska, toto omezení nelze přičítat členským státům, jelikož jim dotčené směrnice umožní uplatnit osvobození od DPH pouze ve vztahu k malým podnikům usazeným na jejich území. A dále možnost, aby si malé podniky usazené mimo území členského státu, v němž je DPH splatná, odečty daň zaplacenou na vstupu, nemusí neuplatnění režimu osvobození od DPH ve vztahu k tomuto podnikům dostatečně kompenzovat, zejména pokud takové malé podniky neuskutečňují plně zdanitelná na vstupu, nebo jich uskutečňují jen málo.

55 Za těchto okolností je třeba přistoupit k přezkumu případného odvodnění uvedeného omezení.

K odvodnění

56 Rakouská, německá a česká vláda, jakož i Rada a Evropská komise mají za to, že omezení volného pohybu služeb spočívající v nerovném zacházení mezi malými podniky v závislosti na tom, zda jsou, či nejsou usazeny na rakouském území, je odvodneno nezbytností zajistit účinnost daňové kontroly. Podle těchto vlád a orgánů může takovou kontrolu účinně provádět pouze členský stát, na jehož území je malý podnik usazen.

57 V tomto ohledu z judikatury vyplývá, že nezbytnost zajistit účinnost daňové kontroly představuje naléhavý důvod obecného zájmu, který může odvodnit omezení výkonu svobod volného pohybu zaručených Smlouvou (rozsudek ze dne 27. ledna 2009, Persche, C-318/07, Sb. rozh. s. I-359, bod 52).

58 Avšak, aby mohlo být omezující opatření odvodneno, musí respektovat zásadu proporcionality v tom smyslu, že musí být způsobilé zaručit uskutečnění cíle, který sleduje, a nesmí překračovat meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (výše uvedený rozsudek Persche, bod 52).

59 V tomto ohledu je třeba mít za to, že omezení možnosti přiznat osvobození od DPH na malé podniky usazené na území členského státu, který toto osvobození uplatňuje, je způsobilé zajistit účinnou daňovou kontrolu, jejímž cílem je ověřit, zda jsou splněny podmínky umožňující uvedené osvobození přiznat, vzhledem k tomu, že podniky předchovávají dokumenty týkající se veškerých svých hospodářských činností v zásadě na místě svého usazení.

60 V důsledku toho mají vlády a orgány zúčastněné v řízení v projednávané věci správně za to, že účinnou kontrolu činností vykonávaných v rámci volného pohybu služeb malým podnikem, který není na území hostitelského členského státu usazen, není tento členský stát schopen provádět.

61 Pokud jde o nezbytnost omezení tohoto režimu na malé podniky usazené v dotčeném členském státě, uvedené vlády a orgány tvrdí, že předpisy týkající se správní spolupráce vyplývající z nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti daní z přidáné hodnoty a o zrušení nařízení (EHS) č. 218/92 (Ú. v. st. L 264, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 392) a ze směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní (Ú. v. st. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63) nemohou užitečnou výměnu údajů zaručit.

62 Uvedené vlády a orgány podotýkají, že jelikož je cílem režimu pro malé podniky snížit administrativní zátěž související se zdanitelnými plněními, jsou tyto podniky daňově správních formalit souvisejících s daní z obrátu zproštěny, takže členský stát usazení nemá k dispozici

žádný údaj, který by bylo možno podle nařízení ?. 1798/2003 sdělit. Dodávají, že jelikož se směrnice 77/799 týká pouze informací souvisejících s příjmy daní, nemožné ani zjišťovat, ani sdělovat informace týkající se obratu malého podniku.

63 V tomto ohledu je třeba jednak uvést, že cíle spočívajícího v zajištění účinnosti daňové kontroly za účelem boje proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu, jejíž nezbytnost byla připomenuta v bodě 57 tohoto rozsudku, nemůže být dosaženo při nedostatku relevantních údajů. A jednak, jak podotkla generální advokátka v bodě 33 svého stanoviska, režim pro malé podniky zavádí správní zjednodušení, která mají posílit tvrzení, aktivitu a konkurenceschopnost malých podniků, jakož i zachovat rozumný poměr mezi administrativní zátěží související s daňovou kontrolou a očekávatelnými nízkými daňovými příjmy.

64 Podle čl. 272 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH totiž mohou členské státy zprostit malé podniky všech formalit stanovených v člácích 213 až 271 této směrnice, na jejichž základě mají být daňové orgány členských států informovány oinnostech podléhajících DPH na jejich území.

65 Malé podniky tedy, jak uvedla Rada, zpravidla nejsou v členském státě svého usazení daňově identifikovány pro účely DPH a tento členský stát nemá k dispozici žádný údaj týkající se jejich obratu. Ve věci v původním řízení tak německá vláda uvedla, že malý podnik I. Schmelz není v Německu daňově identifikován pro účely DPH a že tento členský stát nemá k dispozici žádný údaj týkající se jeho obratu.

66 Pokud jde o směrnici 77/799, je třeba uvést, že se v souladu se svým článkem 1 týká výměny informací týkajících se daní z příjmů, majetku a z pojistného. I když přitom nelze vyloučit, že informace týkající se zejména příjmu mohou poskytnout užitečné indicie, zejména pro účely vyšetřování případně spáchaných daňových úniků v oblasti DPH, nic to nemění na tom, že tyto informace nezahrnují výši obratu podléhajícího DPH.

67 Za těchto podmínek mají vlády a orgány zúčastněné v řízení v projednávané věci správně za to, že pravidla správní spolupráce stanovená nařízením ?. 1798/2003 a směrnicí 77/799 nemohou zaručit užitečnou výměnu údajů, pokud jde o malé podniky inné na území členského státu, který uplatňuje osvobození od DPH.

68 Krom toho lze takový nedostatek informací napravit pouze zavedením takových formalit, jako jsou formality stanovené v člácích 213 až 271 směrnice o DPH. Přitom, jak bylo uvedeno v bodě 63 tohoto rozsudku, cílem režimu pro malé podniky je právě ušetřit malé podniky a orgány správy daní takových formalit.

69 Zajištění účinnosti daňové kontroly ohledně výše obratu dosaženého malým podnikem v jiných členských státech, než ve kterém je tento podnik usazen, by totiž vyžadovalo jednak zavedení komplexních formalit pro malé podniky a orgány správy daní, které by umožňovaly shromažďovat relevantní údaje a identifikovat případná zneužití daňového režimu, a jednak opakované podávání žádostí o správní spolupráci daňovými orgány členského státu usazení daňovým orgánem všech ostatních členských států Unie za účelem výměny uvedených údajů.

70 Je třeba dodat, že omezení možnosti přiznat osvobození od DPH pouze na osoby povinné k dani usazené v členském státě, který takové osvobození zavedl, umožňuje zabránit tomu, aby se osoby povinné k dani nacházely v několika členských státech, aniž by v nich byly usazeny, mohly úplně nebo z velké části prostřednictvím osvobození od daní platných v těchto státech vyhnout zdanění svých činností, přestože by tyto činnosti posuzovány ve svém celku objektivně překračovaly rámec činnosti malého podniku, což by bylo neslučitelné s nutností podporovat prostřednictvím odchylky od zásady zdanění, kterou takový systém osvobození od daní představuje, pouze malé podniky.

71 S ohledem na předcházející je zřejmé, že v této fázi vývoje systému DPH je cíl spočívající v zajištění účinnosti daňové kontroly za účelem boje proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu, jakož i cíl režimu pro malé podniky, kterým je posílit konkurenceschopnost těchto podniků, důvodem jednak pro to, aby byla použitelnost osvobození od DPH omezena na činnosti malých podniků usazených na území členského státu, v němž je DPH splatná, a jednak pro to, aby rovným obrátem, který je třeba vzít v úvahu, byl rovný obrát dosažen v členském státě, v němž je podnik usazen.

72 Za těchto okolností je třeba mít za to, že omezení možnosti přiznat osvobození od DPH na malé podniky usazené v členském státě, v němž je DPH splatná, nepřekračuje meze toho, co je k zaručení skutečného těchto dvou cílů nezbytné.

73 Z toho vyplývá, že přezkum otázek neodhalil žádnou skutečnost, kterou by mohl být dotčen soulad čl. 24 odst. 3 a článku 28i šesté směrnice, jakož i čl. 283 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH s článkem 49 ES.

74 Konečně, v rozsahu, v němž předkládající soud rovněž klade otázku, zda jsou ustanovení dotčená v povodním řízení v souladu s obecnou zásadou rovného zacházení, je třeba připomenout, že v bodě 53 tohoto rozsudku bylo konstatováno, že dotčené nerovné zacházení s sebou nese omezení volného pohybu služeb. Spadá tudíž do oblasti působnosti článku 49 ES.

75 Za těchto okolností, jak uvedla generální advokátka v bodě 75 svého stanoviska, je přitom třeba mít za to, že obecnou zásadu rovného zacházení nelze použít autonomně.

76 S ohledem na veškeré předcházející úvahy je třeba na položené otázky odpovědět tak, že jejich přezkum neodhalil žádnou skutečnost, kterou by mohla být dotčena platnost čl. 24 odst. 3 a článku 28i šesté směrnice, jakož i čl. 283 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH z hlediska článku 49 ES.

77 Články 24 a 24a šesté směrnice, jakož i články 284 až 287 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že se pojem „rovný obrát“ týká obrátu dosaženého podnikem během jednoho roku v členském státě, v němž je tento podnik usazen.

K nákladnému řízení

78 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (velký senát) rozhodl takto:

1) Přezkum otázek neodhalil žádnou skutečnost, kterou by mohla být dotčena platnost čl. 24 odst. 3 a článku 28i šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátů – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní, ve znění směrnice Rady 2006/18/ES

ze dne 14. února 2006, jakož i čl. 283 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty z hlediska článku 49 ES.

2) Články 24 a 24a směrnice 77/388, ve znění směrnice 2006/18, jakož i články 284 až 287 směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že se pojem „roční obrát“ týká obrátu dosaženého podnikem během jednoho roku v členském státě, v němž je tento podnik usazen.

Podpisy.

* Jednací jazyk: němčina.