

Združeni zadevi C-283/06 in C-312/06

KÖGÁZ rt in drugi

proti

Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetője

in

OTP Garancia Biztosító rt

proti

Vas Megyei Közigazgatási Hivatal

(Predloga za sprejetje predhodne odločbe, ki sta ju vložili Zala Megyei Bíróság in Legfelsőbb Bíróság)

„Šesta direktiva o DDV – člen 33(1) – Pojem ‚prometni davki‘ – Lokalni davek na pravne osebe“

Povzetek sodbe

1. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Prepoved pobiranja drugih nacionalnih davkov, ki imajo značaj prometnih davkov*

(Direktiva Sveta 77/388, člen 33(1))

2. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Prepoved pobiranja drugih nacionalnih davkov, ki imajo značaj prometnih davkov*

(Direktiva Sveta 77/388, člena 17(2) in 33(1))

1. Da bi presodili, ali je mogoče davek, dajatev ali bremenitev označiti kot prometni davek v smislu člena 33 Šeste direktive 77/388/EGS o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, kot je bila spremenjena z Direktivo 91/680, je treba zlasti ugotoviti, ali njegov uinek ogroža delovanje skupnega sistema davka na dodano vrednost, s tem da bremenijo pretok blaga in storitev ter da obdavčuje gospodarske transakcije na način, primerljiv s tem davkom.

V zvezi s tem je treba davke, dajatve in bremenitve, ki imajo bistvene značilnosti davka na dodano vrednost, neprav mu niso v vseh točkah enake, v vsakem primeru šteti, kot da bremenijo pretok blaga in storitev, podobno kot navedeni davek.

Nasprotno člen 33 Šeste direktive ne nasprotuje temu, da bi se ohranil ali uvedel davek, ki ne bi imel ene od bistvenih značilnosti davka na dodano vrednost.

Navedene značilnosti so štiri: davek na dodano vrednost se na splošno uporabi za blagovne ali storitvene transakcije; znesek je določen sorazmerno s ceno, ki jo davčni zavezanec zaračuna v zameno za dobavljeno blago in opravljene storitve; pobiranje tega davka v vseh fazah proizvodnega in distribucijskega procesa, vključno v fazi maloprodaje, ne glede na število prej

opravljenih transakcij; davčni zavezanec od dolgovanega davka na dodano vrednost odbije zneske, plačane v fazah proizvodnega in distribucijskega procesa, tako da se ta davek v dani fazi nanaša le na v njej dodano vrednost in da je končna obremenitev navedenega davka na koncu prenesena na potrošnika.

(Glej točke od 34 do 37.)

2. Člen 33(1) Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, kot je bila spremenjena z Direktivo 91/680, je treba razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da bi se v veljavi obdržala davčna dajatev, ki ima take značilnosti kot madžarski lokalni davek na pravne osebe. Tak davek se razlikuje od davka na dodano vrednost tako, da ga ni mogoče opredeliti za davek, ki ima značaj prometnega davka, v smislu navedene določbe.

Najprej je treba ugotoviti, da medtem ko se davek na dodano vrednost obračunava za vsako transakcijo posebej v fazi trženja in je njegov znesek sorazmeren s ceno dobavljenega blaga ali opravljenih storitev, je davek, tak kot sporni davek, nasprotno, naložen na razliko, ki se izračuna glede na računovodsko zakonodajo, med prometom v zvezi s prodanim blagom ali opravljenimi storitvami med davčnim letom, na eni strani, in nabavno ceno prodanega blaga, vrednostjo vmesnih storitev in materialnih stroškov, na drugi strani. Ker se tak davek izračuna na podlagi periodičnega prometa, ni mogoče natančno določiti zneska davka, ki se bo morebiti prenesel na stranko ob vsakem nakupu blaga ali ob vsakem opravljanju storitev, tako da takega davka ni mogoče obravnavati kot sorazmernega cenam dobavljenega blaga in storitev.

Nadalje, medtem ko lahko davčni zavezanec na podlagi člena 17(2) Šeste direktive odbije davek na dodano vrednost, za katerega je zavezan in ki ga je dolžan plačati ali ki ga je plačal za blago ali storitve, ki jih uporablja za namene svojih obdavčljivih transakcij, se, kar zadeva splošno ureditev spornega davka, odbitek, ki se pojavi na stopnji določitve davčne osnove, izvede do zneska nabavne cene prodanega blaga, vrednosti vmesnih storitev in materialnih stroškov. Davčna osnova spornega davka torej ni omejena na dodano vrednost v določeni fazi proizvodnega ali distribucijskega procesa, ampak zadeva celotni promet davčnega zavezanca, brez zgolj navedenih elementov.

Končno, ker davek na dodano vrednost z mehanizmom odbitka davka, določenega v členih od 17 do 20 Šeste direktive, bremeni le končnega potrošnika in je popolnoma nevtralen do davčnih zavezancev, vpletenih v proizvodnem in distribucijskem procesu pred fazo dokončne obdavčitve, ne glede na število opravljenih transakcij, to ne velja za sporni davek. Dejansko ne obstaja nobena gotovost, da se breme tega davka v končni fazi prenese na končnega potrošnika tako, kot je to značilno za davek na potrošnjo, kot je davek na dodano vrednost.

(Glej točke 39, 40, 44, 45, 47, 51, 52, 60, 61 in izrek.)

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 11. oktobra 2007(*)

„Šesta direktiva o DDV – člen 33(1) – Pojem ‚prometni davki‘ – Lokalni davek na pravne osebe“

V združenih zadevah C-283/06 in C-312/06,

katerih predmet sta predloga za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki sta ga vložila Zala Megyei Bíróság (Madžarska) (C-283/06) in Legfelsőbb Bíróság (Madžarska) (C-312/06) z odločbama z dne 16. januarja in 10. julija 2006, ki sta prispeli na Sodišče 29. junija in 18. julija 2006 v postopkih

KÖGÁZ rt,

E-ON IS Hungary kft,

E-ON DÉDÁSZ rt,

Schneider Electric Hungária rt,

TESCO Áruházak rt,

OTP Garancia Biztosító rt,

OTP Bank rt,

ERSTE Bank Hungary rt,

Vodafone Magyarország Mobil Távközlési rt (C-283/06)

proti

Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetője,

in

OTP Garancia Biztosító rt (C-312/06)

proti

Vas Megyei Közigazgatási Hivatal,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi K. Lenaerts (poročevalec), predsednik senata, G. Arestis, sodnik, R. Silva de Lapuerta, sodnica, J. Malenovský in T. von Danwitz, sodnika,

generalni pravobranilec: J. Mazák,

sodni tajnik: B. Fülöp, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 28. junija 2007,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za KÖGÁZ rt, E-ON IS Hungary kft, E-ON DÉDÁSZ rt, Schneider Electric Hungária rt, TESCO Áruházak rt, OTP Garancia Biztosító rt, OTP Bank rt in ERSTE Bank Hungary rt P. Oszkó, ügyvéd,
- za Vodafon Magyarország Mobil Távközlési rt D. Deák, ügyvéd,
- za madžarsko vlado J. Fazekas in R. Somssich, zastopnika,
- za Komisijo Evropskih skupnosti D. Triantafyllou in V. Bottka, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 V zadevi C-283/06 se predlog za sprejetje predhodne odločbe nanaša na razlago Priloge X, Poglavje 4, točka 3(a), k Aktu o pogojih pristopa evropske republike, Republike Estonije, Republike Ciper, Republike Latvije, Republike Litve, Republike Madžarske, Republike Malte, Republike Poljske, Republike Slovenije in Slovaške republike in prilagoditvah Pogodb, na katerih temelji Evropska unija (UL L 236, str. 33, v nadaljevanju: Akt o pristopu), ter na razlago člena 33 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1), kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388 zaradi odprave davčne meja (UL L 376, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil predložen v okviru spora med devetimi družbami madžarskega prava KÖGÁZ rt, E-ON IS Hungary kft, E-ON DÉDÁSZ rt, Schneider Electric Hungária rt, TESCO Áruházak rt, OTP Garancia Biztosító rt, OTP Bank rt, ERSTE Bank Hungary rt in Vodafon Magyarország Mobil Távközlési rt (v nadaljevanju skupaj: tožene stranke v postopku v glavni stvari v zadevi C-283/06) ter Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetője (direktor upravnega urada okrožja Zala, v nadaljevanju: tožena stranka v postopku v glavni stvari v zadevi C-283/06) zaradi akontacij iz naslova lokalnega davka na pravne osebe, ki bi ga morale plačati za davno obdobje 2005.

3 V zadevi C-312/06 se predlog za sprejetje predhodne odločbe nanaša na razlago Priloge X, Poglavje 4, točka 3(a) Akta o pristopu in na razlago člena 33(1) Šeste direktive.

4 Ta predlog je bil predložen v okviru spora med OTP Garancia Biztosító rt, družbo madžarskega prava (v nadaljevanju: tožena stranka v postopku v glavni stvari v zadevi C-312/06), in Vas Megyei Közigazgatási Hivatal (upravni urad okrožja Vas, v nadaljevanju: tožena stranka v postopku v glavni stvari v zadevi C-312/06) zaradi akontacij iz naslova lokalnega davka na pravne osebe, ki ga je bila ta družba dolžna plačati za davno obdobje, ki sta se končali 15. septembra 2005 oziroma 15. marca 2006.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

Akt o pristopu

5 Priloga X k Aktu o pristopu, z naslovom „Seznam iz ?lena 24 Pristopne pogodbe: Madžarska“, ima Poglavlje 4, z naslovom „Politika konkurence“, ki se nanaša na Pogodbo o Evropski uniji, Naslov 6, Poglavlje 1, Pravila o konkurenci.

6 V tem Poglavlju 4 je to?ka 3, z naslovom „Dav?ne pomo?i lokalnih oblasti“, katere to?ka (a) dolo?a:

„Ne glede na ?lena 87 in 88 Pogodbe ES lahko Madžarska do in vklju?no na 31. december 2007 uporablja znižanja od lokalnega davka na pravne osebe do 2 % od neto dobi?ka podjetij, ki jih dodeli lokalna vlada za omejeno ?asovno obdobje na podlagi ?lenov 6 in 7 Zakona C iz leta 1990 o lokalnih davkih, kakor je bil spremenjen s ?lenom 79(1) in (2) Zakona L iz leta 2001 o spremembi finan?nih zakonov, kakor je bil spremenjen s ?lenom 158 Zakona XLII iz leta 2002 o spremembi zakonov o davkih, prispevkih in drugih prora?unskih prilivih.“

Šesta direktiva

7 ?len 33(1) Šeste direktive dolo?a:

„Brez vpliva na druge dolo?be Skupnosti, zlasti tiste iz veljavnih predpisov Skupnosti glede splošne ureditve razpolaganja, pretoka in spremljanja trošarinskih izdelkov, ta direktiva ne prepre?uje, da država ?lanica ohrani ali uvede davke na zavarovalne pogodbe, davke na stave in igre na sre?o, trošarine, kolke in, bolj splošno, vse davke, dajatve ali bremenitve, ki jih ni mogo?e ozna?iti kot prometne davke, vendar s pogojem, da ti davki, dajatve in bremenitve v trgovini med državami ?lanicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.“

Nacionalna ureditev

8 Iz informacij v predložitvenih odlo?bah izhaja, da zakon C iz leta 1990 o lokalnih davkih (a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvényt, v nadaljevanju: zakon iz leta 1990) pooblaš?a madžarske ob?ine, da na svojem ozemlju uvedejo lokalni davek na pravne osebe (helyi ipar?zési adó, v nadaljevanju: HIPA).

9 Iz teh informacij je mogo?e nadalje sklepati, da:

- HIPA ni splošni davek, ki se naloži na vsem nacionalnem ozemlju, ampak lokalni davek, katerega uvedba, odprava ali sprememba je v diskrecijski pravici ob?inskih organov;
- v ob?inah, kjer je bil uveden, se naloži na vsako gospodarsko dejavnost, ki se opravlja trajno ali za?asno na ozemlju zadevne ob?ine, dav?ni zavezanec pa je podjetnik;
- je dav?na osnova pri trajni gospodarski dejavnosti neto promet, ki je vsota prodanega blaga ali opravljenih storitev v danem obdobju, zmanjšan za nabavno ceno navedenega blaga, vrednost vmesnih storitev in materialne stroške;
- je dav?na osnova za samostojne podjetnike in male kmetijske pridelovalce enotna obdav?ljiva osnova, ki se dolo?i v skladu z zakonom o dohodnini, pove?ana za 20 %;
- je lahko za podjetja, ki so dav?ni zavezanci za poenostavljeni davek na pravne osebe (egyszer?sített vállalkozói adó), dav?na osnova HIPA enaka 50 % poenostavljenega davka na pravne osebe;
- lahko ob?inski organ, ki je uvedel HIPA, odobri znižanja ali druge dav?ne ugodnosti, do katerih pa so lahko upravi?ena le podjetja, pri katerih dav?na osnova ne presega 2,5 milijona HUF

oziroma še nižji znesek, ki ga morda določi navedeni organ;

- je predvidena posebna davčna ugodnost pri povečanju števila delavcev med davčnim obdobjem (znižanje obdavčljive osnove za 1 milijon HUF na zaposleno osebo);
- je pri trajni gospodarski dejavnosti najvišja letna stopnja HIPA 2 %;
- davčni zavezanci niso dolžni izrecno navesti zneska HIPA na računih in v računovodskih listinah; zakon iz leta 1990 ne vsebuje določb, ki bi predvidevale možnost odbitka HIPA, ki bi bil morda vključen v ceno blaga ali storitev, ki jih pridobi davčni zavezanec;
- zakon iz leta 1990 ne predvideva izrecno, da bi se lahko HIPA prenesel na potrošnika, lahko pa se ta davek vključi v ceno, ki jo plača potrošnik;
- na Madžarskem obstaja hkrati s HIPA tudi davek na dodano vrednost (*általános forgalmi adó*), urejen z zakonom LXXIV iz leta 1992.

Spora o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

Zadeva C-283/06

10 Tožena stranka v postopku v glavni stvari v zadevi C-283/06 je z vrsto odločb, sprejetih v letu 2005, potrdila odločbe o pozivu za plačilo akontacij iz naslova HIPA za leto 2005, ki so jih sprejeli različni obinski organi proti tožečim strankam v postopku v glavni stvari v navedeni zadevi.

11 Navedena tožena stranka je oprla svoje odločbe na člen 41(1) in (2) zakona iz leta 1990 ter na različne lokalne odločbe o uvedbi HIPA. Menila je, da so tožeče stranke v postopku v glavni stvari v zadevi C-283/06 priznale svoje davčne obveznosti iz naslova tega davka, s tem ko so vložile davčno napoved za ta davek, zato morajo plačati akontacijo davka. V nekaterih odločbah je ovrgla ugovor, da HIPA zaradi člena 33 Šeste direktive naj ne bi imel pravne podlage, ker naj bi šlo za davek, ki bi ga bilo mogoče označiti kot prometni davek.

12 Tožeče stranke v postopku v glavni stvari v zadevi C-283/06 so vložile tožbe zoper navedene odločbe pri Zala Megyei Bíróság (sodišče okrožja Zala). V bistvu trdijo, da te odločbe niso zakonite, ker po maju 2004 niso več davčne zavezanke za HIPA zaradi neposredne uporabljivosti člena 33 Šeste direktive.

13 Predložitveno sodišče meni, da se točka 3(a) Poglavja 4 Priloge X k Aktu o pristopu lahko razlaga tako, da uvaja začasno odstopanje, ki omogoča ohranitev HIPA ali vsaj, da so pogodbenice, s tem ko so dovolile znižanje tega davka do 31. decembra 2007, začasno priznale združljivost tega davka s pravom Skupnosti.

14 Če bo Sodišče menilo podobno, predložitveno sodišče meni, da so vsa ostala vprašanja odveč. V nasprotnem primeru pa meni, da je nujno treba pridobiti razlago pojma davka, ki ga ni mogoče označiti kot prometni davek v smislu člena 33 Šeste direktive.

15 V teh okoliščinah je Zala Megyei Bíróság prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba Poglavje 4, točka 3(a), Priloge X [k Aktu o pristopu] razlagati tako, da:

- gre za prehodno odstopanje, ki Madžarski dovoljuje, da do tega datuma ohrani [HIPA], ali da

– Akt o pristopu s tem, da dopušča ohranitev davčnih ugodnosti v zvezi s [HIPA], Republiki Madžarski priznava tudi pravico (začasno), da ohrani v veljavi davek na gospodarske dejavnosti?

2. V primeru nikalnega odgovora Sodišča na prvo vprašanje, [...] v skladu s pravilno razlago Šeste direktive [...], katera so merila, na podlagi katerih bi bilo mogoče šteti, da davka ni mogoče označiti kot prometni davek v smislu člena 33 [te] direktive?“

Zadeva C-312/06

16 Tožena stranka v postopku v glavni stvari v zadevi C-312/06 je z odločbo, ki jo je sprejela v letu 2005, potrdila odločbo, ki jo je izdal obžinski organ tožeči stranki v postopku v glavni stvari v navedeni zadevi o pozivu za plačilo akontacij iz naslova HIPA za davčni obdobji, ki sta se končali 15. septembra 2005 oziroma 15. marca 2006.

17 V obrazložitvi te odločbe, ki temelji na členih 39(1) in 41(2) zakona iz leta 1990 ter na členu 8(1) lokalnega odloka št. 13/2003 (III.27), je bilo navedeno, da je Republika Madžarska na koncu presoje HIPA pri pristopnih pogajanjih dosegla odstopanje v Aktu o pristopu v zvezi z znižanju tega davka do 31. decembra 2007. Po mnenju tožene stranke v postopku v glavni stvari v zadevi C-312/06 je iz informacij v Aktu o pristopu o zasnovi navedenega davka mogoče sklepati, da ga je Evropska unija odobrila.

18 Tožeča stranka v postopku v glavni stvari v zadevi C-312/06 je vložila tožbo zoper navedeno odločbo pri Vas Megyei Bíróság (sodišče okrožja Vas). Trdila je, da ta ni zakonita, ker je HIPA prometni davek in je to, da ga je Republika Madžarska ohranila po pristopu k Uniji, v nasprotju s členom 33(1) Šeste direktive ter ga ni mogoče obravnavati, kot da je začasno dovoljen z Aktom o pristopu.

19 Vas Megyei Bíróság je tožbo zavrnilo z obrazložitvijo, da podelitev začasnega odstopanja Republiki Madžarski v zvezi z znižanju HIPA z Aktom o pristopu nujno pomeni, da je Unija dovolila začasno ohranitev tega davka.

20 Tožeča stranka v postopku v glavni stvari v zadevi C-312/06 je pri Legfelsőbb Bíróság (vrhovno sodišče) vložila pritožbo zoper odločbo Vas Megyei Bíróság.

21 Predložitveno sodišče meni, da je mogoče točko 3(a) Poglavja 4 Priloge X k Aktu o pristopu razlagati tako, da so pogodbenice s tem, ko so dopustile začasno odstopanje v zvezi z znižanju HIPA, tudi dopustile odstopanje v zvezi s tem davkom, potem je torej ta združljiv s pravom Skupnosti do 31. decembra 2007. Nasprotno pa je treba pri drugačni razlagi ob upoštevanju člena 33(1) Šeste direktive določiti, ali je na podlagi bistvenih vsebinskih meril, ki jih vsebuje ta določba, davek, kot je HIPA, davek, ki ga je mogoče označiti kot prometni davek.

22 V teh okoliščinah je Legfelsőbb Bíróság prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba Poglavje 4, točka 3(a), Priloge X [k Aktu o pristopu] [...] razlagati tako, da gre za začasno odstopanje, ki Republiki Madžarski dovoljuje, da ohrani [HIPA], torej da Akt o pristopu s tem, da dopušča ohranitev znižanj [HIPA], Republiki Madžarski priznava tudi začasno pravico, da ohrani to vrsto davka?

2. Ali je treba člen 33(1) Šeste direktive [...] razlagati tako, da prepoveduje ohranitev davka (HIPA), katerega predmet so gospodarske dejavnosti podjetij in katerega bistvena značilnost je obdavčitev neto prihodkov podjetij, zmanjšanih za proizvodne stroške prodanega blaga, stroške pomožnih storitev in stroške za surovine; z drugimi besedami, ali je treba tak davek šteti za

prometni davek, kot ga prepoveduje ta določba?"

Vprašanja za predhodno odločanje

23 Kot predlagajo KÖGÁZ rt, E-ON IS Hungary kft, E-ON DÉDÁSZ rt, Schneider Electric Hungária rt, TESCO Áruházak rt, OTP Garancia Biztosító rt, OTP Bank rt in ERSTE Bank Hungary rt (v nadaljevanju skupaj: KÖGÁZ in drugi), madžarska vlada ter Komisija Evropskih skupnosti je treba najprej preučiti drugo vprašanje, ki sta ga zastavili obe predložitveni sodišči, v zvezi z razlago člena 33 Šeste direktive.

24 V zadevi C-283/06 se drugo vprašanje nanaša na merila, na podlagi katerih je mogoče določiti davek, ki ga ni mogoče označiti kot prometni davek v smislu člena 33 Šeste direktive.

25 Če se ga obravnava v tem kontekstu, potem se navedeno vprašanje namreč nanaša, tako kot drugo vprašanje, zastavljeno v zadevi C-312/06, na to, ali je treba navedeni člen 33 razlagati tako, da nasprotuje ohranitvi davka, ki ima take značilnosti kot HIPA.

26 Za razlago člena 33 Šeste direktive je treba to določbo uvrstiti v njen zakonodajni okvir. V ta namen je primerno najprej opozoriti na cilje, ki jih zasleduje uvedba skupnega sistema davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) (sodba z dne 3. oktobra 2006 v zadevi Banca Popolare di Cremona, C-475/03, ZOdl., str. I-9373, točka 18).

27 Iz uvodnih izjav Prve direktive Sveta 67/227/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (UL 1967, 71, str. 1301) izhaja, da mora uskladitev zakonodaje o prometnih davkih omogočiti vzpostavitev skupnega trga, znotraj katerega poteka neizkrivljena konkurenca in katerega značilnosti so podobne značilnostim domačega trga, in s tem odpraviti davčne razlike, ki lahko izkrivljajo konkurenco in ovirajo trgovino (sodba z dne 8. junija 1999 v zadevi Pelzl in drugi, C-338/97, C-344/97 in C-390/97, Recueil, str. I-3319, točka 14, ter zgoraj navedena sodba Banca Popolare di Cremona, točka 19).

28 Skupni sistem DDV je bil uveden z Drugo direktivo Sveta 67/228/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Struktura in postopek uporabe skupnega sistema davka na dodano vrednost (UL 71, 1967, str. 1303) in s Šesto direktivo (zgoraj navedeni sodbi Pelzl in drugi, točka 15, ter Banca Popolare di Cremona, točka 20).

29 V skladu s členom 2 Prve direktive zajema načelo skupnega sistema DDV uporabo splošnega davka na potrošnja blaga in storitev do faze maloprodaje, ki je strogo sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so se v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravile pred fazo, v kateri se obračuna davek (glej zlasti sodbe z dne 27. novembra 1985 v zadevi Rousseau Wilmot, 295/84, Recueil, str. 3759, točka 15; z dne 3. marca 1988 v zadevi Bergandi, 252/86, Recueil, str. 1343, točka 15, ter z dne 13. julija 1989 v zadevi Wisselink in drugi, 93/88 in 94/88, Recueil, str. 2671, točka 18, in zgoraj navedeni sodbi Pelzl in drugi, točka 16, ter Banca Popolare di Cremona, točka 21).

30 Vendar se DDV dolguje za vsako transakcijo šele potem, ko se odbije znesek DDV, ki je neposredno obremenil strošek različnih sestavnih delov cene blaga in storitev. Mehanizem odbitkov ureja člen 17(2) Šeste direktive tako, da so davčni zavezanci od DDV, ki so ga dolžni plačati, upravičeni odbiti zneske vstopnega DDV, ki so že obremenili blago ali storitve, in da se davek v vsaki fazi obračuna le na dodano vrednost ter ga dokončno plača končni potrošnik (zgoraj navedeni sodbi Pelzl in drugi, točka 17, ter Banca Popolare di Cremona, točka 22).

31 Da bi dosegli cilj enakosti pogojev obdavčitve enake transakcije, ne glede na to, v kateri državi članici se opravi, je bilo treba v skladu z uvodnimi izjavami Druge direktive 67/228 prometne

davke, veljavne v različnih državah članicah, nadomestiti s skupnim sistemom DDV (glej zlasti zgoraj navedeni sodbi Pelzl in drugi, točka 18, ter Banca Popolare di Cremona, točka 23).

32 Zato člen 33 Šeste direktive državam članicam dopušča, da ohranijo ali uvedejo davke, dajatve in bremenitve na dobavo blaga, opravljanje storitev ali uvoze le, če jih ni mogoče označiti kot prometni davek (glej zlasti zgoraj navedeni sodbi Pelzl in drugi, točka 19, ter Banca Popolare di Cremona, točka 24).

33 Nasprotno, pravo Skupnosti v trenutnem stanju ne vsebuje nobene posebne določbe, s katero bi bila izključena ali omejena pravica držav članic, da uvedejo druge davke, dajatve ali bremenitve kot prometne davke (zgoraj navedena sodba Wisselink in drugi, točka 13, ter sodba z dne 19. februarja 1998 v zadevi SPAR, C-318/96, Recueil, str. I-785, točka 21). Tudi iz člena 33 Šeste direktive izhaja, da pravo Skupnosti dopušča sisteme obdavčitve, ki obstajajo poleg DDV (zgoraj navedena sodba Wisselink in drugi, točka 14, sodba z dne 19. marca 1991 v zadevi Giant, C-109/90, Recueil, str. I-1385, točka 9, zgoraj navedena sodba v SPAR, točka 21, in v tem smislu glej tudi sodbo z dne 8. julija 1986 v zadevi Kerrutt, 73/85, Recueil, str. 2219, točka 22).

34 Da bi presodili, ali je mogoče davek, dajatev ali bremenitev označiti kot prometni davek v smislu člena 33 Šeste direktive, je treba zlasti ugotoviti, ali njegov učinek ogroža delovanje skupnega sistema DDV, s tem da bremeni pretok blaga in storitev ter da obdavčuje gospodarske transakcije na način, primerljiv z DDV (zgoraj navedeni sodbi Pelzl in drugi, točka 20, ter Banca Popolare di Cremona, točka 25, v tem smislu glej tudi sodbo z dne 9. marca 2000 v zadevi EKW in Wein & Co, C-437/97, Recueil, str. I-1157, točka 20 in navedena sodna praksa).

35 Sodišče je v tej zvezi ugotovilo, da je treba davke, dajatve in bremenitve, ki imajo bistvene značilnosti DDV, čeprav v vseh točkah niso enaki DDV, v vsakem primeru šteti, kot da bremenijo pretok blaga in storitev, podobno kot DDV (sodbi z dne 31. marca 1992 v zadevi Dansk Denkvit in Poulsen Trading, C-200/90, Recueil, str. I-2217, točki 11 in 14, ter z dne 29. aprila 2004 v zadevi GIL Insurance in drugi, C-308/01, Recueil, str. I-4777, točka 32, in zgoraj navedena sodba Banca Popolare di Cremona, točka 26).

36 Nasprotno člen 33 Šeste direktive ne nasprotuje temu, da bi se ohranil ali uvedel davek, ki ne bi imel ene od bistvenih značilnosti DDV (sodba z dne 17. septembra 1997 v zadevi Solisnor-Estaleiros Navais, C-130/96, Recueil, str. I-5053, točki 19 in 20, ter zgoraj navedeni sodbi GIL Insurance in drugi, točka 34, in Banca Popolare di Cremona, točka 27).

37 Sodišče je natančneje določilo, katere so bistvene značilnosti DDV. Kljub nekaterim redakcijskim razlikam iz sodne prakse izhaja, da so navedene značilnosti štiri: DDV se na splošno uporabi za blagovne ali storitvene transakcije; znesek je določen sorazmerno s ceno, ki jo davčni zavezanec zaračuna v zameno za dobavljeno blago in opravljene storitve; pobiranje tega davka v vseh fazah proizvodnega in distribucijskega procesa, vključno v fazi maloprodaje, ne glede na število prej opravljenih transakcij; davčni zavezanec od dolgovanega DDV odbije zneske, plačane v fazah proizvodnega in distribucijskega procesa, tako da se ta davek v dani fazi nanaša le na v njej dodano vrednost in da je končna obremenitev navedenega davka na koncu prenesena na potrošnika (zgoraj navedena sodba Banca Popolare di Cremona, točka 28).

38 Da bi se izognili neskladnim rezultatom v zvezi s ciljem, ki ga zasleduje skupni sistem DDV, kot je bil omenjen v točkah od 27 do 34 te sodbe, je treba ob upoštevanju tega cilja značilnosti davka, kot je HIPA, primerjati z značilnostmi DDV. V tem okviru je treba posebno pozornost nameniti zahtevi, naj se vedno zagotovi nevtralnost skupnega sistema DDV (zgoraj navedena sodba Banca Popolare di Cremona, točka 29).

39 V obravnavanem primeru je v zvezi z drugo bistveno značilnostjo DDV najprej treba

ugotoviti, da medtem ko se DDV obračunava za vsako transakcijo posebej v fazi trženja in je njegov znesek sorazmeren s ceno dobavljenega blaga ali opravljenih storitev (zgoraj navedena sodba Banca Popolare di Cremona, točka 30), je davek, tak kot je HIPA, nasprotno, naložen na razliko, ki se izračuna glede na računovodsko zakonodajo, med prometom v zvezi s prodanim blagom ali opravljenimi storitvami med davčnim letom ter nabavno ceno prodanega blaga, vrednostjo vmesnih storitev in materialnih stroškov.

40 Ker se tak davek, kot je HIPA, izračuna na podlagi periodičnega prometa, ni mogoče natančno določiti zneska davka, ki se bo morda prenesel na stranko ob vsakem nakupu blaga ali ob vsakem opravljanju storitev, tako da ni izpolnjen pogoj sorazmernosti tega zneska s ceno, ki jo zaračuna davčni zavezanec (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Pelzl in drugi, točka 25).

41 Poleg tega, kot je poudarila Komisija, zakonodaja o HIPA vsebuje za določeno število primerov poenostavljena pravila, na splošno pavšalna, za določitev davčne osnove s sklicevanjem ali na davčno osnovo drugega davka, povečano za določen odstotek (za samostojne podjetnike in male kmetijske pridelovalce), ali na določen odstotek drugega davka (za podjetja, ki so davčni zavezanci za poenostavljeni davek na pravne osebe).

42 V takih primerih je davčna osnova HIPA očitno določena na podlagi drugih parametrov, kot je cena blaga ali storitev, ki jo plačajo stranke (glej po analogiji sodbo z dne 7. maja 1992 v zadevi Bozzi, C-347/90, Recueil, str. I-2947, točka 15).

43 Ta posebna pravila še bolj poudarijo splošni neobstoj sorazmerne povezave med zneskom, ki ga davčni zavezanec plača iz naslova HIPA, ter ceno blaga in storitev, ki jih dobavi ta davčni zavezanec.

44 V teh okoliščinah HIPA ni mogoče obravnavati kot sorazmernega cenam dobavljenega blaga in storitev.

45 Nato je treba glede četrte bistvene značilnosti DDV poudariti, prvič, da medtem ko lahko davčni zavezanec na podlagi člena 17(2) Šeste direktive odbije DDV, za katerega je zavezan in ga je dolžan plačati ali ga je plačal za blago ali storitve, ki jih uporablja za svoje obdavčljive transakcije, se glede splošne ureditve HIPA odbitek, ki se pojavi na stopnji določitve davčne osnove, izvede do zneska nabavne cene prodanega blaga, vrednosti vmesnih storitev in materialnih stroškov.

46 Iz razprav na obravnavi se je tako pokazalo, da lahko davčni zavezanec glede storitev, ki se mu jih je opravilo, od davčne osnove HIPA odbije le stroške, ki ustrezajo merilom, določenim z veljavno zakonodajo, kot so stroški storitev, ki jih opravijo podizvajalci oziroma posredniki, ali tudi stroški storitev, ki jih je uporabil davčni zavezanec in jih nato v nespremenjeni obliki dobavi strankam („nespremenjene“ storitve). Nasprotno, navedene osnove ni mogoče zmanjšati za znesek stroškov, kot so stroški storitve strokovnega mnenja ali stroški, povezani s storitvami, ki so bile dobavljene davčnemu zavezancu za njegove dejavnosti in jih ta nespremenjene ne uvede znova v gospodarski obtok („kupljene“ storitve).

47 Davčna osnova HIPA torej ni omejena na dodano vrednost v določeni fazi proizvodnega ali distribucijskega procesa, ampak zadeva celotni promet davčnega zavezanca brez elementov, opredeljenih v točki 45 te sodbe (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo Pelzl in drugi, točka 23).

48 Drugi?, gotovo je pravilno, da obstoj razlik glede metode, po kateri se izra?una odbitek ?e pla?anega davka, ne more izvzeti davka iz prepovedi, dolo?ene v ?lenu 33 ?este direktive, ?e so te razlike bolj tehni?ne in ne prepre?ujejo, da ta davek v bistvu deluje enako kot DDV (zgoraj navedena sodba Banca Popolare di Cremona, to?ka 31).

49 Prav tako je res, kot so izpostavili KÖGÁZ in drugi ter Vodafone, da zato, da bi bilo neki davek mogo?e ozna?iti kot prometni davek, ni nujno, da nacionalna zakonodaja, ki zanj velja, izrecno predvideva, da naj bi ta davek bremenil potrošnike (sodba z dne 26. junija 1997 v zadevi Careda in drugi, od C-370/95 do C-372/95, Recueil, str. I-3721, to?ka 18) niti da bi bil navedeni davek posebej ozna?en na ra?unu, izdanemu stranki (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Dansk Denkvit in Poulsen Trading, to?ki 13 in 14, ter Careda in drugi, to?ki 23 in 26).

50 Nasprotno, davek – ki bremeni proizvodne dejavnosti tako, da ni gotovo, ali ga tako kot davek na porabo, kot je DDV, dokon?no pla?a kon?ni potrošnik – lahko izpade s podro?ja uporabe ?lena 33 ?este direktive (zgoraj navedena sodba Banca Popolare di Cremona, to?ka 31).

51 Ker v obravnavanem primeru DDV z mehanizmom odbitka davka, dolo?enega v ?lenih od 17 do 20 ?este direktive, bremeni le kon?nega potrošnika in je popolnoma nevtralen do dav?nih zavezancev, vpletenih v proizvodnem in distribucijskem procesu pred fazo dokon?ne obdav?itve, ne glede na ?tevilo opravljenih transakcij (glej v tem smislu sodbi z dne 24. oktobra 1996 v zadevi Elida Gibbs, C-317/94, Recueil, str. I-5339, to?ke 19, 22 in 23, ter z dne 15. oktobra 2002 v zadevi Komisija proti Nem?iji, C-427/98, Recueil, str. I-8315, to?ka 29, in zgoraj navedeno sodbo Banca Popolare di Cremona, to?ka 32), to ne velja za davek, kot je HIPA.

52 Kot je izpostavila Komisija, iz informacij v predložitveni odlo?bi dejansko izhaja, da ne obstaja nobena gotovost, da se breme HIPA v kon?ni fazi prenese na kon?nega potrošnika tako, kot je to zna?ilno za davek na potrošnjo, kot je DDV.

53 Predložitveni sodiš?i tudi poudarjata, da se HIPA zaradi svoje narave ne prenese nujno. Dodajata, da ?e se prenese, se lahko kupec tega ne zaveda in se davek, prenesen v ceni blaga ali storitev, ki jih je pridobil kot dav?ni zavezanec, ne bi prenesel v ceno blaga ali storitev, ki jih dobavlja svojim strankam.

54 Kot poudarja madžarska vlada, ker se HIPA sicer izra?una na podlagi periodi?nega prometa, dav?ni zavezanec ne more natan?no dolo?iti niti zneska HIPA, ki bi bil vklju?en v ceno pridobitve blaga ali storitev (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo Banca Popolare di Cremona, to?ka 33), niti deleža HIPA, ki bi se morebiti prenesel na potrošnika pri vsaki prodaji ali opravljanju storitev (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Giant, to?ka 14, ter Pelzl in drugi, to?ka 25).

55 Poleg tega, kot je izpostavila ista vlada, ?e bi dav?ni zavezanec breme davka, ki ga dolguje v zvezi s svojimi dejavnostmi, prenesel na naslednjo fazo procesa distribucije ali potrošnje in ga vklju?il v svojo prodajno ceno, bi dav?na osnova HIPA tako vsebovala sam davek, tako da bi se HIPA obra?unal na znesek, ugotovljen iz prodajne cene, v katero je vnaprej vklju?en davek, ki se pla?a (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo Banca Popolare di Cremona, to?ka 33).

56 V vsakem primeru, tudi ?e domnevamo, da bo dav?ni zavezanec za HIPA, ki prodaja kon?nemu potrošniku, pri dolo?itvi svoje cene upošteval znesek davka, ki je vklju?en v njegove splošne stroške, nimajo vsi dav?ni zavezanci možnosti, da bi tako prenesli ali v celoti prevalili dav?no breme (glej po analogiji zgoraj navedeni sodbi Pelzl in drugi, to?ka 24, ter Banca Popolare di Cremona, to?ka 34).

57 Iz vsega navedenega izhaja, da glede na njegove zna?ilnosti tak davek, kot je HIPA, ni

zasnovan, da bi se prenesel na končnega potrošnika na način, ki je značilen za DDV.

58 Glede tega se tak davek razlikuje od dajatve, kot je dajatev, ki je privedla do zgoraj navedene sodbe Dansk Denkvit in Poulsen Trading ter je bila razglašena za nezdružljivo s skupnim sistemom DDV v točki 14 te sodbe, ker je bil namen te dajatve, da se prenese na končnega potrošnika, kot izhaja iz točke 3 navedene sodbe. Navedena dajatev se je poleg tega obravnavala na podlagi enake davčne osnove, kot je bila za DDV, in se je pobirala vzporedno z DDV, kot izhaja iz točke 8 iste sodbe.

59 Zato tudi ne bi se domnevalo, kot so poudarili KÖGÁZ in drugi ter Vodafone, da naj bi se HIPA uporabljal na splošno v občinah, ki so ga uvedle, ta okoliščina ne bi zadoščala za to, da bi se tak davek opredelilo kot prometni davek v smislu člena 33 Šeste direktive, saj se z njim ne obdavči transakcij na primerljiv način, ki je značilen za DDV (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Pelzl in drugi, točka 27).

60 Iz navedenega izhaja, da se davek, ki ima take značilnosti kot HIPA, razlikuje od DDV, tako da ga ni mogoče opredeliti za davek, ki ima značaj prometnega davka, v smislu člena 33(1) Šeste direktive.

61 Zato je treba na drugo vprašanje, ki sta ga zastavili predložitveni sodišči, odgovoriti, da je člen 33 Šeste direktive treba razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da bi se v veljavi obdržala davčna dajatev, ki ima take značilnosti kot dajatev, ki se obravnava v postopku v glavni stvari.

62 V teh okoliščinah ni treba razsoditi o prvem vprašanju, ki sta ga zastavili ti sodišči v zvezi z določbo točke 3(a) Poglavja 4 Priloge X k Aktu o pristopu.

Stroški

63 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (četrti senat) razsodilo:

Člen 33(1) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388 zaradi odprave davčnih meja, je treba razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da bi se v veljavi obdržala davčna dajatev, ki ima take značilnosti kot dajatev, ki se obravnava v postopku v glavni stvari.

Podpisi

* Jezik postopka: madžarščina.