ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

26. října 2010 *

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. Ilešič, P. Lindh, T. von Danwitz a C. Toader, soudci,

* Jednací jazyk: němčina.

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. Bakopoulosem, 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 obratu – 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. věst. 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. věst. 1994, C 241, s. 21, a Úř. věst. 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) třetím 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 téže směrnice doplnil následující pododstavec:

„[…] dodání zboží a služeb uskutečněné osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku se v každém případě vylučují 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 článku 98 u pronájmu nemovitostí za účelem bydlení za podmínky, že tato sazba není nižší než 10 %“.

11 Podle čl. 272 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH mohou členské státy zprostit „osoby povinné k dani, na které se vztahuje osvobození pro malé podniky podle článků 282 až 292“, některých nebo všech povinností uvedených v kapitolách 2 („Identifikace“), 3 („Fakturace“), 4 („Účetnictví“), 5 („Přiznání k DPH“) a 6 („Souhrnná hlášení“) hlavy XI („Povinnosti osob povinných k dani a některých osob nepovinných k dani“) této směrnice.

12 Hlava XII směrnice o DPH, která se týká „Zvláštní[ch] režim[ů]“, obsahuje kapitolu 1 nadepsanou „Zvláštní režim pro malé podniky“. Článek 281 obsažený v oddílu 1 této kapitoly 1, který upravuje „Zjednodušené postupy vyměřování a výběru daně“, v podstatě umožňuje, aby „[č]lenské státy, které by se mohly setkat s obtížemi při uplatňování běžného režimu DPH na malé podniky z důvodu jejich činnosti nebo struktury, […] uplatňova[ly] zjednodušené postupy vyměřování a výběru daně“.

13 Článek 282 směrnice o DPH obsažený v oddílu 2 uvedené kapitoly 1 a nadepsaný „Osvobození od daně nebo odstupňovaná daňová úleva“ uvádí, že „[o] svobození a úlevy podle tohoto oddílu se vztahují na dodání zboží a poskytnutí služeb malými podniky“.

14 Podle čl. 283 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH, který je uveden v témže oddílu 2, jsou z režimu podle tohoto oddílu vyloučena „dodání zboží a poskytnutí služeb uskutečněná osobou povinnou k dani, která není usazena v členském státě, v němž je daň splatná“.

15 Podle článku 287 směrnice o DPH mohou „[č]lenské státy, které přistoupily po 1. lednu 1978, […] poskytnout osvobození od daně osobám povinným k dani, jejichž roční obrat je nejvýše roven ekvivalentu v národní měně následujících částek při kurzu platném ke dni jejich přistoupení“. Pro Rakouskou republiku byla tato částka stanovena ve výši 35 000 eur.

16 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 obratu se však nebere zřetel na převod hmotného nebo nehmotného investičního majetku podniku.“

17 Podle článků 411 a 413 směrnice o DPH tato směrnice ruší zejména šestou směrnici a vstupuje v platnost dne 1. ledna 2007.

Vnitrostátní právní úprava

18 Podle § čl. 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 původním 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 původním 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 uskutečněná během zdaňovacího období dosáhnou obratu, který nepřekračuje 22 000 eur“ za rok 2006 a 30 000 eur za rok 2007.

Spor v původním 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 měla 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 čistého 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 doplňujícím sdělení uvedl, že I. Schmelz dne 10. března 2009 prohlásila, že v letech, jichž se původní 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 osobě 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 vyplývajícími 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 uskutečněné 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), vyloučeni z osvobození od daně podle čl. 24 odst. 2 šesté směrnice (zvláštní režim pro malé podniky), zatímco občanům 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 uskutečněná osobou povinnou k dani, která není usazena v členském státě, v němž je daň 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, vyloučeni z osvobození od daně podle článků 282 a násl. směrnice o DPH (zvláštní režim pro malé podniky), zatímco občanům 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 ‚jakož i dodání zboží a služeb uskutečněné 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 uskutečněná osobou povinnou k dani, která není usazena v členském státě, v němž je daň 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 obrat' uvedený v příloze XV, oddíle IX nadepsaném ‚Daně', bodě 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 obrat, kterého podnik dosáhne během jednoho roku v příslušném členském státě, který uplatňuje režim pro malé podniky, nebo jako obrat, kterého podnik dosáhne během jednoho roku na celém území Unie?

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

K přípustnosti předběžných otázek

27 Rada Evropské unie má za to, že předkládající soud v okamžiku, kdy formuloval své předběžné otázky, neměl k dispozici veškeré údaje nezbytné k posouzení otázky usazení I. Schmelz. Následně totiž vyplynulo, že žalobkyně v původním 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 jednotlivcům, domnívá se Rada, že je možné mít za to, že je I. Schmelz v Rakousku usazena. Není tudíž doloženo, že předběžné otázky jsou relevantní pro vyřešení sporu v původním řízení.

28 V tomto ohledu je třeba připomenout, že v rámci řízení upraveného v článku 234 ES je věcí pouze vnitrostátního soudu, kterému byl spor předložen a jenž musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, aby s ohledem na konkrétní okolnosti věci posoudil jak nezbytnost rozhodnutí o předběžné 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 nevyplývá, 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 uskutečňuje plnění, 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, Außenstelle 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 daně, ale vylučují tuto možnost pro malé podniky usazené v jiných členských státech.

34 Předkládající soud rovněž klade otázku, zda se pojem „roční obrat“ použitý v článcích 24 a 24a šesté směrnice, jakož i v článcích 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 samostatně výdělečným činnostem 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 samostatně výdělečných 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 vylíčení 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-7233, 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 různorodé 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 příslušníkům členských států Unie výkon výdělečné činnosti jakékoli povahy na území Unie a brání opatřením, jež by mohla tyto státní příslušníky 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 těmto činnostem 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-6649, bod 23 a citovaná judikatura).

48 Z judikatury rovněž vyplývá, že článek 49 ES zakazuje nejen zjevnou diskriminaci, která se zakládá na státní příslušnosti, ale také veškeré zastřené 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 příslušníků jiných členských států, jelikož osobami, které v příslušném členském státě nemají bydliště, jsou nejčastěji osoby, které nejsou jeho státními příslušníky (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 přeshraničním hospodářským činnostem, 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 posledně 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 činí 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 umožňují 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, odečetly daň zaplacenou na vstupu, nemusí neuplatnění režimu osvobození od DPH ve vztahu k těmto podnikům dostatečně kompenzovat, zejména pokud takové malé podniky neuskutečňují plnění zdanitelná na vstupu, nebo jich uskutečňují jen málo.

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

K odůvodnění

56 Rakouská, německá a řecká 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 odůvodněno 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 odůvodnit 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 odůvodněno, 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 přechovávají 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 daně z přidané hodnoty a o zrušení nařízení (EHS) č. 218/92 (Úř. věst. 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 (Úř. věst. 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 obratu zproštěny, takže členský stát usazení nemá k dispozici žádný údaj, který by bylo možno podle nařízení č. 1798/2003 sdělit. Dodávají, že jelikož se směrnice 77/799 týká pouze informací souvisejících s přímými daněmi, neumožňuje 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 tvůrčí činnost, 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 článcích 213 až 271 této směrnice, na jejichž základě mají být daňové orgány členských států informovány o činnostech 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 č. 1798/2003 a směrnicí 77/799 nemohou zaručit užitečnou výměnu údajů, pokud jde o malé podniky činné 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 článcích 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 orgánům 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 činné v několika členských státech, aniž by v nich byly usazeny, mohly úplně nebo z velké části prostřednictvím osvobození od daně 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 daně 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 ročním obratem, který je třeba vzít v úvahu, byl roční obrat dosažený 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 uskutečnění 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 původním 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 „roční obrat" týká obratu dosaženého podnikem během jednoho roku v členském státě, v němž je tento podnik usazen.

K nákladům řízení

78 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního 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 obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, 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 obrat" týká obratu dosaženého podnikem během jednoho roku v členském státě, v němž je tento podnik usazen.

Podpisy.