ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

28. září 2006 *

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, původně zastoupené H. Dossim, poté M. Fruhmannem, jako zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalované,

* Jednací jazyk: němčina.

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, J.-P. Puissochet, A. Borg Barthet (zpravodaj), U. Lõhmus 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 čistou částku daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH"), jestliže jejich zde dosažený roční obrat činí méně než 22 000 eur a vychází v tomto případě z toho, že se částka dlužné DPH rovná odpočitatelné 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 článků 2, 6, čl. 9 odst. 2 písm. b), článků 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 obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 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 uplatňování nároku na odpočet daně, který je nosným pilířem systému DPH.

6 Článek 18 odst. 1 písm. a) zejména stanoví, že pro uplatnění nároku na odpočet daně musí osoba povinná k dani „při odpočtu daně 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 daně tak, že od celkové výše daně z přidané hodnoty splatné za dané zdaňovací období odečte celkovou výši daně, 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 čistou výši 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 uplatňování 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 vyměřování a výběru daně, například režimy daňového paušálu, nemají-li tyto režimy za následek snížení daně."

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

Vnitrostátní právní úprava

10 Nařízení spolkového ministra financí o stanovení průměrných sazeb pro odpočitatelné částky daně 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 obratu] 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 nepřekročí ve zdaňovacím období 22 000 eur, mohou pro obraty z mezinárodní přepravy osob v příležitostné přepravě s motorovými vozidly a přívěsy nezaregistrovanými v tuzemsku vypočítat částky daně na vstupu odpočitatelné podle článku 12 zákona o dani z obratu jako průměrnou sazbu 10% obratu dosaženého z uvedené činnosti (čl. 1 odst. 1 bod 1 a 2 zákona o dani z obratu 1994), jestliže za žádné z uvedených plnění z mezinárodní přepravy osob nevystaví fakturu ve smyslu článku 11 zákona o dani z obratu 1994.

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

Článek 3. Vypočítává-li se odpočitatelná daň na vstupu podle článku 1, je v tomto případě podnikatel osvobozen od povinnosti vést účetnictví podle čl. 18 odst. 2 bodů 5 a 6 zákona o dani z obratu.

Článek 4. Toto nařízení se použije na obraty a skutečnosti, které se uskuteční, nebo nastanou po 31. březnu 2002."

Postup před zahájením soudního řízení

11 Dopisy ze dne 13. března 2000 a 17. října 2003 zaslala Komise Rakouské republice výzvu dopisem a doplňující výzvu dopisem a vyzvala ji, aby jí sdělila své vyjádření ve lhůtě dvou měsíců 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 odůvodněné stanovisko, jímž vyzvala tento členský stát k přijetí opatření nezbytných k tomu, aby vyhověl tomuto stanovisku ve lhůtě dvou měsíců od jeho oznámení. Rakouské orgány odpověděly na uvedené odůvodněné stanovisko dopisem ze dne 6. září 2004.

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

K žalobě

K rozsahu sporu

14 Komise Rakouské republice vytýká, že nařízením ministra financí porušuje články 2, 6, čl. 9 odst. 2 písm. b), články 17, 18 a čl. 22 odst. 3 až 5 šesté směrnice. Uvedený členský stát zakládá svoji obhajobu zcela na ustanovení čl. 24 odst. 1 této směrnice.

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. Články 2, 6, čl. 9 odst. 2 písm. b) a článek 17 šesté směrnice totiž stanoví zásady, na jejichž základě musí být použity procesní podmínky stanovené v článcích 18 a 22 této směrnice. V písemných vyjádřeních Komise však není uvedeno, čím mělo nařízení ministra financí porušit zásady, podle kterých je poskytování služeb předmětem DPH (článek 2 uvedené směrnice); přeprava osob je poskytováním služeb (článek 6); místo poskytování mezinárodní přepravy osob je stanoveno s přihlédnutím k pokrytým vzdálenostem v každém členském státě [čl. 9 odst. 2 písm. b)] a osoba povinná k dani má nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu od daně, kterou je povinna odvést nebo případně na vrácení daně odvedené na vstupu (článek 17). Režim zavedený sporným nařízením naopak předpokládá použití všech těchto zásad. Mohl by však být v rozporu s ustanoveními článků 18 a 22 šesté směrnice o fakturaci DPH, s ní spojeném účetnictví a o odevzdání daňových přiznání.

16 V případě, že by bylo nutno důvody obrany uvedené Rakouskou republikou, které jsou zcela založeny na použitelnosti čl. 24 odst. 1 šesté směrnice na tento režim, odmítnout, bylo by v důsledku toho možno konstatovat pouze porušení čl. 18 odst. 1 písm. a) a článku 2, jakož i čl. 22 odst. 3 až 5 šesté směrnice.

17 Úvahy Komise se zakládají na třech hlavních argumentech, kterými má být prokázáno, že odchylující se režim zavedený nařízením ministra financí nemůže spadat pod čl. 24 odst. 1 šesté směrnice. 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 daně. Konečně, uvedené ustanovení povoluje členským státům provádět zjednodušení, ale nedovoluje jim poskytovat dotčeným podnikům úplné osvobození od daně.

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 opodstatněnosti žaloby je tudíž třeba ověřit, zda režim zavedený nařízením ministra financí může být považován za zavedení „zjednodušených postupů vyměřování a výběru daně" ve smyslu čl. 24 odst. 1 šesté směrnice",

zda vede ke snížení daně 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 vyměřování a výběru daně

Argumentace účastnic 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 daně, podle Komise z toho plyne, že daňový dluh je snížen na nulu. Tento režim tedy nepředstavuje zjednodušení postupů vyměřování a výběru DPH, nýbrž osvobození od daně, což jde nad rámec toho, co je povoleno čl. 24 odst. 1 šesté směrnice.

21 Pokud jde o argument, podle něhož prominutí daně zavedené uvedeným režimem představuje formální aspekt nadměrného zjednodušení, které se rovná osvobození od daně, 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 vyměřování 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 článcích 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 vyměřování, 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 zprošťuje podnikatele provozující mezinárodní přepravu osob a splňující určitá kritéria povinnosti vést účetnictví o DPH. Zproštění povinnosti vystavovat faktury vykazující DPH, mohou tito podnikatelé použít na obrat dosažený v Rakousku průměrnou sazbu, která odpovídá

odpočitatelné sazbě daně, v tomto případě již ale dále při vrácení daně nemohou uplatnit další odpočitatelné 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 vyměřování 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 vyměřování mohou být pouze zjednodušeny, 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 nařízením ministra financí, není DPH ostatně vůbec vybírána, takže se již nejedná o „postupy vyměřování", i když velmi zjednodušené, které uvedené ustanovení výslovně zmiňuje. Kromě toho „režimy daňového paušálu", které jsou uvedeny jako příklad zjednodušených postupů vyměřování, jsou ilustrací toho, že podle režimu stanoveného uvedeným ustanovením podniky skutečně mají povinnost DPH odvádět. Pojem „zjednodušené postupy" tak nezahrnuje úplnou neexistenci vyměřování 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 vyměřování, které mohou být členskými státy podle uvedeného odstavce 1 zavedeny.

27 Z těchto úvah vyplývá, že režim zavedený nařízením ministra financí překračuje pravomoci, které podle čl. 24 odst. 1 šesté směrnice náležejí členským státům, jelikož nezavádí „zjednodušené postupy vyměřování 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 odůvodněn 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 přepravu osob v tomto členském státě, nepodávat daňové přiznání a neplatit čistou částku DPH, jestliže jejich zde dosažený roční obrat činí méně než 22 000 eur a vychází v tomto případě z toho, že se částka dlužné DPH rovná odpočitatelné 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 účastníku 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 dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

1) **Rakouská republika tím, že povoluje osobám povinným k dani, jež nejsou usazené v Rakousku, které provádějí přepravu osob v tomto členském státě, nepodávat daňové přiznání a neplatit čistou částku daně z přidané hodnoty, jestliže jejich zde dosažený roční obrat činí méně než 22 000 eur a vychází v tomto případě z toho, že se částka dlužné daně rovná odpočitatelné 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 obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně.**

2) **Ve zbývající části se žaloba zamítá.**

3) Rakouské republice se ukládá náhrada nákladů řízení.

Podpisy.