Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

29. července 2019*

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

Ve věci C-388/18,

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

Finanzamt A

proti

B,

SOUDNÍ DVŮR (desátý senát),

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

generální advokát: G. Pitruzzella,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

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

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

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

vydává tento

* Jednací jazyk: němčina.

Rozsudek

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

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

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 73 směrnice o DPH stanoví:

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

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

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

6 Článek 288 směrnice o DPH stanoví:

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

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

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

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

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

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

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

8 Článek 290 uvedené směrnice zní následovně:

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

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

10 Článek 313 odst. 1 uvedené směrnice stanoví:

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

11 Článek 314 téže směrnice stanoví:

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

a) osobou nepovinnou k dani;

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

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

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

12 Článek 315 směrnice o DPH zní takto:

„Základem daně při dodáních zboží uvedených v článku 314 je zisková přirážka dosažená obchodníkem povinným k dani snížená o daň [DPH] vztahující se k této ziskové přirážce.

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

Německé právo

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

„(1) Dani z obratu podléhají následující plnění:

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

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

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

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

„(1) Daň z obratu splatná za plnění ve smyslu § 1 odst. 1 bodu 1 nebude od podniků […] vybírána, pokud obrat uvedený ve druhé větě s připočtením odpovídající daně nepřekročil v předchozím kalendářním roce 17 500 eur a v běžném kalendářním roce pravděpodobně nepřekročí 50 000 eur. Obrat ve smyslu první věty je celkový obrat stanovený podle přijatých úhrad, po odpočtu příjmů z dlouhodobých aktiv v nich obsažených. […]

[…]

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

[…]“

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

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

[…]

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

[…]“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

17 B, který vykonává činnost obchodníka s ojetými vozidly, uskutečnil zdanitelná plnění podléhající režimu ziskové přirážky na základě ustanovení § 25a UStG. Jeho obrat vypočítaný podle přijatých úhrad dosáhl v roce 2009 částky 27 358 eur a v roce 2010 dosáhl částky 25 115 eur.

18 B měl v rámci svých přiznání k DPH ze dne 10. února 2010 (za rok 2009) a ze dne 23. března 2011 (za rok 2010) za to, že může uplatnit postavení „malého podniku“ ve smyslu ustanovení § 19 UStG, jelikož jeho obrat dosáhl v roce 2009 částky 17 328 eur a v roce 2010 dosáhl částky 17 470 eur. B uvedené obraty vypočítal nikoli podle přijatých úhrad, ale podle své ziskové přirážky v souladu s ustanovením § 25a odst. 3 UStG.

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

20 Pokud však jde o druhé přiznání k DPH, finanční úřad A v daňovém výměru ze dne 4. října 2012 odmítl, aby se na B za rok 2010 vztahoval režim pro malé podniky. Správní praxe byla totiž změněna Umsatzsteuer-Anwendungserlass (výnos o použití daně z obratu) ze dne 1. října 2010 (BStBl. 2010 I,

s. 846), na základě něhož pro použití režimu pro malé podniky mimo jiné na případy použití režimu ziskové přirážky u obchodníků musí být roční obrat vypočítán podle přijatých úhrad, a nikoliv v závislosti na ziskové přirážce.

21 Vzhledem k tomu, že stížnost podaná proti tomuto daňovému výměru byla zamítnuta, B podal žalobu k příslušnému Finanzgericht (finanční soud, Německo), který uvedený daňový výměr zrušil z důvodu, že přijaté úhrady převyšující ziskovou přirážku nemají být zohledněny při výpočtu obratu pro účely použití zvláštního režimu pro malé podniky.

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

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

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

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

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

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

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

K předběžné otázce

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

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

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

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

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

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

34 Je přitom nesporné, že dodávky zboží uskutečněné obchodníkem povinným k dani zdaněny jsou, i když jsou zdaněny podle zvláštního režimu.

35 Z doslovného výkladu čl. 288 prvního pododstavce bodu 1 směrnice o DPH tedy vyplývá, že obrat, ke kterému se přihlíží pro účely použitelnosti zvláštního režimu pro malé podniky, sestává z celkové hodnoty dodávek zboží uskutečněných obchodníky povinnými k dani, a nikoli ze ziskové přirážky, které tito obchodníci dosáhli.

36 Celková systematika, historie vzniku a účel směrnice o DPH tento výklad potvrzují.

37 Pokud jde o obecnou systematiku této směrnice, je třeba připomenout, že v pojednávané věci jde o vztah mezi dvěma zvláštními režimy stanovenými v uvedené směrnice, a sice zvláštním režimem pro malé podniky a zvláštním režimem pro obchodníky povinné k dani.

38 Jak přitom správně uvedla německá vláda, zvláštní režim pro malé podniky a zvláštní režim pro obchodníky povinné k dani jsou dvěma zvláštními autonomními režimy, které jsou vzájemně nezávislé. V případě, že v jednom z těchto zvláštních režimů chybí odkaz na prvky či pojmy uvedené ve druhém režimu, obsah jednoho z těchto režimů musí být v zásadě posuzován, aniž je namístě zohledňovat obsah druhého režimu.

39 Pokud jde o historii vzniku právní úpravy týkající se DPH, je třeba uvést, že vývoj této právní úpravy rovněž potvrzuje, že pojem „zisková přirážka dosažená obchodníkem povinným k dani“ nemůže mít vliv na výklad, který je třeba přiznat pojmu „obrat“ v rámci zvláštního režimu pro malé podniky.

40 Je totiž nutno připomenout, že zvláštní režim pro malé podniky byl zaveden šestou směrnicí 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. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 79), a až následně byla za účelem stanovení zvláštního režimu pro obchodníky povinné k dani přijata směrnice Rady 94/5/ES ze dne 14. února 1994, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS – Zvláštní úprava vztahující se na použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti (Úř. věst. 1994, L 60, s. 16; Zvl. vyd. 09/01, s. 255).

41 Nelze mít tedy za to, že pravidla týkající se určování obratu za účelem použití zvláštního režimu pro malé podniky, stanovená v šesté směrnici 77/388, jsou sladěna s pravidly týkajícími se zvláštního režimu pro obchodníky povinné k dani stanoveného ve směrnici 94/5, neexistuje-li výslovné ustanovení stanovící takové sladění.

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

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

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

K nákladům řízení

45 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky 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 (desátý senát) rozhodl takto:

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

Podpisy.