

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

přednesené dne 17. června 2010¹

I – Úvod

1. *De minimis non curat lex* praví nejen jedno latinské právní přísloví, ale i šestá směrnice o DPH² a směrnice o společném systému DPH 2006/112/ES³, jež mezitím šestou směrnicí nahradila. Tyto směrnice umožňují členským státům, aby poskytly osvobození od DPH malým podnikům, jejichž roční obrat nepřekročí určitou výši.

2. Toto osvobození je však vyloučeno, pokud je obratu dosahováno hospodářskými subjekty, které v daném členském státě nejsou usazeny. Sekundární právo Společenství tedy výslovně stanoví rozdílné zacházení s osobami povinnými k dani s ohledem na jejich bydliště či sídlo.

3. Ingrid Schmelz, odvolatelka ve sporu v původním řízení, dosahuje v Rakousku obrátů z pronájmu bytu, které se pohybují pod hranicí stanovenou pro osvobození od daně jako malého podniku. Osvobození od daně je jí však odepřeno, protože nebydlí v tuzemsku.

Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Wien (nezávislý finanční senát pobočka Vídeň), si klade otázku, zda je příslušná právní úprava směrnic a vnitrostátních prováděcích předpisů slučitelná se základními svobodami a s obecnou zásadou rovnosti. Členské státy, které účastní řízení u Soudního dvora, Rada a Komise považují rozdílné zacházení v zásadě za přípustné. Případný zásah do základních svobod, který by z takového přístupu vyplýval, je odůvodněný ve snaze zajistit účinný daňový dohled a čelit nebezpečí zneužití.

II – Právní rámec

A – Právo Společenství

1. Daňový režim příjmů z pronájmu

4. Podle čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice je pacht nebo nájem nemovitého majetku

1 — Původní jazyk: němčina.

2 — Šestá 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. L145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23) – dále jen „šestá směrnice“.

3 — Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L347, s. 1), dále jen „směrnice 2006/112“.

osvobozen od DPH. Rakouské republiky však bylo v aktu o přistoupení⁴ povoleno, aby na pronájem nemovitostí za účelem bydlení uplatňovala do 31. prosince 1998 sníženou sazbu daně. Toto ustanovení bylo prostřednictvím čl. 28 odst. 2 písm. j) šesté směrnice ve znění směrnice 2000/17/ES⁵ prodlouženo na neurčito a bylo převzato do čl. 117 odst. 2 směrnice 2006/112.

2. Zvláštní režim pro malé podniky

5. V návaznosti na druhou směrnici o DPH⁶ umožnil článek 24 šesté směrnice členským státům, aby na malé podniky uplatňovaly zvláštní režim (dále rovněž: „režim pro malé podniky“). Toto ustanovení zní následovně:

„1. 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.

2. Až do dne, který určí Rada jednomyslně na návrh Komise a který nesmí nastat později než den, ke kterému se zruší zdaňování při dovozu a vracení daně při vývozu v rámci obchodu mezi členskými státy,

a) mohou členské státy, které využily možnost danou článkem 14 druhé směrnice Rady ze dne 11. dubna 1967 a zavedly osvobození od daně nebo odstupňované daňové úlevy, zachovat tato osvobození a prováděcí pravidla k nim, jsou-li v souladu se systémem daně z přidané hodnoty.

4 — Akt o podmínkách přistoupení Norského království, Rakouské republiky, Finské republiky a Švédského království a o úpravách smluv, na nichž je založena Evropská unie, příloha XV – seznam podle článku 151 aktu o přistoupení – hlava IX. „Daně“ bod 2 písm. e) (Úř. věst. 1994, C 241, s. 21).

5 — Směrnice Rady 2000/17/ES ze dne 30. března 2000, kterou se mění směrnice 77/388/EHS o společném systému daně z přidané hodnoty – přechodná ustanovení pro Rakouskou republiku a Portugalskou republiku (Úř. věst. L 84, s. 24; Zvl. vyd. 09/01, s. 333).

6 — Druhá směrnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu — Struktura a způsoby použití společného systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 1967, 71, s. 1303).

Členské státy, které poskytují osvobození od daně osobám povinným k dani, jejichž roční obrát je menší než ekvivalent 5 000 evropských zúčtovacích jednotek v národní měně při směnném kurzu platném ke dni přijetí této směrnice, mohou zvýšit toto osvobození od daně až na 5 000 evropských zúčtovacích jednotek.

Členské státy, které uplatňují odstupňované daňové úlevy, nesmějí zvýšit strop odstupňovaných daňových úlev ani zavést příznivější podmínky pro poskytování těchto úlev;

Členské státy mohou vyloučit některá plnění z režimů uvedených v odstavci 2. Ustanovení odstavce 2 se v žádném případě nevztahují na plnění uvedená v čl. 4 odst. 3.

- b) mohou členské státy, které tuto možnost nevyužily, poskytnout osvobození od daně osobám povinným k dani, jejichž roční obrat je nejvýše rovný ekvivalentu 5000 evropských zúčtovacích jednotek v národní měně při směnném kurzu platném ke dni přijetí této směrnice. Případně mohou poskytnout odstupňovanou daňovou úlevu osobám povinným k dani, jejichž roční obrat překračuje strop, který členské státy stanovily pro poskytnutí osvobození od daně;

4. Obrat, ke kterému se přihlíží pro účely použití odstavce 2, sestává z částky bez daně z přidané hodnoty vyjadřující hodnotu zboží a služeb dodaných nebo poskytnutých podle článků 5 a 6 v rozsahu, ve kterém jsou zdaněny, včetně plnění osvobozených od daně s vrácením daně odvedené na předchozím stupni podle čl. 28 odst. 2, a dále z částky vyjadřující hodnotu plnění osvobozených od daně podle článku 15, z částky vyjadřující hodnotu operací s nemovitostmi a finančních operací uvedených v čl. 13 části B písm. d), jakož i hodnotu pojišťovacích služeb, nejsou-li tato plnění doprovodnými plněními.

- c) mohou členské státy, které poskytují osvobození od daně osobám povinným k dani, jejichž roční obrat je roven nebo vyšší než ekvivalent 5000 evropských zúčtovacích jednotek v národní měně při směnném kurzu platném ke dni přijetí této směrnice, tuto mez zvýšit, aby zachovaly její reálnou hodnotu.

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

5. Osoby povinné k dani osvobozené od daně nemají nárok na odpočet daně podle článku 17 ani nemohou vykazovat daň na svých fakturách nebo jiných dokladech sloužících jako faktury.

3. Pojmy osvobození od daně a odstupňovaná daňová úleva se vztahují na dodání zboží a poskytování služeb malými podniky.

6. Osoby povinné k dani způsobilé k osvobození od daně se mohou rozhodnout buď pro běžný režim daně z přidané hodnoty, nebo

pro zjednodušené postupy uvedené v odstavci 1. V tomto případě mají nárok na jakoukoliv odstupňovanou daňovou úlevu podle vnitrostátních předpisů.

Společenství v této oblasti osvobodit od daně z přidané hodnoty osoby povinné k dani, jejichž roční obrat je menší než ekvivalent 35 000 ECU vyjádřený v národní měně.“

[...]“

6. Směrnicí 92/111/EHS⁷ byl do šesté směrnice vložen článek 28i. Toto ustanovení připojilo k čl. 24 odst. 3 šesté směrnice následující pododstavec:

8. Právní úprava článku 24 a článku 24a, který do šesté směrnice zavedl prahové hodnoty obratu, byla s několika redakčními změnami převzata jako články 281 až 294 směrnice 2006/112. Relevantní ustanovení této směrnice znějí:

„Článek 282

„Dodání nových dopravních prostředků uskutečněné za podmínek stanovených v čl. 28c části A, jakož i 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.“

Osvobození a úlevy podle tohoto oddílu se vztahují na dodání zboží a poskytnutí služeb malými podniky.

Článek 283

7. Pro Rakouskou republiku platí na základě přílohy XV – seznam podle článku 151 aktu o přistoupení – hlavy IX., „Daně“ bodu 2 písm. c) aktu o přistoupení⁸ následující:

1. Z režimu podle tohoto oddílu jsou vyloučena tato plnění:

[...]

„Při použití čl. 24 odst. 2 až 6 může Rakouská republika až do vydání právních předpisů

c) dodání zboží a poskytnutí služeb uskutečněná osobou povinnou k dani, která není usazena v členském státě, v němž je daň splatná.

7 — Směrnice Rady 92/111/EHS ze dne 14. prosince 1992 (Úř. věst. L 384, s. 47; Zvl. vyd. 09/01, s. 224).

8 — Uveden výše v poznámce pod čarou 4.

[Články 284 až 286 se týkají států, které byly členy Evropského společenství před 1. lednem 1978, a v zásadě odpovídají čl. 24 odst. 2 šesté směrnice.]

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;

Článek 287

Členské státy, které přistoupily po 1. lednu 1978, mohou 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:

[...]

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.

4. Rakousko: 35 000 ECU,

[...]

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

Článek 288

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;

Článek 289

Osoby povinné k dani, které jsou osvobozeny od daně, nemají nárok na odpočet daně podle článků 167 až 171 a článků 173 až 177 ani tuto daň nemohou vykazovat na svých fakturách.

Článek 290

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.“

roku 2006; od roku 2007 30 000 eur). U této hranice obratu se na plnění z vedlejších obchodů včetně prodeje podniku nebere zřetel. Při jednorázovém překročení hranice obratu o méně než 15 % v rámci jednoho časového období pěti kalendářních let se má za to, že hranice nebyla překročena ...“

11. § 6 odst. 3 UStG 1994 zní:

B – Vnitrostátní právo

9. Podle § 6 odst. 1 bodu 16 Umsatzsteuergesetz 1994 (zákon o dani z obratu z roku 1994, dále jen „UStG“) ve znění použitelném v původním řízení jsou pacht a nájem nemovitostí v zásadě osvobozeny od daně. Není však osvobozen nájem (přenechání užívání) nemovitostí pro účely bydlení.

„Podnikatel, jehož plnění jsou osvobozena na základě § 6 odst. 1 bodu 27 UStG 1994, se může až do doby, kdy výměr nabude právní moci, vzdát uplatnění tohoto ustanovení písemným prohlášením zaslaným finančnímu úřadu. Toto prohlášení je pro podnikatele závazné nejméně po dobu pěti kalendářních let. Lze ho odvolat pouze s účinkem od počátku kalendářního roku. Odvolání je nutno učinit nejpozději do uplynutí prvního kalendářního měsíce tohoto kalendářního roku.“

10. Podle § 6 odst. 1 bodu 27 UStG 1994 jsou dále osvobozena:

III – Skutkový stav a předběžné otázky

„plnění uskutečňovaná drobnými podnikateli. Drobný podnikatel je podnikatel, který má v tuzemsku sídlo nebo bydliště a jehož obraty podle § 1 odst. 1 bodu 1 a 2 nepřesahují ve zdaňovacím období 22 000 eur (znění do

12. Ingrid Schmelz je německou státní příslušnicí a má bydliště v Německu. Je

majitelkou bytu v Rakousku, který pronajímá za měsíční nájemné ve výši 330 eur a náhradu provozních nákladů. U nájemného nefakturuje daň z obrátu.

13. Rakouské finanční orgány vyměřily z příjmů z pronájmu daň z obrátu, která po odpočtu daně na vstupu činí za roky 2006 a 2007 334,93 eur resp. 316,15 eur. Ve sporných letech nedosáhla I. Schmelz podle vlastního vyjádření žádného dalšího obrátu na území Společenství⁹.

14. Jelikož se I. Schmelz domnívala, že na základě režimu pro malé podniky nemusí odvádět daň z obrátu, podala proti výměrům odvolání k Unabhängiger Finanzsenat, který usnesením ze dne 4. března 2009 předložil 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 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 ve znění bodu 21 směrnice Rady 92/111/EHS ze dne 14. prosince 1992, jakož i právní úprava provádějící toto ustanovení do vnitrostátního práva, v rozporu se Smlouvou o ES, zejména se zákazem diskriminace (článek 12 Smlouvy o ES), svobodou usazování (článek 43 a násl. Smlouvy o ES), svobodou volného pohybu služeb (článek 49 a násl. Smlouvy o ES) nebo základními právy právního řádu Společenství (zásadou rovného zacházení práva Společenství), protože toto ustanovení způsobuje, že občané Unie, kteří nejsou usazeni v příslušném členském státě, jsou vyloučeni z osvobození od daně podle čl. 24 odst. 2 šesté směrnice (zvláštní režim pro malé podniky), zatímco občané Unie, kteří jsou v příslušném členském státě (tuzemsku) usazeni, mohou toto osvobození od daně uplatnit, pokud příslušný členský stát v souladu se směrnicí poskytuje osvobození od daně pro drobné podnikatele?

2. Je slovní spojení ‚dodání zboží a poskytnutí služeb uskutečněná osobou

⁹ — Vyplývá to z dodatečného sdělení předkládajícího soudu ze dne 17. března 2009.

povinnou k dani, která není usazena v členském státě, v němž je daň splatná' uvedené v čl. 283 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, jakož i právní úprava provádějící toto ustanovení do vnitrostátního práva, v rozporu se Smlouvou o ES, zejména se zákazem diskriminace (článek 12 Smlouvy o ES), svobodou usazování (článek 43 a násl. Smlouvy o ES), svobodou volného pohybu služeb (článek 49 a násl. Smlouvy o ES) nebo základními právy právního řádu Společenství (zásadou rovného zacházení práva Společenství), protože toto ustanovení způsobuje, že občané Unie, kteří nejsou usazeni v příslušném členském státě jsou vyloučeni z osvobození od daně podle článků 282 a násl. směrnice 2006/112/ES (zvláštní režim pro malé podniky), zatímco občané Unie, kteří jsou v příslušném členském státě (tuzemsku) usazeni, mohou toto osvobození od daně uplatnit, pokud příslušný členský stát v souladu se směrnicí poskytuje osvobození od daně pro drobné podnikatele?

3. V případě kladné odpovědi na otázku 1: Je slovní spojení „jakož i dodání zboží a služeb uskutečněná osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku“ uvedené

v čl. 24 odst. 3 a v článku 28i šesté směrnice neplatné ve smyslu čl. 234 písm. b) Smlouvy o 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 2006/112/ES neplatné ve smyslu čl. 234 písm. b) Smlouvy o ES?
5. V případě kladné odpovědi na otázku 3: Je třeba „roční obrát“ ve smyslu přílohy XV Smlouvy mezi Belgickým královstvím, Dánským královstvím, Spolkovou republikou Německo, Řeckou republikou, Španělským královstvím, Francouzskou republikou, Irskem, Italskou republikou, Lucemburským velkovévodstvím, Nizozemským královstvím, Portugalskou republikou, Spojeným královstvím Velké Británie a Severního Irska (členskými státy Evropské unie) a Norským královstvím, Rakouskou republikou, Finskou republikou, Švédským královstvím o přistoupení Norského království, Rakouské republiky, Finské republiky, Švédského království k Evropské unii včetně závěrečného aktu (Smlouva o přistoupení

k EU), IX. Daně, bodu 2, písm. c), respektive ve smyslu článku 24 šesté směrnice chápat jako obrat, kterého je dosaženo za jeden rok v příslušném členském státě, pro který může být využito režimu pro malé podniky, nebo jako obrat podnikatele dosažený za jeden rok na celém území Společenství?

IV – Právní posouzení

A – Přípustnost žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

6. V případě kladné odpovědi na otázku 4: Je třeba „roční obrat“ ve smyslu článku 287 směrnice 2006/112/ES chápat jako obrat, kterého je dosaženo za jeden rok v příslušném členském státě, pro který může být využito režimu pro malé podniky, nebo jako obrat podnikatele dosažený za jeden rok na celém území Společenství?“

16. Rada vznáší otázku, zda je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce přípustná. Předkládající soud teprve dodatečně konstatoval, že I. Schmelz nedosáhla na území Společenství kromě obratu z pronájmu v Rakousku žádného dalšího obratu. Pokud by měl tuto informaci k dispozici již v okamžiku rozhodnutí o předložení předběžné otázky, mohl by od jejího předložení upustit, protože I. Schmelz je za těchto okolností nutno považovat za osobu povinnou k dani usazenou v Rakousku.

15. Řízení se zúčastnily také rakouská, německá a řecká vláda, Rada Evropské unie a Evropská komise, přičemž řecká vláda vyjádřila své stanovisko pouze písemně a německá vláda pouze ústně.

17. V této souvislosti je nutno připomenout, že v řízení podle článku 234 ES přísluší pouze vnitrostátnímu soudci, kterému byl spor předložen a který musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, posoudit s ohledem na konkrétní okolnosti věci jak nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro vydání jeho rozsudku, tak i relevanci otázek. Pokud se tedy položené otázky týkají

výkladu práva Unie, je Soudní dvůr v zásadě povinen rozhodnout¹⁰.

18. Odmítnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podané vnitrostátním soudem je tudíž 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 položeny¹¹.

19. Ve vztahu k projednávané věci je nutno konstatovat, že předkládající soud Soudnímu dvoru pouze postoupil sdělení I. Schmelz. Není však jasné, zda předkládající soud již učinil konečná zjištění ohledně skutkového stavu, pokud jde o toto sdělení. Tato skutečnost však nebrání přípustnosti předložení žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, neboť rozhodnutí, v jaké fázi řízení je předložení žádosti Soudnímu dvoru účelné, je v zásadě ponecháno na posouzení předkládajícímu soudu¹².

20. I kdybychom však považovali informaci I. Schmelz za správnou, neznamenalo by to, že zodpovězení předběžných otázek zjevně není pro rozhodnutí sporu v původním řízení nezbytné. V žádném případě totiž není zcela jednoznačné, že I. Schmelz je nutno z důvodu jejího obratu, jenž se omezuje na pronájem bytu v Rakousku, považovat za usazenou v Rakousku s tím důsledkem, že se na ni osvobození od daně bezpochyby vztahuje.

21. V důsledku toho je nutno předběžné otázky zodpovědět.

B – Zodpovězení předběžných otázek

22. Předmětem první a druhé, třetí a čtvrté, jakož i páté a šesté předběžné otázky je vždy stejná problematika. Liší se pouze v tom, že odkazují na ustanovení šesté směrnice (otázky 1, 3 a 5) resp. na příslušná ustanovení směrnice 2006/112 (otázka 2, 4 a 6).

23. Podle třetího bodu odůvodnění směrnice 2006/112 je tato směrnice přepracováním šesté směrnice, které v zásadě nepřináší

10 — Viz mj. rozsudky ze dne 18. července 2007, Lucchini (C-119/05, Sb. rozh. s. I-6199, bod 43), ze dne 22. prosince 2008, Magoora (C-414/07, Sb. rozh. s. I-10921, bod 22), a ze dne 18. března 2010, Alassini a další (C-317/08 až C-320/08, Sb. rozh. s. I-2213, bod 25).

11 — Viz mj. rozsudky ze dne 13. března 2001, PreussenElektra (C-379/98, Recueil, s. I-2099, bod 39), Magoora (uvedený výše v poznámce pod čarou 10, bod 23) a Alassini a další (uvedený výše v poznámce pod čarou 10, bod 26).

12 — Viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 1. dubna 1982, Holdijk a další (141/81 až 143/81, Recueil, s. 1299, bod 5), a ze dne 9. prosince 2003, Gasser (C-116/02, Recueil, s. I-14693, bod 27).

žádné věcné změny ve stávajících právních předpisech. Změny v právní úpravě, jež byly při přepracování přesto provedeny, jsou podle tohoto bodu odůvodnění uvedeny úplným výčtem v ustanoveních upravujících provedení směrnice ve vnitrostátním právu a její vstup v platnost (článek 412). Právní úprava týkající se malých podniků (článek 281 a násl.) tam zmíněna není. Otázky proto není třeba zkoumat odděleně na základě šesté směrnice resp. směrnice 2006/112.

24. Mezi těmito třemi soubory otázek existuje rovněž úzká vzájemná spojitost. Předkládající soud přitom do popředí staví otázku slučitelnosti těchto ustanovení se základními svobodami (první a druhá předběžná otázka).

25. Třetí a čtvrtá otázka je pokládána pouze pro případ *neslučitelnosti* ustanovení směrnice se základními svobodami a má přinést vyjasnění ohledně dopadů, které by z toho bylo nutno vyvodit.

26. Pátou a šestou otázku pokládá soud za předpokladu, že omezení režimu pro malé podniky na tuzemce je *slučitelné* se základními svobodami. Tyto otázky směřují k výkladu právních předpisů, přesněji k výkladu v nich obsaženého pojmu ročního obratu,

který je rozhodný pro přiznání povahy malého podniku. Unabhängiger Finanzsenat zde vidí alternativu buď vycházet z obratu dosaženého pouze ve státě sídla resp. bydliště, nebo vycházet z obratu dosaženého v celém Společenství.

27. Před bližším přezkumem jednotlivých otázek bych chtěla začít několika úvahami o povaze režimu pro malé podniky jakožto zvláštní právní úpravy a o cílech sledovaných touto právní úpravou. Otázkou je zejména to, do jaké míry jsou zákonodárci Unie a členské státy při vymezení režimu osvobození od daně ve prospěch malých podniků vázáni základními svobodami a obecnými právními zásadami práva Unie.

1. Úvodní poznámky

a) Režim pro malé podniky jakožto zvláštní režim

28. Dani z přidané hodnoty podléhají v zásadě všechna plnění uvedená v článku 2 směrnice 2006/112, která uskutečňuje osoba povinná k dani ve smyslu článku 9 směrnice. Sama

tato směrnice však stanoví značný počet zvláštních plnění, jež jsou od daně osvobozena, přičemž toto osvobození často sleduje cíle sociální politiky.

ohledu úplné harmonizace vnitrostátních právních úprav¹⁶. Tento zvláštní režim byl – doplněný o některé bližší požadavky – převzat do článku 24 šesté směrnice a nakonec do článku 281 a násl. směrnice 2006/112¹⁷. Komise k tomu ve svém návrhu šesté směrnice¹⁸ uvedla:

29. Krom toho směrnice členským státům umožňuje uplatňování zvláštních režimů (hlava XII) a odchylek (hlava XIII) od harmonizovaného systému. Jedním ze zvláštních režimů je režim pro malé podniky.

30. Jak již opakovaně konstatoval Soudní dvůr, je harmonizace v podobě, v jaké byla postupně uskutečňována jednotlivými směrnicemi, a zejména šestou směrnicí, zatím pouze harmonizací částečnou¹³. Zamýšlená harmonizace ještě nebyla dokončena, neboť členské státy jsou oprávněny zachovat nebo přijmout určité vnitrostátní právní předpisy, které by bez tohoto oprávnění byly se směrnici neslučitelné¹⁴.

31. Již článek 14 druhé směrnice¹⁵ dovozoval členským státům zachovat osvobození malých podniků od DPH a vzdal se v tomto

„Osvobozením od daně a odstupňovanou daňovou úlevou lez v určitém rozsahu odstranit problémy, jimž jsou často vystaveny malé podniky při uplatňování DPH. Kromě toho lze takto zjednodušit administrativu daňových orgánů. Systém osvobození od daně a odstupňované daňové úlevy nelze nicméně v rámci obecné daně ze spotřeby, jakou daň z přidané hodnoty je, považovat za standardní. Na druhou stranu může paralelní existence zvláštních vnitrostátních režimů představovat překážku pro odstraňování daňových hranic. To je hlavní důvod pro to, aby

13 — Rozsudky ze dne 5. prosince 1989, ORO Amsterdam Beheer a Concerto (C-165/88, Recueil, s. 4081, bod 21), ze dne 7. prosince 2006, Eurodental (C-240/05, Sb. rozh. s. I-11479, bod 50), a ze dne 12. června 2008, Komise v. Portugalsko (C-462/05, Sb. rozh. s. I-4183, bod 51).

14 — Viz v tomto smyslu ohledně zvláštních režimů podle článku 28 šesté směrnice rozsudky ze dne 13. července 2000, Idéal tourisme (C-36/99, Recueil, s. I-6049, bod 38), Eurodental (uvedený výše v poznámce pod čarou 13, bod 51) a Komise v. Portugalsko (uvedený výše v poznámce pod čarou 13, bod 52).

15 — Uvedené výše v poznámce pod čarou 6.

16 — Viz šestý bod odůvodnění druhé směrnice.

17 — K povaze režimu pro malé podniky jako zvláštnímu vnitrostátnímu režimu viz patnáctý bod odůvodnění druhé věty šesté směrnice a stejně znějící 49. bod odůvodnění směrnice 2006/112: „Členské státy by měly mít možnost nadále uplatňovat své zvláštní režimy pro malé podniky v souladu se společnými ustanoveními a s výhledem užší harmonizace.“

18 — Návrh šesté směrnice Rady o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ze dne 29. června 1973, vypracovaný Komisí, *Bulletin der Europäischen Gemeinschaften*, příloha 11/73, s. 25.

zde navrhovaná právní úprava měla přechodnou povahu.“

státům umožňuje zohlednit konkrétní vnitrostátní hospodářskou a správní strukturu.

32. Vzhledem k tomu, že režim pro malé podniky je tedy neúplně harmonizovaným zvláštním režimem, který je odchylkou od obecného systému daně z přidané hodnoty, je nutno jej vykládat úzce a smí být uplatňován pouze v míře nezbytné pro dosažení jím sledovaných cílů¹⁹.

33. Cílem osvobození malých podniků je posílit konkurenceschopnost této skupiny hospodářských subjektů. Mají jim být ušetřeny náklady spojené s odvodem DPH, které by je z důvodu malého rozsahu jejich činnosti nepřiměřeně zatěžovaly. Zároveň tato právní úprava slouží ke zjednodušení administrativy, neboť se daňová správa nemusí zabývat výběrem nepatrných částek daně od velkého počtu malých podniků.

34. Právní rámec Unie přitom ponechává členským státům prostor k uvážení, pokud jde o stanovení hranice obratu pro kvalifikaci subjektu jako malého podniku. To členským

35. Režim pro malé podniky má být ve prospěch pouze těm podnikům, jež také skutečně vyvíjejí hospodářskou činnost malého rozsahu. To je podle názoru zúčastněných zajištěno omezením osvobození na malé podniky usazené v tuzemsku. Toto omezení brání tomu, aby podniky zneužívaly tento systém a měly prospěch z osvobození v několika státech současně a aby výsledně byly zvýhodněny podniky, jež ve skutečnosti malými podniky nejsou. Dále omezení na tuzemské osoby povinné k dani zajišťuje, že daňová správa může kdykoli bez omezení přezkoumat, zda jsou skutečně splněny podmínky pro přiznání zvýhodnění.

b) Dopady částečné harmonizace na vázanost nadřazeným právem Unie

19 — Rozsudek ze dne 28. září 2006, Komise v. Rakousko (C-128/05, Sb. rozh. 2006, s. I-9265, bod 22) s odkazem na rozsudky ze dne 22. října 1998, Madgett a Baldwin (C-308/96 a C-94/97, Recueil, s. I-6229, bod 34), a ze dne 8. prosince 2005, Jyske Finans (C-280/04, Sb. rozh. s. I-10683, bod 35). Viz k tomu dále rozsudek ze dne 6. července 2006, Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, Sb. rozh. s. I-6269, bod 23).

36. Je sporné, zda jsou členské státy a zákonodárci Unie vázáni základními svobodami a obecnými právními zásadami také v oblastech právní úpravy, jež nejsou plně harmonizovány.

37. Komise zastává s poukazem na rozsudek *Idéal tourisme*²⁰ názor, že členské státy nejednají v rozporu s právem Společenství, pokud přijmou v částečně harmonizované oblasti ustanovení odchylná od společného systému daně z přidané hodnoty. Při využití možnosti vlastní úpravy, kterou stanoví směrnice, však musí zohlednit základní ustanovení primárního práva Unie. Jejich právní úprava je s tímto právem Unie slučitelná tehdy, pokud se pohybuje v mezích požadavků stanovených směrnicí a pokud jsou případná omezení základních svobod odůvodněna naléhavými důvody obecného zájmu.

38. Dojde-li k porušení práva Unie, pak toto porušení nelze přičítat směrnici, nýbrž tomu, že dotýčný členský stát využil možnosti osvobození způsobem, který není podložen naléhavými důvody obecného zájmu.

39. S tímto postojem Komise se mohu ztožnit pouze částečně.

40. Je pravdou, že osoby povinné k dani podléhají z důvodu neúplné harmonizace rozdílnému zacházení podle toho, jaké vnitrostátní právní předpisy pro ně platí. Tak například podniky ve Španělsku jsou

osvobozeny jakožto malé podniky tehdy, pokud jejich roční obrát nepřekročí ekvivalent 10 000 ECU, zatímco hranice pro rakouské osoby povinné k dani činí 35 000 ECU²¹. To však neznamená diskriminaci z důvodu státní příslušnosti, protože rozdílné zacházení nelze přičítat jednomu orgánu a nedochází k němu v rámci téhož právního systému, nýbrž vyplývá ze souběžné existence neharmonizovaných ustanovení různých členských států²². Podobnou situaci se Soudní dvůr zabýval v rozsudku *Idéal tourisme*²³.

41. Je také pravdou, že se členské státy při využití zmocnění směrnice a uplatňování zvláštního režimu nacházejí v oblasti působnosti práva Unie²⁴. V oblasti, která není na úrovni Unie plně harmonizována, mají členské státy sice v zásadě i nadále pravomoc vymezit podmínky výkonu činností v této oblasti,

20 — Rozsudek *Idéal tourisme* (uvedený výše v poznámce pod čarou 14, bod 38).

21 — Viz čl. 287 body 2 a 4 směrnice 2006/112.

22 — Viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 14. listopadu 2006, *Kerckhaert a Morres* (C-513/04, Sb. rozh. s. I-10967, bod 20), ze dne 12. února 2009, *Block* (C-67/08, Sb. rozh. s. I-883, bod 28), a ze dne 15. dubna 2010, *CIBA* (C-96/08, Sb. rozh. s. I-2911, bod 25).

23 — Viz k tomu také mé stanovisko ze dne 13. prosince 2007 ve věci *Marks & Spencer* (C-309/06, Sb. rozh. 2008, s. I-2283, bod 32 a násl.).

24 — Viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 10. dubna 2008, *Marks & Spencer* (C-309/06, Sb. rozh. s. I-2283, body 33 a 34), a bod 28 a násl. mého stanoviska v této věci.

nicméně při výkonu uvedené pravomoci jsou povinny dodržovat základní svobody²⁵.

zajistit pouze tím, že by režim pro malé podniky zrušily.

42. V projednávaném případě však rozdílné zacházení není způsobeno souběžnou existencí neharmonizovaných vnitrostátních ustanovení nebo vyplněním prostoru pro uvážení, jenž přiznává právo Unie, vnitrostátním právem. Článek 24 odst. 3 šesté směrnice resp. čl. 283 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 naopak výslovně vylučují osvobození plnění, jež jsou uskutečněna osobami povinnými k dani, které nejsou usazeny v daném členském státě.

43. Pokud by toto rozdílné zacházení na základě bydliště či sídla osoby povinné k dani stanovené směrnicí nebylo slučitelné se Smlouvou o fungování Evropské unie nebo s obecnými právními zásadami, jež se uplatní při jejím provádění, nezbyvá pak členským státům pro provedení směrnic, které je v souladu s právem Unie, žádný prostor pro uvážení. Členské státy zejména nesměly režim pro malé podniky rozšiřovat na plnění ze strany osob povinných k dani, jež nejsou rezidenty. Rovné zacházení mezi malými podniky se sídlem v tuzemsku a zahraničí naopak mohly

44. Ustanovení směrnice, které členským státům přiznává možnost jednání, jenž je v rozporu s právem Unie a neponechává žádný prostor pro využití této možnosti, které by bylo v souladu s právem Unie, by bylo samo o sobě stejně protiprávní jako vnitrostátní ustanovení, jímž by členský stát takové možnosti využil²⁶.

45. Proto je v rámci odpovědi na první a druhou otázku potřeba v první řadě přezkoumat, zda jsou uvedená ustanovení směrnic v rozporu s nadřazenými ustanoveními práva Unie. Pokud by tomu tak bylo, pak by byly vnitrostátní právní předpisy, jež tato ustanovení provádějí do vnitrostátního práva, v rozporu s primárním právem Unie stejným způsobem jako samotná ustanovení směrnic²⁷.

25 — Rozsudky ze dne 29. listopadu 2007, Komise v. Rakousko (C-393/05, Sb. rozh. s. I-10195, bod 29), Komise v. Německo (C-404/05, Sb. rozh. s. I-10239, bod 31), a ze dne 22. října 2009, Komise v. Portugalsko (C-438/08, Sb. rozh. s. I-10209, bod 27).

26 — Viz v této souvislosti rozsudek ze dne 27. června 2006, Parlament v. Rada („slučování rodin“, C-540/03, Sb. rozh. s. I-5769), v němž Soudní dvůr rovněž posuzoval, zda ustanovení napadené směrnice opravňuje členské státy k protiprávnímu jednání, resp. zda jim ponechává dostatek prostoru pro uvážení k provedení, které by bylo v souladu s právem Společenství (viz zejména body 76, 90, 103 a 104 rozsudku).

27 — Je nicméně nutno poukázat na to, že Soudní dvůr není v rámci řízení o rozhodnutí o předběžné otázce oprávněn konstatovat slučitelnost jednoho konkrétního vnitrostátního ustanovení s právem Unie. Je naopak věcí soudů členských států, aby z výkladu práva Společenství podaného Soudním dvorem vyvodily důsledky a aby případně vnitrostátní právní ustanovení nepoužily [ustálená judikatura, viz mj. rozsudky ze dne 31. ledna 2008, Centro Europa 7 (C-380/05, Sb. rozh. s. I-349, body 49 a 50), a ze dne 26. ledna 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales (C-118/08, Sb. rozh. s. I-635, bod 23)].

46. Platnost příslušných ustanovení směrnice však nelze posoudit, aniž panuje jistota ohledně jejich významu. Proto se budu pátou a šestou otázkou zabývat ještě před tím, než se budu věnovat první a druhé otázce.

zátěže pro podniky, jež vyvíjejí ekonomickou činnost skutečně pouze v malém rozsahu. Podle zásady jednoty podniku zakotvené ve směrnici musí být zohledněn rozsah činnosti na celém území Unie. Pokud by se při určování výše ročního obrátu relevantního pro uplatnění režimu pro malé podniky vzal v úvahu pouze obrát dosažený ve státě bydliště či sídla, mohly by zvýhodnění využívat teoreticky i podniky, jež při zohlednění zahraniční činnosti práh obrátu překročily²⁸.

2. K páté a šesté předběžné otázce

47. Pokud jde o odpověď na pátou a šestou předběžnou otázku, zastávají zúčastnění – pokud k této otázce zaujali stanovisko – rozdílné názory. Komise se domnívá, že pro určení vlastnosti malého podniku je nutno zohlednit souhrn všech obrátů na území Společenství. Rakouská a německá vláda se naproti tomu domnívají, že směrodatné jsou pouze obráty uskutečněné ve státě sídla.

50. Rakouská a německá vláda naproti tomu staví do popředí cíl zjednodušit administrativu.

48. Vzhledem k tomu, že ze znění ustanovení nelze vyvodit žádné jednoznačné závěry ohledně správného výkladu, je nutno zjistit význam sporných ustanovení na základě zohlednění jejich smyslu a účelu.

51. V této souvislosti je třeba připomenout, že osvobození malých podniků je založeno na ustanoveních, která nejsou plně harmonizována, a že z něj těží pouze osoby povinné k dani, které jsou usazeny v tuzemsku. Toto omezení osvobození na tuzemské osoby povinné k dani je odůvodňováno v první řadě tím, že daňová správa může bez vynaložení nepřiměřené vysokých nákladů kontrolovat

49. Komise se při svém výkladu odvolává především na cíl režimu, kterým je snížení

28 — V tomto smyslu je také možno chápat argumentaci generální advokátky E. Sharpston v jejím stanovisku ze dne 27. dubna 2006, Komise v. Rakousko (C-128/05, Sb. rozh. 2007, s. I-9265, bod 39). V předmětném řízení se však nejednalo o zjišťování obrátu státem sídla podniku, ale státem, v němž osoba povinná k dani usazena nebyla.

pouze činnost malých podniků usazených v tuzemsku.

52. Pokud by pro určení ročního obratu bylo nutno zohlednit také ty obraty, které malé podniky usazené v tuzemsku dosahují v jiných členských státech, musely by daňové orgány státu sídla provádět nákladná zjišťování se zapojením daňových správ jiných členských států, aby přezkoumaly relevantní údaje podniků. Samotný výpočet obratu by přitom nestačil, jak správně uvádí německá vláda. Bylo by totiž nutno také zjišťovat, zda se jedná o obraty, které musí být při určování prahu obratu podle článku 288 směrnice 2006/112 zohledněny.

53. I když stát sídla může používat nástroje 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. 218/92²⁹, aby získal informace v jiných členských státech, způsobila by nutnost provádět příslušná zjišťování v rámci režimu pro malé podniky značnou ztrátu účinku zjednodušení.

54. Směrnice sice má kromě cíle zjednodušení také další cíl, kterým je podpora malých podniků, avšak tento cíl by se možná zčásti minul účinkem, pokud by se při výpočtu obratu nezohlednily obraty uskutečněné mimo stát usazení. To by totiž v určitých případech mohlo vést k tomu, že by byly jakožto malé podniky osvobozeny subjekty, jejichž obrat na celém území Unie překračuje práh stanovený pro malý podnik.

55. V této souvislosti je však potřeba zohlednit, že malé podniky svou ekonomickou činnost obvykle provozují na místní úrovni v místě svého sídla či bydliště. To, že by kromě toho dosahovaly v jiných členských státech obratu, který by – v součtu s obratem v tuzemsku – vedl k překročení hranice obratu stanovené pro malé podniky, by pravděpodobně vzhledem k podnikové struktuře těchto osob povinných k dani bylo výjimkou. Aby se dosáhlo zamýšleného účinku zjednodušení, jeví se tudíž jako odůvodněné zabývat se typickým případem pro danou kategorii podniků a případný zahraniční obrat ponechat pro účely určení prahu obratu v rámci režimu pro malé podniky bez zohlednění. Takto způsobené narušení účelu podpory v několika nepočtených případech je potřeba

29 — Úř. věst. L 264, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 392.

přijmout, neboť jinak by byl významně ohrožen účel zjednodušení.

V důsledku toho není pro systém daně z přidané hodnoty cizí posuzovat obrat podniku odděleně podle toho, v jakém členském státu podléhá dani.

56. Pokud podniky v konkrétním případě dosahují obratu mimo stát sídla, pak právě podle zde zastupovaného výkladu nemohou u tohoto obratu využít osvobození. Neboť v tom členském státě, v němž byla dotčená plnění uskutečněna, se plnění neuplatní, protože se zde jedná o plnění osoby povinné k dani, která není rezidentem.

59. Na pátou a šestou otázku je tedy třeba odpovědět, že ročním obratem se ve smyslu článku 24 šesté směrnice ve spojení s přílohou XV – seznam podle článku 151 aktu o přistoupení – hlavou IX., „Daně“ bodem 2 písm. c) aktu o přistoupení z roku 1994 a ve smyslu článku 287 směrnice 2006/112 rozumí souhrn všech obrátů, kterých osoba povinná k dani dosáhne během jednoho roku v členském státě, v němž je usazena.

57. Zásada jednoty podniku, kterou Komise vyvozuje z čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112, tomuto výkladu neodporuje. Podle tohoto ustanovení se osobou povinnou k dani rozumí „jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti“.

3. K první a druhé předběžné otázce

58. Pokud by z tohoto ustanovení takováto zásada skutečně vyplývala, byla by v oblasti daně z přidané hodnoty ve střetu s územním rozdělením daňové příslušnosti mezi členskými státy. Toto rozdělení není vždy odvozeno od osoby povinné k dani a jejího sídla, nýbrž často od místa, v němž osoba povinná k dani uskutečnila plnění, nebo místa, v němž má být dodané zboží soukromě spotřebováno.

60. V prvních dvou otázkách Unabhängiger Finanzsenat žádá Soudní dvůr o to, aby přezkoumal čl. 24 odst. 3 šesté směrnice resp. čl. 283 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 a příslušné vnitrostátní prováděcí předpisy s ohledem na obecnou zásadu zákazu diskriminace (článek 12 ES), svobodu usazování (článek 43 ES) a volný pohyb služeb (článek 49 ES). Krom toho zmiňuje obecnou zásadu rovného zacházení. Proto je nejprve

třeba zkoumat, které z uvedených nadřazených norem jsou použitelné.

přeshraniční služby, aniž by se usadily v jiném členském státě. Od této svobody je potřeba oddělit volný pohyb kapitálu, pro nějž je typické to, že investor nevyužívá volného pohybu jakožto osoba, ale že pouze investuje svůj kapitál v jiném členském státě, i když se sám nepodílí na tamějším hospodářském životě.

a) K použitelným základním svobodám

61. Podnětem pro předběžné otázky je výběr DPH z obrátů, které odvolatelka, jež bydlí v Německu, dosahuje pronájmem bytu v Rakousku. Pochybnosti týkající se přípustnosti uvedených ustanovení směrnice a rakouských prováděcích aktů spočívají v skutečnosti, že nárok na osvobození mají pouze malé podniky, které jsou usazeny v tuzemsku.

62. Pokud jde o zařazení pronájmu nemovitosti do oblasti působnosti jedné ze tří základních svobod, jež uvádí předkládající soud, ráda bych ve stručnosti připomenula jejich základní rysy.

63. Svoboda usazování a volný pohyb služeb jsou formy volného pohybu osob. Zajišťují, aby občané Unie mohli nerušeně vykonávat samostatnou hospodářskou činnost v jiném členském státě, a to buď tak, že si v hostitelském státě zřídí stálou pobočku, z níž svou činnost provozují, nebo tak, že poskytují

64. V souladu s tím Soudní dvůr ve věci Centro di Musicologia Walter Stauffer³⁰ stanovil dělící kritérium mezi svobodou usazování a volným pohybem kapitálu.

65. Zdůraznil, že pojem usazování je velmi širokým pojmem zahrnujícím možnost občana Unie 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 činností³¹.

66. Nicméně k tomu, aby se ustanovení týkající se práva na usazování mohla použít,

30 — Rozsudek ze dne 14. září 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Sb. rozh. s. I-8203, bod 16 a násl.).

31 — Rozsudek Centro di Musicologia Walter Stauffer (uvedený výše v poznámce pod čarou 30, bod 18) odkazující na rozsudky ze dne 21. června 1974, Reyners (2/74, Recueil, s. 631, bod 21), a ze dne 30. listopadu 1995, Gebhard (C-55/94, Recueil, s. I-4165, bod 25). Viz dále rozsudek ze dne 11. října 2007, ELISA (C-451/05, Sb. rozh. s. I-8251, bod 63).

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 aktivní³².

osoby samostatně výdělečně činné³⁵. Použití svobody usazování je proto v projednávané věci vyloučeno.

67. Vzhledem k tomu, že tyto podmínky nebyly ve věci Centro di Musicologia Walter Stauffer splněny, Soudní dvůr uplatnění svobody usazování výsledně odmítl³³. Zdůraznil přitom, že nadace nesoucí stejné jméno nevlastní v hostitelském státě žádné kanceláře pro výkon své činnosti a že služby související s pronájmem nemovitosti jsou poskytovány místním správcem³⁴.

69. Předmětná činnost by namísto toho mohla spadat do oblasti působnosti volného pohybu kapitálu, jak se s poukazem na rozsudek Centro di Musicologia Walter Stauffer domnívá rakouská a německá vláda.

70. Volný pohyb kapitálu zaručený článkem 56 ES zahrnuje operace, prostřednictvím kterých osoby na území jednoho členského státu, ve kterém nemají své bydliště, provádějí investice do nemovitostí; toto vyplývá z klasifikace pro pohyb kapitálu uvedené v příloze I směrnice Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy [článek zrušený Amsterodamskou smlouvou]³⁶; která si co se týče definice pojmu pohyb kapitálu zachovává svoji vysvětlující povahu³⁷.

68. Ani v projednávané věci není zjevné, že by sama I. Schmelz nebo jí trvale zaměstnaný personál byly trvale přítomni v Rakousku, aby zde aktivně vykonávali hospodářskou činnost. Pronajímanou nemovitost jako takovou nelze považovat za provozovnu nebo pobočku, pokud není základnou pro osoby, které v hostitelském státě vykonávají činnost jako

71. Ačkoli Unabhängiger Finanzsenat ve své žádosti volný pohyb kapitálu nezmínil, tato skutečnost Soudnímu dvoru nebrání, aby vnitrostátnímu soudu podal veškerý výklad

32 — Rozsudky Centro di Musicologia Walter Stauffer (uvedený výše v poznámce pod čarou 30, bod 19) a ELISA (uvedený výše v poznámce pod čarou 31, bod 64).

33 — Rozsudek Centro di Musicologia Walter Stauffer (uvedený výše v poznámce pod čarou 30, bod 20).

34 — K pojmu stále provozovny viz stanovisko generální advokátky Ch. Stix-Hackl ze dne 15. prosince 2005, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Sb. rozh. s. I-8203, body 50 až 55).

35 — K minimálním požadavkům na pobočku ve smyslu článku 43 viz také rozsudek ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, body 67 a 68).

36 — Úř. věst. L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/001, s. 10.

37 — Rozsudky ze dne 25. ledna 2007, Festersen (C-370/05, Sb. rozh. s. I-1129, bod 23), a ELISA (uvedený výše v poznámce pod čarou 31, bod 59).

práva Společenství, který může být užitečný pro rozhodnutí ve věci, která mu byla předložena, a to nezávisle na tom, zda o to předkládající soud ve svých otázkách požádal³⁸.

72. Rada a Komise však na ústním jednání správně navrhli, aby bylo pronajímání v projednávané věci přiřazeno nikoli jako v rozsudku Centro di Musicologia Walter Stauffer k volnému pohybu kapitálu, nýbrž k volnému pohybu služeb ve smyslu článku 49 ES. Předmětem oné věci bylo totiž zdanění *příjmů* z pronájmu, takže existoval zvláštní vztah k výnosům z investovaného kapitálu. Naproti tomu v projednávané věci je daní zatížen *obrat* související s pronájmem, a tedy činnost jako taková.

73. To je v souladu s přístupem, jenž zaujímá ustálená judikatura Soudního dvora, že pro určení, podle jaké ze základních svobod je potřeba posuzovat právní úpravu, je namíste vzít v úvahu předmět této právní úpravy³⁹.

38 — Viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 12. prosince 1990, SARPP (C-241/89, Recueil, s. I-4695, bod 8), ze dne 29. dubna 2004, Weigel (C-387/01, Recueil, s. I-4981, bod 44), ze dne 21. února 2006, Ritter-Coulais (C-152/03, Sb. rozh. s. I-1711, bod 29), a ze dne 26. února 2008, Mayr (C-506/06, Sb. rozh. s. I-1017, bod 43).

39 — Viz v tomto smyslu rozsudky Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (vedený výše v poznámce pod čarou 35, body 31 až 33), ze dne 3. října 2006, Fidium Finanz (C-452/04, Sb. rozh. s. I-9521, body 34 a 44 až 49), a ze dne 21. ledna 2010, SGI (C-311/08, Sb. rozh. s. I-487, bod 25).

74. Pronájem podléhající DPH lze přitom považovat za službu poskytovanou neusazenou osobou, i když je založen na určité dobu a i když při něm je využívána stálá infrastruktura v hostitelském členském státě – v projednávané věci *byt*⁴⁰.

75. Pokud jde o použitelnost článku 12 ES, který stanoví obecnou zásadu zákazu diskriminace na základě státní příslušnosti, je třeba uvést, že se toto ustanovení použije automaticky pouze v situacích upravených právem Unie, pro něž Smlouva nestanoví zvláštní pravidla o zákazu diskriminace⁴¹. Kromě volného pohybu služeb proto v projednávané věci nezbyvá pro použití obecného zákazu diskriminace žádný prostor. Totéž platí obdobně pro zásadu rovného zacházení, která byla uznána jako obecná právní zásada.

76. Jako mezitímní závěr je tak nutno konstatovat, že je potřeba přezkoumat ustanovení šesté směrnice a směrnice 2006/112 týkající

40 — Viz rozsudky ze dne 30 listopadu 1995, Gebhard (C-55/94, Recueil, s. I-4165, body 26 a 27), a ze dne 11. prosince 2003, Schnitzer (C-215/01, Recueil, s. I-14847, body 28 až 32).

41 — Viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 8. března 2001, Metallgesellschaft a další (C-397/98 a C-410/98, Recueil, s. I-1727, body 38 a 39), ze dne 11. října 2007, Hollmann (C-443/06, Sb. rozh. s. I-8491, body 28 a 29), a ze dne 21. ledna 2010, SGI (C-311/08, Sb. rozh. s. I-487, bod 31).

se osvobození malých podniků, jakož i příslušné vnitrostátní prováděcí předpisy, a to se zřetelem k zásadě volného pohybu služeb podle článku 49 ES.

rozlišovacích kritérií ve skutečnosti vedou ke stejnému výsledku⁴³. Tak je tomu zejména v případě opatření, které upravuje rozlišování založené na kritériu bydliště, protože toto kritérium může být především na újmu státním příslušníkům jiných členských států, protože osoby, které nemají bydliště v tuzemsku, jsou zpravidla cizími státními příslušníky⁴⁴.

b) Omezení volného pohybu služeb

77. Podle ustálené judikatury vyžaduje článek 49 ES nejen vyloučení jakékoliv diskriminace poskytovatele služeb usazeného v jiném členském státě na základě jeho státní příslušnosti, ale i odstranění všech omezení, i když tato platí bez rozdílu pro vnitrostátní poskytovatele, jakož i pro poskytovatele z jiných členských států, která jsou způsobilá činnost poskytovatele usazeného v jiném členském státě, ve kterém legálně poskytuje podobné služby, znemožnit, ztížit nebo učinit méně atraktivní⁴².

79. Zákaz diskriminačních opatření vůči příslušníkům členského státu na základě státní příslušnosti či sídla nebo na základě jiných omezení výkonu volného pohybu služeb je namířen nejen vůči členským státům, ale také vůči zákonodárci Unie samotnému, pokud vydává opatření k harmonizaci týkající se daní z obratu podle článku 93 ES. Harmonizace nepřímých daní má totiž sloužit vytvoření a fungování vnitřního trhu, což zahrnuje také odstraňování překážek pro výkon základních svobod.

78. Právo Společenství přitom zakazuje nejen zjevnou diskriminaci na základě státní příslušnosti, ale také všechny skryté formy diskriminace, které použitím jiných

80. Podle čl. 24 odst. 2 a 3 šesté směrnice a čl. 287 bodu 4 ve spojení s čl. 283 odst. 1

42 — Viz mj. rozsudky ze dne 3. října 2000, Corsten (C-58/98, Recueil, s. I-7919, bod 33), ze dne 13. února 2003, Komise v. Itálie (C-131/01, Recueil, s. I-1659, bod 26), a ze dne 8. září 2009, Liga Portuguesa de Futebol Profissional a Baw International (C-42/07, Sb. rozh. s. I-7633, bod 51).

43 — Viz mj. rozsudky ze dne 11. srpna 1995, Wielockx (C-80/94, Recueil, s. I-2493, bod 16), ze dne 12. prosince 2002, De Groot (C-385/00, Recueil, s. I-11819, bod 75), ze dne 6. července 2006, Conijn (C-346/04, Sb. rozh. s. I-6137, bod 15), a ze dne 1. října 2009, Gottwald (C-103/08, Sb. rozh. s. I-9117, bod 27).

44 — Rozsudky ze dne 29. dubna 1999, Ciola (C-224/97, Recueil, s. I-2517, bod 14), ze dne 16. ledna 2003, Komise v. Itálie (C-388/01, Recueil, s. I-721, bod 14), a Gottwald (uvedený výše v poznámce pod čarou 43, bod 28).

písm. c) směrnice 2006/112 může Rakouská republika osvobodit od DPH malé podniky s ročním obratem menším, než je ekvivalent 35 000 ECU, které jsou v tomto státě usazený. Této možnosti rakouský zákonodárce využil v § 6 odst. 1 bodu 27 UStG 1994. Osoby povinné k dani, jež nejsou rezidenty, musí naproti tomu ze svého obratu dosaženého v Rakousku odvádět DPH i tehdy, pokud tento obrat nepřekračuje práh obratu platný v této zemi.

81. Komise k tomu správně dodává, že malé podniky zpravidla dosahují obratu zdanitelného v místě jejich sídla či bydliště. V případě některých plnění, jako např. v projednávané věci u obratu z pronájmu (viz článek 45 směrnice 2006/112), se však mohou místo plnění a sídlo resp. bydliště poskytovatele lišit. Stejný problém může nastat také v případě služeb, neboť za jejich místo plnění se považuje místo, v němž bylo plnění skutečně poskytnuto, nebo místo, v němž má příjemce plnění své sídlo⁴⁵.

45 — Viz články 44 a 46 až 56 směrnice 2006/112.

82. Nepoužití osvobození na poskytovatele služeb, jež nejsou rezidenty, představuje v těchto případech nerovné zacházení na základě místa usazení, a tím nepřímo na základě státní příslušnosti, neboť kritérium usazení splňují s naprostou převahou vlastní státní příslušníci. Dochází tak k omezení volného pohybu služeb. Vyloučení z osvobození od daně totiž činí poskytování plnění v jiném členském státě méně atraktivním, protože malé podniky usazené v místě plnění mohou srovnatelné plnění nabízet bez daně, a tudíž buď za nižší cenu, nebo s vyšším ziskovým rozpětím ve srovnání s podniky, které nejsou rezidenty.

83. Na rozdíl od tvrzení Komise není přitom podnikům, jež nejsou rezidenty, poskytována plnohodnotná úleva tím, že si mohou DPH na vstupu odpočíst, zatímco usazené malé podniky, jejichž plnění je od DPH osvobozeno, nárok na odpočet daně (čl. 24 odst. 5 šesté směrnice a článek 289 směrnice 2006/112) nemají. Vzhledem k tomu, že plnění na vstupu má zpravidla nižší hodnotu než plnění na výstupu, vzniká u osob povinných k dani, jež nejsou rezidenty, nadále ohledně tohoto rozdílu povinnost k odvodu DPH. Tuzemské malé podniky jsou naproti tomu od DPH zcela osvobozeny. Navíc mohou nastat situace,

v nichž na úrovni vstupu prakticky nedochází k zdanitelnému plnění, takže nevzniká žádný nárok na odpočet daně na vstupu.

srovnatelné situace nebo v použití stejného pravidla na odlišné situace⁴⁷.

84. Pokud by nicméně u některých druhů obchodů bylo výhodnější odpočíst daň na vstupu, a vzdát se tak osvobození od daně na výstupu, mohou tuzemské malé podniky zvolit uplatnění běžného režimu DPH (srov. čl. 24 odst. 6 šesté směrnice a článek 290 směrnice 2006/112)⁴⁶. Osoby, jež nejsou rezidenty, oproti tomu žádnou možnost volby nemají. Tyto osoby naopak v každém případě podléhají běžnému režimu.

c) Srovnatelnost situace rezidentů a nerezidentů

86. Ve své judikatuře týkající se přímých daní Soudní dvůr uznal, že existují objektivní rozdíly mezi situací rezidentů a nerezidentů. Proto zpravidla není diskriminující, pokud členských stát nepřizná nerezidentům určitá daňová zvýhodnění, která přiznává rezidentům⁴⁸.

87. V této souvislosti Soudní dvůr zdůraznil, že příjem nerezidenta pobíraný na území daného státu je nejčastěji pouze částí jeho celkových příjmů soustředěných v místě bydliště. Navíc osobní daňová schopnost nerezidenta, která vyplývá ze zohlednění všech jeho příjmů a jeho osobní a rodinné situace, může být nejsnáze posouzena v místě, kde jsou soustředěny jeho osobní a majetkové zájmy, které obecně odpovídá obvyklému bydlišti dotyčné osoby⁴⁹.

85. Podle ustálené judikatury spočívá diskriminace v použití odlišných pravidel na

46 — Na ústním jednání rakouská vláda poukázala na to, že DPH ze stavebních prací při výstavbě nemovitostí je jakožto daň na vstupu odpočitatelná od daně, kterou jsou zatíženy obraty z pronájmu. Vzhledem k tomu, že pronájem je zatížen pouze sníženou sazbou daně, může dokonce vzniknout přebytek daně na vstupu. Při koupi starší nemovitosti by však pravděpodobně žádný nárok na odpočet daně nevznikl.

47 — Viz mj. rozsudky ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, Recueil, s. I-225, bod 30), Wielockx (uvedený výše v poznámce pod čarou 43, bod 17), ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Sb. rozh. s. I-11673, bod 46), a ze dne 22. prosince 2008, Truck Center (C-282/07, Sb. rozh. s. I-10767, bod 37).

48 — Rozsudek Schumacker (uvedený výše v poznámce pod čarou 47, body 31 a 34), Wielockx (uvedený výše v poznámce pod čarou 43, body 17 a 18), a ze dne 12. června 2003, Gerritse (C-234/01, Recueil, s. I-5933, bod 43), ze dne 1. července 2004, Wallentin (C-169/03, Sb. rozh. s. I-6443, body 15 a 16), a ze dne 25. ledna 2007, Meindl (C-329/05, Sb. rozh. s. I-1107, bod 23).

49 — Rozsudky Schumacker (uvedený výše v poznámce pod čarou 47, bod 32), Gerritse (uvedený výše v poznámce pod čarou 48, bod 43), Wallentin (uvedený výše v poznámce pod čarou 48, bod 16) a Meindl (uvedený výše v poznámce pod čarou 48, bod 23).

88. Tato konstatování lze přenést na situaci v projednávané věci. Osvobození malých podniků od DPH sleduje alespoň zčásti podobné cíle jako určitá zvýhodnění závisající na situaci a daňové schopnosti, jež jsou přiznány fyzickým osobám v souvislosti se zdaněním jejich příjmů. V obou případech jde o to osvobodit od daně příjmy resp. obraty nepřesahující určitou hranici, aby byla snížena zátěž osob povinných k dani a zlepšena jejich hospodářské situace.

89. Jak již bylo uvedeno, soustředí se obrat malých podniků, stejně jako příjmy fyzických osob, zpravidla v místě, v němž jsou tyto subjekty usazeny. Stát, v němž je malý podnik usazen, má tudíž nejlepší předpoklady pro výpočet jeho celkového obratu a případně k provedení nutných kontrol na místě, pokud vzniknou pochybnosti ohledně dodržení hranice obratu.

90. Přitom je potřeba zohlednit, že se hranice vztahuje na obrat, jehož bylo dosaženo v tuzemsku za celý daňový rok. Proto je nutné provést odhad pro probíhající rok na základě zohlednění minulých období. Zda hranice obratu skutečně nebyla překročena, je možné s konečnou platností zjistit až *ex post*. Stát, v němž je subjekt usazen, má nejlepší

předpoklady pro stanovení tohoto odhadu obratu a – pokud se zpětně ukáže jako nesprávný – pro přijetí kroků k opravě zdanění.

91. Informace, jež má daňová správa k dispozici v rámci zdanění příjmů tuzemské osoby povinné k dani, mohou být užitečné pro zjištění zdanitelných obrátů. Není potřeba se v projednávané věci zabývat otázkou, do jaké míry umožňují přesně určit výši a složení obratu, což je bod, ohledně něhož rakouská a německá vláda vyjádřily na ústním jednání pochybnosti. Rada však správně poukázala na to, že přiznání příjmů ze samostatné výdělečné činnosti v určité výši může být v každém případě podnětem k přezkumu statusu malého podniku.

92. Členský stát, v němž malý podnik, který není rezidentem, uskutečňuje plnění podléhající DPH, má naproti tomu pouze dílčí přehled o ekonomické činnosti této osoby povinné k dani, a to v rozsahu, který se týká území tohoto členského státu. Daňová správa tohoto státu proto sama nemůže odhadnout, zda celkový obrat poskytovatele plnění, který není rezidentem, zůstane v určitém daňovém

roce pod hranicí pro přiznání statusu malého podniku.

pro určení vlastnosti malého podniku by této povaze zvýhodnění vyhovovalo nejlépe, avšak je vyloučeno z důvodů uvedených v odpovědi na pátou a šestou otázku.

93. Komise sice poukázala na nařízení č. 1798/2003, jež dává členským státům různé možnosti k výměně informací, avšak zároveň uvedla, že databáze, kterou mají podle kapitoly v nařízení vytvořit členské státy, neobsahuje veškeré informace potřebné pro uznání statusu hospodářského subjektu jako malého podniku. Proto by v mnoha případech bylo potřeba provádět nákladné zjišťování informací od státu, v němž je osoba povinná k dani usazena.

96. Pokud by hostitelský stát osvobodil také obrat dosažený nerezidenty, aniž by zohlednil obrat dosažený ve státě usazení, mohl by souhrnný obrat dosažený v celé Unii překročit práh pro status malého podniku. Výsledně by tak teoreticky osoba povinná k dani mohla mimo stát, kde je usazena, dosáhnout obratu osvobozeného od daně v každém dalším členském státě. Toto rozšíření zvýhodnění by bylo v rozporu s cílem osvobodit pouze jednou obrat v omezené výši.

94. I když existují způsoby, pomocí nichž se hostitelský stát může dovědět, zda je poskytovatel plnění, který není rezidentem, považován v členském státě, v němž je usazen, za malý podnik, bylo by zpravidla osvobození obratu nerezidentů v rozporu se smyslem a účelem režimu pro malé podniky.

97. Vzhledem k tomu, že se tedy osoby povinné dani, které jsou rezidenty, a osoby povinné k dani, které nejsou rezidenty, obvykle nenacházejí ve srovnatelné situaci, pokud jde o cíl režimu, nepředstavuje žádnou diskriminaci, pokud je osvobození malých podniků přiznáno pouze prvně jmenované skupině.

95. Osvobození má být zvýhodněním, jež přísluší každému malému podniku – podobně jako základní částka osvobozená od daně z příjmů – pouze jednou v určité výši. Zohlednění obratu dosaženého v celé Unii

98. Soudní dvůr však ve své judikatuře k příjím daním také rozhodl, že situace rezidentů a nerezidentů může být výjimečně přeci jen srovnatelná, a to tehdy, pokud nerezident nepobírá významnější příjem v členském

státě, kde má bydliště, a získává podstatnou část svých zdanitelných příjmů z činnosti vykonávané ve státě, kde pracuje. Stát, kde má bydliště, mu tak nemůže přiznat zvýhodnění vyplývající ze zohlednění jeho osobní a rodinné situace⁵⁰.

99. V případě nerezidenta, který získává podstatnou část svých příjmů v jiném členském státě než ve státě, kde má bydliště, spočívá diskriminace v tom, že jeho osobní a rodinná situace nejsou zohledněny ani ve státě, kde má bydliště, ani ve státě, kde pracuje⁵¹.

100. V obdobné situaci se nachází i I. Schmelz. Ve státě, kde má bydliště, neprovozuje žádnou činnost podléhající DPH, a tudíž zde nevyužívá osvobození. Zdanitelného obrátu naopak dosahuje pouze v Rakousku, a to pronájmem bytu, který se nachází v této zemi. Rakouská daňová správa na ni však nepohlíží jako na osobu provozující malý podnik a uvedené plnění tedy podrobuje DPH.

50 — Viz rozsudky Schumacker (uvedený výše v poznámce pod čarou 47, bod 36), De Groot (uvedený výše v poznámce pod čarou 43, bod 89), a Wallentin (uvedený výše v poznámce pod čarou 48, bod 17).

51 — Viz rozsudky Schumacker (uvedený výše v poznámce pod čarou 47, bod 38), Wielockx (uvedený výše v poznámce pod čarou 43, bod 20 až 22), a Wallentin (uvedený výše v poznámce pod čarou 48, bod 17).

101. To vede k nerovnému zacházení ve srovnání s typickými malými podniky, jež dosahují podstatné části svého obrátu ve státě, kde mají bydliště či sídlo, a mohou tak zde vykonávat hospodářskou činnost v určitém rozsahu, aniž by musely odvádět daň z obrátu. Ingrid Schmelz naproti tomu nikde nevyužívá režimu pro malé podniky, ačkoli její obraty jsou rovněž soustředěny v jednom členském státě a nedosahují zde rozhodné hranice. Toto nerovné zacházení vede k omezení volného pohybu služeb.

d) Odůvodnění

102. Omezení volného pohybu služeb je přípustné pouze tehdy, když sleduje legitimní cíl slučitelný se Smlouvou o ES a pokud je odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu⁵².

103. Omezení osvobození na tuzemské malé podniky má zajistit, aby každý malý podnik byl zvýhodněn pouze jednou, a to v místě své hlavní hospodářské činnosti. Bez

52 — Viz rozsudky ze dne 5. července 1997, SETTG (C-398/95, Recueil, s. I-3091, bod 21), ze dne 18. prosince 2007, Laval un Partneri (C-341/05, Sb. rozh. s. I-11767, bod 101), a ze dne 4. prosince 2008, Jobra (C-330/07, Sb. rozh. s. I-9099, bod 27).

nepřiměřených správních nákladů má zabránit tomu, aby podniky využily osvobození vícekrát.

104. V tomto ohledu již Soudní dvůr rozhodl, že nezbytnost zajistit účinnost daňového dohledu patří k naléhavým důvodům obecného zájmu, které mohou odůvodňovat omezení výkonu svobody pohybu zaručené Smlouvou o ES⁵³.

105. Odůvodnění omezení základních svobod zaručených Smlouvou nicméně předpokládá – nezávisle na tom, zda s ohledem na právo Unie existuje legitimní cíl – že dotčené opatření je způsobilé zaručit uskutečnění cíle, který sleduje, a nepřekračuje meze toho, co je k dosažení sledovaného cíle nezbytné⁵⁴.

106. Krom toho je vnitrostátní právní úprava způsobilá zaručit dosažení uplatněných cílů pouze tehdy, když opravdu odpovídá snaze jej koherentním a systematickým způsobem dosáhnout⁵⁵.

53 — Viz rozsudky ze dne 18. prosince 2007, A (C-101/05, Sb. rozh. s. I-11531, bod 55), a ze dne 11. června 2009, X (C-155/08 a C-157/08, Sb. rozh. s. I-5093, bod 45).

54 — Viz rozsudky Passenheim-van Schoot (uvedený výše v poznámce pod čarou 53, bod 47), ze dne 17. listopadu 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, Sb. rozh. s. I-10821, bod 42), a ze dne 11. března 2010, Attanasio Group (C-384/08, Sb. rozh. s. I-2055, bod 51).

55 — Viz rozsudky ze dne 10. března 2009, Hartlauer (C-169/07, Sb. rozh. s. I-1721, bod 55), Presidente del Consiglio dei Ministri (uvedený výše v poznámce pod čarou 54, bod 42) a Attanasio Group (uvedený výše v poznámce pod čarou 54, bod 51).

107. Tyto požadavky režim pro malé podniky nespĺňuje, pokud by hospodářský subjekt, který se nachází ve specifické situaci, jako je tomu v případě I. Schmelz, nemohl v konečném důsledku využít osvobození v žádném členském státě, ačkoli dosahuje obratu pouze v jednom členském státě, a to z pronájmu nemovitosti, která se v něm nachází, a tento obrat nepřekračuje práh pro uznání statusu malého podniku.

108. Vyloučit osvobození i v případě, ve kterém by zvýhodnění na základě svého smyslu a účelu muselo být přiznáno a ve kterém není osobě povinné k dani dána žádná možnost dokázat, že dosahuje obratu pouze v dotčeném členském státě, by šlo nad rámec toho, co je nezbytné z důvodů zajištění daňového dohledu.

e) Možnost výkladu zachovávajícího platnost

109. Podle ustálené judikatury musí být právní akt Unie vždy vykládán v co největším možném rozsahu způsobem, který nezpochybní jeho platnost⁵⁶. Každý akt práva

56 — Viz rozsudky ze dne 4. října 2001, Itálie v. Komise (C-403/99, Recueil, s. I-6883, bod 37), ze dne 26. června 2007, Ordre des barreaux francophones et germanophones a další (C-305/05, Sb. rozh. s. I-5305, bod 28), ze dne 19. listopadu 2009, Sturgeon a další (C-402/07 a C-432/07, Sb. rozh. s. I-10923, bod 47).

Společenství musí být tedy vykládán v souladu s veškerým primárním právem, k němuž patří zejména základní svobody, jež zakazují méně příznivé zacházení s přeshraničními situacemi ve srovnání s čistě vnitrostátními situacemi, není-li takové zacházení objektivně odůvodněno⁵⁷.

jedná o pojem práva Unie, který je potřeba vykládat autonomně.

110. Proto je potřeba přezkoumat, zda méně příznivé daňové zacházení s osobami povinnými k dani, jež se nacházejí v situaci I. Schmelz, zcela nezbytně vyplývá ze směrnice, nebo zda by byl možný výklad čl. 24 odst. 3 třetího pododstavce šesté směrnice a čl. 283 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112, který by zachoval jejich platnost.

113. „Usazení“ pojmově vyžaduje, aby měla osoba v dotyčném státě trvalý a pevný vztahový bod. Výklad založený na doslovném významu proto zcela jistě připouští, aby byl vlastník nemovitosti považován za usazenou osobu povinnou k dani, i když tuto nemovitost sám nevyužívá pro účely bydlení. V této souvislosti je potřeba zdůraznit, že směrnice používá pojem usazení, a nikoli pojmy „bydliště“ či „sídlo“, a to právě proto, že pojem usazení umožňuje širší výklad než posléze uvedené *termini technici*.

111. V této souvislosti německá vláda zastává názor, že I. Schmelz by při širokém výkladu pojmu usazení mohla být považována za osobu povinnou k dani usazenou v Rakousku.

112. K tomu je potřeba konstatovat, že se v případě pojmu usazení ve smyslu čl. 24 odst. 3 třetího pododstavce šesté směrnice a čl. 283 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112

114. Tomuto výkladu pojmu usazení nebrání výše uvedené konstatování, že pronájem bytu v jiném členském státě nelze v projednávané věci považovat za výkon svobody usazování. Neboť pojem usazení ve smyslu článku 43 ES je ve srovnání s pojmem usazení ve smyslu čl. 24 odst. 3 třetího pododstavce šesté směrnice a čl. 283 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 zasazen do zcela odlišného kontextu právní úpravy.

57 — Viz v tomto smyslu, pokud jde o obecnou zásadu rovného zacházení: rozsudky ze dne 14. prosince 2004, Swedish Match (C-210/03, Sb. rozh. s. I-11893, bod 70), ze dne 10. ledna 2006, IATA a ELFAA (C-344/04, Sb. rozh. s. I-403, bod 95), a Sturgeon a další (uvedený výše v poznámce pod čarou 56, bod 48).

f) Mezitímní závěr

115. Směrnici tak lze vykládat v tom smyslu, že daňové zacházení s obratem hospodářského subjektu, který se nachází v situaci, jako je situace I. Schmelz, nevede k narušení volného pohybu služeb. Je věcí předkládajícího soudu, aby posoudil, zda i rakouské prováděcí předpisy připouštějí takový výklad, který je v souladu s právem Unie. Pokud by to nebylo možné, musely by tyto prováděcí předpisy zůstat nepoužity v té části, ve které osobu povinnou k dani, jež se nachází v situaci, jako je situace I. Schmelz, vylučují jakožto malý podnik z osvobození.

smyslu, že pod tento pojem nespadá žádný hospodářský subjekt, který dosahuje obrátů, jež podléhají DPH výlučně v dotyčném státě, a sice pronájmem bytu ve svém vlastnictví, přičemž tyto obraty nedosahují hranice stanovené v tomto státě pro osvobození malých podniků. Při výkladu výše uvedených ustanovení v tomto smyslu nevyšly při přezkumu předběžných otázek najevo žádné skutečnosti, které by mohly zpochybnit platnost těchto ustanovení.

4. Ke třetí a čtvrté předběžné otázce

116. Na první a druhou předběžnou otázku je proto potřeba odpovědět, že pojem osoby povinné k dani neusazené v tuzemsku ve smyslu čl. 24 odst. 3 třetího pododstavce šesté směrnice a ve smyslu čl. 283 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 je nutno vykládat v tom

117. Vzhledem k odpovědi na první a druhou předběžnou otázku není potřeba odpovídat na třetí a čtvrtou předběžnou otázku.

V – Závěry

118. Závěrem navrhuji odpovědět na předběžné otázky Unabhängiger Finanzsenat takto:

„1. Pod pojmem roční obrat

- ve smyslu článku 24 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 92/111/EHS ze dne 14. prosince 1992 ve spojení s přílohou XV – seznam podle článku 151 aktu o přistoupení – hlavou IX., „Daně“ bodem 2 písm. c) aktu o přistoupení z roku 1994 a
- ve smyslu článku 287 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

je nutno chápat souhrn obrátů, kterých osoba povinná k dani dosáhne během jednoho roku v členském státě, v němž je usazena.

2. Pojem osoba povinná k dani, která není usazena v tuzemsku, ve smyslu čl. 24 odst. 3 třetího pododstavce šesté směrnice a ve smyslu čl. 283 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 je nutno vykládat v tom smyslu, že pod tento pojem nespadá žádný hospodářský subjekt, který dosahuje obrátů, jež podléhají DPH výlučně v dotyčném státě, a sice pronájmem bytu ve svém vlastnictví, přičemž tyto obraty nedosahují hranice stanovené v tomto státě pro osvobození malých podniků.

Při výkladu výše uvedených ustanovení v tomto smyslu nevyšly při přezkumu předběžných otázek najevo žádné skutečnosti, které by mohly zpochybnit platnost těchto ustanovení.“