

62018CJ0388

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

29. července 2019 (*1)

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Harmonizace daňových právních předpisů – Směrnice 2006/112/ES – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Článek 288 první pododstavec bod 1 a článek 315 – Zvláštní režim pro malé podniky – Zvláštní režim pro obchodníky povinné k dani – Obchodník povinný k dani, na něhož se vztahuje režim ziskové přírážky – Roční obrát určující použitelnost zvláštního režimu pro malé podniky – Zisková přírážka a přijaté úhrady“

Ve věci C-388/18,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr, Německo) ze dne 7. února 2018, došlým Soudnímu dvoru dne 13. června 2018, v řízení

Finanzamt A

proti

B,

SOUDNÍ DVŮR (desátý senát),

ve složení C. Lycourgos, předseda senátu, E. Juhász (zpravodaj) a I. Jarukaitis, soudci,

generální advokát: G. Pitruzzella,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

–

za německou vládu předvedl T. Henzem a S. Eisenberg, poté S. Eisenberg, jako zmocněnci,

–

za Evropskou komisi L. Mantlem a L. Lozano Palacios, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 288 prvního pododstavce bodu 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2

Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Finanzamt A (finanční úřad A, Německo) a B, který vykonává činnost obchodníka s ojetými vozidly, týkajícího se metody výpočtu ročního obrátu B pro účely použití zvláštního režimu pro malé podniky stanoveného ve směrnici o DPH.

Právní rámec

Unijní právo

3

Článek 73 směrnice o DPH stanoví:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v člencích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“

4

Hlava XII směrnice o DPH, nadepsaná „Zvláštní režimy“, obsahuje kapitolu 1 týkající se „Zvláštní[ho] režim[u] pro malé podniky“. Oddíl 2 této kapitoly 1, nadepsaný „Osvobození od daně nebo odstupňovaná daňová úleva“, obsahuje články 282 až 292 této směrnice.

5

Článek 282 uvedené směrnice stanoví, že osvobození a úlevy stanovené v uvedeném oddíle 2 se vztahují na dodání zboží a poskytnutí služeb malými podniky.

6

Článek 288 směrnice o DPH stanoví:

„Obrat, ke kterému se přihlíží pro účely použití režimu podle tohoto oddílu, sestává z těchto částek bez DPH:

1)

hodnoty zboží dodaného a služeb poskytnutých v rozsahu, ve kterém jsou zdaněny;

2)

hodnoty plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně odvedené na předchozím stupni podle článků 110 a 111, čl. 125 odst. 1, článku 127 a čl. 128 odst. 1;

3)

hodnoty plnění osvobozených od daně podle článků 146 až 149 a článků 151, 152 nebo 153;

4)

hodnoty operací s nemovitostmi a finančních činností uvedených v čl. 135 odst. 1 písm. b) až g) a hodnoty pojišťovacích služeb, nejsou-li tato plnění vedlejšími plněními.

Při výpočtu obrátu se však nebere zřetel na převod hmotného nebo nehmotného investičního majetku podniku.“

7

Článek 289 této směrnice stanoví, že „[o]soby povinné k dani, které jsou osvobozeny od daně, nemají nárok na odpočet daně [DPH] podle článků 167 až 171 a článků 173 až 177 ani tuto daň nemohou vykazovat na svých fakturách“.

8

Článek 290 uvedené směrnice zní následovně:

„Osoby povinné k dani, které jsou způsobilé k osvobození od daně, se mohou rozhodnout buď pro běžný režim DPH, nebo pro zjednodušené postupy uvedené v článku 281. V tomto případě mají nárok na případnou odstupňovanou daňovou úlevu podle vnitrostátních právních předpisů.“

9

Kapitola 4 hlavy XII směrnice o DPH se týká „Zvláštní[ho] režim[u] pro použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti“. Oddíl 2 této kapitoly 4, nadepsaný „Zvláštní režim pro obchodníky povinné k dani“, obsahuje v pododdíle 1 týkajícím se „Režim[u] ziskové přírážky“ články 312 až 325 této směrnice.

10

Článek 313 odst. 1 uvedené směrnice stanoví:

„Na dodání použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností, která uskuteční obchodníci povinní k dani, uplatňují členské státy zvláštní režim zdanění ziskové přírážky dosažené obchodníkem povinným k dani v souladu s tímto pododdílem.“

11

Článek 314 též směrnice stanoví:

„Režim ziskové přírážky se uplatňuje na dodání použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností uskutečněná obchodníkem povinným k dani, pokud mu toto zboží bylo dodáno [uvnitř Unie] jednou z těchto osob:

a)

osobou nepovinnou k dani;

b)

jinou osobou povinnou k dani, je-li dodání zboží touto jinou osobou povinnou k dani osvobozeno od daně podle článku 136;

c)

jinou osobou povinnou k dani, zakládá-li dodání zboží touto jinou osobou povinnou k dani nárok na osvobození pro malé podniky podle § 282 až 292 a zahrnuje-li investiční majetek;

d)

jiným obchodníkem povinným k dani, pokud byla při dodání zboží tímto jiným obchodníkem povinným k dani uplatněna daň podle tohoto zvláštního režimu.“

12

§ 315 směrnice o DPH zní takto:

„Základem daně při dodáních zboží uvedených v § 314 je zisková přírůžka dosažená obchodníkem povinným k dani snižena o daň [DPH] vztahující se k této ziskové přírůžce.

Zisková přírůžka obchodníka povinného k dani je rovna rozdílu mezi prodejní cenou účtovanou obchodníkem povinným k dani za zboží a kupní cenou.“

Německé právo

13

Ustanovení § 1 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu), nadepsaného „Zdanitelná plnění“, ve znění tohoto zákona použitelném na spor ve věci v původním řízení (BGBl. 2005 I, s. 386, dále jen „UStG“), stanoví:

„(1) Dani z obratu podléhají následující plnění:

1.

dodání zboží a jiná plnění uskutečněná za úplatu na německém území podnikem v rámci jeho činnosti. [...]“

14

Ustanovení § 10 UStG, nadepsaného „Vyměňovací základ pro dodání zboží, jiná plnění a nabytí v rámci Společenství“, stanoví:

„Obrat se u dodání zboží a jiných plnění (§ 1 odst. 1 bod 1 první věta) [...] stanoví podle úplaty. Úplatou se rozumí vše, co příjemce plnění vynaloží, aby toto plnění obdržel, a to po odpotě daně z obratu. [...]“

15

Ustanovení § 19 UStG, nadepsaného „Zdanění malých podniků“, zní takto:

„(1) Daň z obratu splatná za plnění ve smyslu § 1 odst. 1 bodu 1 nebude od podniků [...] vybírána, pokud obrat uvedený ve druhé větě s připočtením odpovídající daně nepřekročí v předchozím kalendářním roce 17500 eur a v běžném kalendářním roce pravděpodobně nepřekročí 50000 eur. Obrat ve smyslu první věty je celkový obrat stanovený podle přijatých úhrad, po odpotě přímých z dlouhodobých aktiv v nich obsažených. [...]“

[...]

(3) Celkový obrat je součet zdanitelných plnění uskutečněných podnikatelem ve smyslu § 1 odst. 1 bodu 1 po odečtení těchto plnění:

[...]“

16

Ustanovení § 25a UStG, nadepsaného „Režim ziskové přírážky“, stanoví:

„(1) Pro dodání hmotného movitého zboží ve smyslu § 1 odst. 1 bodu 1 platí zdanění podle následujících ustanovení (režim ziskové přírážky), pokud jsou splněny následující podmínky:

[...]

(3) Obrat se počítá podle částky, o kterou prodejní cena převyšuje nákupní cenu za zboží; [...]

[...]“

Spor v povodním řízení a předběžná otázka

17

B, který vykonává činnost obchodníka s ojetými vozidly, uskutečnil zdanitelná plnění podléhající režimu ziskové přírážky na základě ustanovení § 25a UStG. Jeho obrat vypočítaný podle přijatých úhrad dosáhl v roce 2009 částky 27358 eur a v roce 2010 dosáhl částky 25115 eur.

18

B měl v rámci svých přiznání k DPH ze dne 10. února 2010 (za rok 2009) a ze dne 23. března 2011 (za rok 2010) za to, že může uplatnit postavení „malého podniku“ ve smyslu ustanovení § 19 UStG, jelikož jeho obrat dosáhl v roce 2009 částky 17328 eur a v roce 2010 dosáhl částky 17470 eur. B uvedené obraty vypočítal nikoli podle přijatých úhrad, ale podle své ziskové přírážky v souladu s ustanovením § 25a odst. 3 UStG.

19

Pokud jde o první z těchto přiznání k DPH, daňový orgán připustil, že roční obrat, ke kterému se přihlíží pro účely použití režimu pro malé podniky, může být určen v závislosti na výši ziskové přírážky, a přijal tedy, že se na B vztahuje zvláštní režim pro malé podniky.

20

Pokud však jde o druhé přiznání k DPH, finanční úřad A v daňovém výměru ze dne 4. října 2012 odmítl, aby se na B za rok 2010 vztahoval režim pro malé podniky. Správní praxe byla totiž změněna Umsatzsteuer-Anwendungserlass (výnos o použití daně z obrátu) ze dne 1. října 2010 (BStBl. 2010 I, s. 846), na základě něhož pro použití režimu pro malé podniky mimo jiné na případy použití režimu ziskové přírážky u obchodníků musí být roční obrat vypočítán podle přijatých úhrad, a nikoliv v závislosti na ziskové přírážce.

21

Vzhledem k tomu, že stížnost podaná proti tomuto daňovému výměru byla zamítnuta, B podal

žalobu k příslušnému Finanzgericht (finanční soud, Německo), který uvedený daňový výměr zrušil z důvodu, že přijaté úhrady převyšující ziskovou přírážku nemají být zohledněny při výpočtu obratu pro účely použití zvláštního režimu pro malé podniky.

22

Tento soud měl za to, že § 288 první pododstavec bod 1 směrnice o DPH má přímý účinek a že brání metodě výpočtu použité finančním úřadem A. Toto ustanovení totiž stanoví, že obrat, ke kterému je třeba přihlížet pro účely použití režimu pro malé podniky, sestává z hodnoty zboží dodaného a služeb poskytnutých „v rozsahu, ve kterém jsou zdaněny“. Režim ziskové přírážky, který se použije na dodávky uskutečněné B, přitom na základě článku 315 směrnice o DPH stanoví, že je zdaněna pouze zisková přírážka.

23

Finanční úřad A v rámci opravného prostředku „Revision“, který podal u Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr, Německo), uvádí, že byl proveden nesprávný výklad § 288 prvního pododstavce bodu 1 směrnice o DPH.

24

Předkládající soud podle všeho sdílí stanovisko Finanzgericht (finanční soud), podle něhož obrat, ke kterému je třeba přihlížet pro účely použití režimu pro malé podniky, stanoveného v článku 282 a následujících směrnice o DPH, na obchodníky podléhající režimu ziskové přírážky na základě článku 314 této směrnice, musí být určen v závislosti na této přírážce, jelikož § 313 odst. 1 uvedené směrnice stanoví zvláštní právní úpravu použitelnou na tyto obchodníky. Předkládající soud uvádí, že podle § 288 prvního pododstavce bodu 1 směrnice o DPH obrat, ke kterému je třeba přihlížet, sestává z hodnoty dodaného zboží „v rozsahu, ve kterém je zdaněn“. Toto upřesnění přitom podle něj odkazuje na rozsah základu daně, který je v rámci režimu stanoveného v článku 315 této směrnice omezen na ziskovou přírážku.

25

Tento soud však uvádí, že by výraz „v rozsahu, ve kterém jsou zdaněny“, uvedený v § 288 prvním pododstavci bodu 1 směrnice o DPH, mohl být vykládán rovněž v tom smyslu, že pro použití režimu pro malé podniky musí být z relevantního obratu vyloučena pouze plně osvobozená od daně. Podle tohoto přístupu by dodávky podléhající režimu ziskové přírážky, které nejsou osvobozeny od daně, ale zdaněny jako takové, měly být zohledněny v plném rozsahu, a nikoli pouze do výše vyměňovacího základu obratu určeného na základě zvláštní právní úpravy uvedené v článku 315 této směrnice.

26

Předkládající soud kromě toho nevykládá, že by na základě § 288 prvního pododstavce bodu 1 směrnice o DPH bylo možné mít za to, že „hodnota“ dodaného zboží odpovídá „součtu“ přijatých úhrad, a tedy se toto ustanovení týká vyměňovacího základu daně ve smyslu článku 73 této směrnice.

27

Vzhledem k tomu, že se Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr) domnívá, že vyřešení sporu, který mu byl předložen, vyžaduje výklad ustanovení směrnice o DPH, rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je třeba v případech použití režimu ziskové přírůžky podle článku 311 a následujících směrnice [o DPH] vykládat ustanovení čl. 288 první věty bodu 1 této směrnice v tom smyslu, že se při výpočtu relevantního obrátu při dodáních zboží uvedených v článku 314 směrnice [o DPH] musí vycházet podle článku 315 uvedené směrnice z rozdílu mezi požadovanou prodejní cenou a kupní cenou (obchodní přírůžka).“

K předložené otázce

28

Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 288 první pododstavec bod 1 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě či vnitrostátní správní praxi, na jejímž základě je obrat, ke kterému se přihlíží pro účely použitelnosti zvláštního režimu pro malé podniky na osobu povinnou k dani, na kterou se vztahuje zvláštní režim ziskové přírůžky stanovený pro obchodníky povinné k dani, vypočítán v souladu s článkem 315 této směrnice pouze na základě dosažené ziskové přírůžky.

29

Článek 288 první pododstavec bod 1 směrnice o DPH stanoví, že obrat, ke kterému se přihlíží pro účely použití zvláštního režimu pro malé podniky, sestává z částek bez DPH hodnoty zboží dodaného a služeb poskytnutých v rozsahu, ve kterém jsou zdaněny.

30

Podle ustálené judikatury jak z požadavků jednotného použití unijního práva, tak ze zásady rovnosti vyplývá, že znění ustanovení unijního práva, které výslovně neodkazuje na právo členských států za účelem vymezení svého smyslu a dosahu, musí být zpravidla vykládáno autonomním a jednotným způsobem v celé Unii, přičemž tento výklad je třeba nalézt nejen s přihlédnutím k jeho znění, ale rovněž ke kontextu tohoto ustanovení a k cíli sledovanému dotčenou právní úpravou (rozsudek ze dne 23. května 2019, WB, C-658/17, EU:C:2019:444, bod 50 a citovaná judikatura).

31

Pokud jde nejprve o doslovný výklad čl. 288 prvního pododstavce bodu 1 směrnice o DPH, je třeba poznamenat, že podle samotného znění tohoto ustanovení obrat osoby povinné k dani sestává z celkové částky bez DPH hodnoty zdaněného dodaného zboží a poskytnutých služeb, avšak výraz „zdaněny“ se vztahuje nikoli k výrazu „hodnot[a]“, ale k výrazům „zboží dodaného“ nebo „služeb poskytnutých“.

32

Z toho vyplývá, že podle svého znění toto ustanovení vyžaduje k tomu, aby byla hodnota dodaného zboží nebo poskytnutých služeb zahrnuta do obrátu osoby povinné k dani, aby bylo dodané zboží nebo poskytnuté služby zdaněny jako takové, aniž je upřesněno, jakým způsobem musí být zdaněny, to znamená bez uvedení podmínek, za nichž jsou zdaněny.

33

Z tohoto znění nevyplývá ani to, že by dodané zboží či poskytnuté služby musely být v každém případě zdaněny v plném rozsahu.

34

Je p?itom nesporné, že dodávky zboží uskute?né obchodníkem povinným k dani zdan?ny jsou, i když jsou zdan?ny podle zvláštního režimu.

35

Z doslovného výkladu ?l. 288 prvního pododstavce bodu 1 sm?rnice o DPH tedy vyplývá, že obrat, ke kterému se p?ihlíží pro ú?ely použitelnosti zvláštního režimu pro malé podniky, sestává z celkové hodnoty dodávek zboží uskute?ných obchodníky povinnými k dani, a nikoli ze ziskové p?irážky, které tito obchodníci dosáhli.

36

Celková systematika, historie vzniku a ú?el sm?rnice o DPH tento výklad potvrzují.

37

Pokud jde o obecnou systematiku této sm?rnice, je t?eba p?ipomenout, že v pojednávané v?ci jde o vztah mezi dv?ma zvláštními režimy stanovenými v uvedené sm?rnice, a sice zvláštním režimem pro malé podniky a zvláštním režimem pro obchodníky povinné k dani.

38

Jak p?itom správn? uvedla n?mecká vláda, zvláštní režim pro malé podniky a zvláštní režim pro obchodníky povinné k dani jsou dv?ma zvláštními autonomními režimy, které jsou vzájemn? nezávislé. V p?ípad?, že v jednom z t?chto zvláštních režim? chybí odkaz na prvky ?i pojmy uvedené ve druhém režimu, obsah jednoho z t?chto režim? musí být v zásad? posuzován, aniž je namíst? zohled?ovat obsah druhého režimu.

39

Pokud jde o historii vzniku právní úpravy týkající se DPH, je t?eba uvést, že vývoj této právní úpravy rovn?ž potvrzuje, že pojem „zisková p?irážka dosažená obchodníkem povinným k dani“ nem?že mít vliv na výklad, který je t?eba p?iznat pojmu „obrat“ v rámci zvláštního režimu pro malé podniky.

40

Je totiž nutno p?ipomenout, že zvláštní režim pro malé podniky byl zaveden šestou sm?rnicí Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty: jednotný základ dan? (Ú?. v?st. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 79), a až následn? byla za ú?elem stanovení zvláštního režimu pro obchodníky povinné k dani p?ijata sm?rnice Rady 94/5/ES ze dne 14. února 1994, kterou se dopl?uje spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty a m?ní sm?rnice 77/388/EHS – Zvláštní úprava vztahující se na použité zboží, um?lecká díla, sb?ratelské p?edm?ty a starožitnosti (Ú?. v?st. 1994, L 60, s. 16; Zvl. vyd. 09/01, s. 255).

41

Nelze mít tedy za to, že pravidla týkající se ur?ování obratu za ú?elem použití zvláštního režimu pro malé podniky, stanovená v šesté sm?rnici 77/388, jsou slad?na s pravidly týkajícími se zvláštního režimu pro obchodníky povinné k dani stanoveného ve sm?rnici 94/5, neexistuje-li

výslovné ustanovení stanovící takové sladění.

42

Pokud jde o účel zvláštního režimu pro malé podniky, Soudní dvůr uvedl, že unijní normotvůrce chtěl na základě tohoto zvláštního režimu zjednodušit požadavky z hlediska účelnosti, které s sebou nese běžný systém DPH (rozsudek ze dne 6. října 2005, *MyTravel*, C-291/03, EU:C:2005:591, bod 39), přičemž cílem těchto administrativních zjednodušení je zejména posílit tvůrčí činnost, aktivitu a konkurenceschopnost malých podniků (rozsudky ze dne 26. října 2010, *Schmelz*, C-97/09, EU:C:2010:632, bod 63, a ze dne 2. května 2019, *Jarmuškienė*, C-265/18, EU:C:2019:348, bod 37).

43

V tomto ohledu je třeba uvést podobně jako německá vláda, že cílem sledovaným zvláštním režimem pro malé podniky není posílit konkurenceschopnost velkých podniků vykonávajících činnost prodeje použitého zboží. Pokud by přijaté úhrady převyšující ziskovou přírážku nebyly zohledněny pro výpočet obrátu pro účely použití tohoto zvláštního režimu, mohl by se na takové podniky, které dosahují vysokého obrátu a vykazují malou ziskovou přírážku, vztahovat poslední uvedený režim, a mohly by tak požívat neoprávněné konkurenční výhody.

44

Ze všech předcházejících úvah vyplývá, že je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že čl. 288 první pododstavec bod 1 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě či vnitrostátní správní praxi, na základě níž je obrát, ke kterému se přihlíží pro účely použitelnosti zvláštního režimu pro malé podniky na osobu povinnou k dani, na kterou se vztahuje zvláštní režim ziskové přírážky stanovený pro obchodníky povinné k dani, vypočítán v souladu s článkem 315 této směrnice pouze na základě dosažené ziskové přírážky. Tento obrát musí být stanoven na základě veškerých částek bez DPH, jejichž úhradu tento obchodník povinný k dani přijal nebo přijme, nezávisle na podmínkách, za nichž budou tyto částky skutečně zdaněny.

K nákladům řízení

45

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 účastníky řízení se nenahrazují.

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

Článek 288 první pododstavec bod 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z prodané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě či vnitrostátní správní praxi, na základě níž je obrát, ke kterému se přihlíží pro účely použitelnosti zvláštního režimu pro malé podniky na osobu povinnou k dani, na kterou se vztahuje zvláštní režim ziskové přírážky stanovený pro obchodníky povinné k dani, vypočítán v souladu s článkem 315 této směrnice pouze na základě dosažené ziskové přírážky. Tento obrát musí být stanoven na základě veškerých částek bez daně z prodané hodnoty, jejichž úhradu tento

obchodník povinný k dani přijal nebo přijme, nezávisle na podmínkách, za nichž budou tyto
částky skutečně zdaněny.

Podpisy.

(*1) – Jednací jazyk: němčina.