

Spojené veci C-283/06 a C-312/06

KÖGÁZrt a i.

proti

Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetője

a

OTP Garancia Biztosítórt

proti

Vas Megyei Közigazgatási Hivatal

(návrhy na začatie prejudiciálneho konania podané

Zala Megyei Bíróság a Legfelsőbb Bíróság)

„Šiesta smernica o DPH – článok 33 ods. 1 – Pojem ‚dane z obratu‘ – Miestna daň z podnikania“

Abstrakt rozsudku

1. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Zákaz vyberať iné vnútroštátne dane, ktoré majú charakter daní z obratu*

(Smernica Rady 77/388, článok 33 ods. 1)

2. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Zákaz vyberať iné vnútroštátne dane, ktoré majú charakter daní z obratu*

(Smernica Rady 77/388, článok 17 ods. 2 a článok 33 ods. 1)

1. Na posúdenie toho, či má daň, dávka alebo poplatok charakter dane z obratu v zmysle článku 33 šiestej smernice 77/388 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 91/680, je najmä potrebné preskúmať, či má za následok ohrozenie fungovania spoločného systému dane z pridanej hodnoty tým, že začať obeh tovarov a služieb a zasiahne obchodné transakcie spôsobom porovnateľným s uvedenou daňou.

V tomto ohľade dane, dávky a poplatky, ktoré majú podstatné charakteristické znaky ako daň z pridanej hodnoty, treba v každom prípade považovať za začať obeh tovarov a služieb spôsobom porovnateľným s uvedenou daňou, aj keď s ňou nie sú vo všetkých bodoch zhodné.

Naopak, článok 33 šiestej smernice nebráni zachovaniu alebo zavedeniu dane, ktorá nemá niektorý z podstatných charakteristických znakov dane z pridanej hodnoty.

Uvedené charakteristické znaky sú spolu štyri: všeobecné uplatňovanie dane z pridanej hodnoty na transakcie, ktorých predmetom sú tovary alebo služby; stanovenie jej sumy úmerne k cene,

ktorú platíte? dane vybral ako protihodnotu za dodané tovary alebo služby; vyberanie tejto dane v každom štádiu výrobného a distribu?ného procesu vrátane maloobchodného predaja bez oh?adu na po?et transakcií, ku ktorým predtým došlo; odpo?et dane z pridanej hodnoty uhradenej v predchádzajúcich etapách procesu výroby a distribúcie od dane, ktorú je platíte? dane povinný zaplatí?, takže da? sa v danom štádiu uplat?uje iba na hodnotu pridanú v tomto štádiu a kone?né bremeno uvedenej dane napokon znáša spotrebiteľ?.

(pozri body 34 – 37)

2. ?lánok 33 ods. 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS o zosúladiení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 91/680, sa má vyklada? v tom zmysle, že nebráni zachovaniu platby da?ového charakteru, ktorá má také charakteristické znaky ako ma?arská miestna da? z podnikania. Táto da? sa totiž odlišuje od dane z pridanej hodnoty takým spôsobom, že ju nemožno ozna?iť za da?, ktorá má charakter dane z obratu v zmysle uvedeného ustanovenia.

V prvom rade, zatiaľ čo da? z pridanej hodnoty sa vyberá po každej transakcii až po štádium uvedenia do obehu a jej suma je úmerná k cene dodaných tovarov alebo služieb, da?, akou je da? v prejednávanej veci, je naopak založená na rozdieli stanovenom podľa právnych predpisov týkajúcich sa ú?tovníctva medzi príjmami zodpovedajúcimi predanému tovaru alebo poskytnutým službám po?as zdaniteľného obdobia na jednej strane a obstarávacou cenou predaných tovarov, hodnotou sprostredkovaných služieb a materiálovými nákladmi na strane druhej. Ke?že predmetná da? je takto vyrubená na základe opakovaných príjmov, nemožno s presnosťou ur?iť výšku tejto dane prevedenej na klienta pri každom predaji tovarov alebo poskytnutí služieb, a preto uvedenú da? nemožno považova? za primeranú cenu poskytnutých tovarov alebo služieb.

?alej, zatiaľ čo zdaniteľná osoba je na základe ?lánku 17 ods. 2 šiestej smernice oprávnená odpo?íta? z dane z pridanej hodnoty, ktorú má zaplatí?, da? splatnú alebo zaplatenú za všetky tovary alebo služby použité pri svojich zdaniteľných ?innostiach, pokia? ide o spoločný právny režim dotknutej dane, v štádiu stanovenia základu tejto dane sa odpo?ítava obstarávacía cena predaných tovarov, hodnota sprostredkovaných služieb a materiálové náklady. Základ dotknutej dane sa preto nevz?ahuje na hodnotu pridanú v ur?itom štádiu procesu výroby alebo distribúcie, ale na celkové príjmy zdaniteľnej osoby, ktoré sú znížené len o uvedené hodnoty.

Napokon, zatiaľ čo z h?adiska mechanizmu odpo?tu dane, ktorý je stanovený v ?lánoch 17 až 20 šiestej smernice, da? z pridanej hodnoty za?ažuje výlu?ne kone?ného spotrebite?a a je úplne neutrálna vo vz?ahu k platiteľom dane, ktorí vstupujú do výrobného a distribu?ného procesu pred štádiom kone?ného zdanenia, bez oh?adu na po?et transakcií, ku ktorým došlo, v prejednávanej veci to tak nie je, pokia? ide o da?, akou je dotknutá da?. Neexistuje totiž žiadna istota, že táto da? bude v kone?nom dôsledku prevedená na kone?ného spotrebite?a spôsobom charakteristickým pre spotrebnú da?, akou je da? z pridanej hodnoty.

(pozri body 39, 40, 44, 45, 47, 51, 52, 60, 61 a výrok)

z 11. októbra 2007 (*)

„Šiesta smernica o DPH – článok 33 ods. 1 – Pojem ‚dane z obratu‘ – Miestna daň z podnikania“

V spojených veciach C-283/06 a C-312/06,

ktorých predmetom sú návrhy na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podané rozhodnutím Zala Megyei Bíróság (Maďarsko) zo 16. januára 2006 doručeným Súdnemu dvoru 29. júna 2006 (C-283/06) a rozhodnutím Legfelsőbb Bíróság (Maďarsko) z 10. júla 2006 doručeným Súdnemu dvoru 18. júla 2006 (C-312/06), ktoré súvisia s konaniami:

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,

a

OTP Garancia Biztosító rt (C-312/06)

proti

Vas Megyei Közigazgatási Hivatal,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory K. Lenaerts (spravodajca), sudcovia G. Arestis, R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský a T. von Danwitz,

generálny advokát: J. Mazák,

tajomník: B. Fülöp, referent,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 28. júna 2007,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

– 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 a ERSTE Bank Hungary rt, v zastúpení: P. Oszkó, advokát,

- Vodafone Magyarország Mobil Távközlési rt, v zastúpení: D. Deák, advokát,
- ma?arská vláda, v zastúpení: J. Fazekas a R. Somssich, splnomocnené zástupkyne,
- Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: D. Triantafyllou a V. Bottka, splnomocnení zástupcovia,

so zrete?om na rozhodnutie prijaté po vypo?utí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na za?atie prejudiciálneho konania vo veci C?283/06 sa týka výkladu jednak prílohy X kapitoly 4 bodu 3 písm. a) Aktu o podmienkach pristúpenia ?eskej republiky, Estónskej republiky, Cyperskej republiky, Lotyšskej republiky, Litovskej republiky, Ma?arskej republiky, Maltskej republiky, Po?skej republiky, Slovinskej republiky a Slovenskej republiky a o úpravách zmlúv, na ktorých je založená Európska únia (Ú. v. EÚ L 236, 2003, s. 33, ?alej len „akt o pristúpení“) a jednak ?lánku 33 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, ktorou sa dop??a spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a dop??a smernica 77/388/EHS s cie?om zrušiť da?ové hranice (Ú. v. ES L 376, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160, ?alej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi deviatimi spoločnosťami založenými podľa ma?arského práva, ktorými sú 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 a Vodafone Magyarország Mobil Távközlési rt (?alej spolu len „žalobkyne v konaní pred vnútroštátnym súdom vo veci C?283/06“) na jednej strane a Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezet?je (riaditeľ samosprávneho orgánu Zalianskej župy, ?alej len „žalovaný v konaní pred vnútroštátnym súdom vo veci C?283/06“) na druhej strane, ktorého predmetom sú preddavky na miestnu da? z podnikania, ktorú boli uvedené spoločnosti povinné zaplatiť, pokia? ide o zdaniteľné obdobie týkajúce sa roku 2005.

3 Návrh na za?atie prejudiciálneho konania vo veci C?312/06 sa týka výkladu jednak prílohy X kapitoly 4 bodu 3 písm. a) aktu o pristúpení a jednak ?lánku 33 ods. 1 šiestej smernice.

4 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi OTP Garancia Biztosító rt, spoločnosťou založenou podľa ma?arského práva (?alej len „žalobky?a v konaní pred vnútroštátnym súdom vo veci C?312/06“) a Vas Megyei Közigazgatási Hivatal (samosprávny orgán župy Vas, ?alej len „žalovaný v konaní pred vnútroštátnym súdom vo veci C?312/06“), ktorého predmetom sú preddavky na miestnu da? z podnikania, ktorú bola uvedená spoločnosť povinná zaplatiť, pokia? ide o zdaniteľné obdobia kon?iace 15. septembra 2005 a 15. marca 2006.

Právny rámec

Právna úprava Spoločnosti

Akt o pristúpení

5 V prílohe X aktu o pristúpení, s názvom „Zoznam, na ktorý odkazuje ?lánok 24 aktu o pristúpení: Ma?arsko“ sa nachádza kapitola 4 nazvaná „Politika hospodárskej sú?áže“, ktorá sa odvoláva na kapitolu 1 hlavy VI Zmluvy ES, týkajúcu sa pravidiel hospodárskej sú?áže.

6 V kapitole 4 je uvedený bod 3 s názvom „Finan?ná pomoc priznaná miestnymi orgánmi“, ktorého písmeno a) stanovuje:

„Odchyľne od ?lánkov 87 a 88 Zmluvy ES môže Ma?arsko do 31. decembra 2007 vrátane uplatni? zníženie miestnej dane z podnikania až do výšky 2 % z ?istého príjmu z podnikania, ktoré priznáva miestny orgán na obmedzenú dobu na základe ?lánkov 6 a 7 zákona C z roku 1990 týkajúceho sa miestnych daní, zmeneného a doplneného ?lánkom 79 ods. 1 a 2 zákona L z roku 2001 o zmene finan?nej právnej úpravy v znení zmenenom ?lánkom 158 zákona XLII z roku 2002, ktorým sa menia zákony týkajúce sa daní, poplatkov a iných príjmov verejných financií.“ [*neoficiálny preklad*]

Šiesta smernica

7 ?lánok 33 ods. 1 šiestej smernice upravuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spolo?enstva, najmä tie, ktoré sú stanovené v platných ustanoveniach spolo?enstva, súvisiacich so všeobecnými opatreniami pre vlastnenie, pohyb a sledovanie produktov, podriadených spotrebnej dani, táto smernica nesmie zabráni? ?lenskému štátu udržiava? alebo zavádza? dane na zmluvy o poistení, dane na sádzania a hazardné hry, spotrebné clá, kolkovné, a viac všeobecne na akéko?vek dane, clá alebo poplatky, ktoré sa nedajú charakterizova? ako dane z obratu, za predpokladu však, že tieto dane, clá a poplatky nespôsobia v obchode medzi ?lenskými štátmi formality spojené s prechodom hraníc.“

Vnútroštátna právna úprava

8 Z údajov obsiahnutých v rozhodnutiach vnútroštátnych súdov vyplýva, že zákon C z roku 1990 týkajúci sa miestnych daní (a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvényt, ?alej len „zákon z roku 1990“) opráv?uje obce v Ma?arsku zavies? na svojom území miestnu da? z podnikania (helyi ipar?zési adó, ?alej len „HIPA“).

9 Pod?a týchto údajov:

- HIPA nepredstavuje všeobecnú da? vyberanú na celom vnútroštátnom území, ale miestnu da?, ktorej zavedenie, zrušenie a zmena patria do diskre?nej právomoci miestnych orgánov,
- v obciach, kde bola zavedená, sa týka každej hospodárskej ?innosti vykonávanej trvalo alebo do?asne zdanite?nou osobou, ktorá je podnikate?om na území dotknutej obce,
- v prípade stálej hospodárskej ?innosti pozostáva základ tejto dane z ?istých príjmov zodpovedajúcich tovaru predanému alebo službám poskytnutým po?as vymedzeného obdobia, ktoré sú znížené o obstarávaciu cenu týchto tovarov, hodnotu sprostredkovaných služieb a materiálové náklady,
- v prípade samostatných podnikate?ov a malých po?nohospodárskych výrobcov zodpovedá základ uvedenej dane paušálnemu zdanite?nému základu stanovenému v súlade so zákonom o dani z príjmov zvýšenému o 20 %,

- v prípade podnikov podliehajúcich zjednodušenej dani z podnikania (*egyszerűsített vállalkozói adó*) môže základ HIPA zodpovedať 50 % zjednodušenej dane z podnikania,
- miestny orgán, ktorý zaviedol HIPA, môže priznať zníženie alebo iné daňové výhody len podnikom, pri ktorých základ tejto dane nepresahuje 2,5 milióna HUF alebo nižšiu sumu stanovenú uvedeným orgánom,
- osobitná daňová výhoda je stanovená v prípade zvýšenia počtu zamestnancov počas zdaňovného obdobia (zníženie zdaňovného základu o 1 milión HUF za každú osobu prijatú do zamestnania),
- v prípade trvalej hospodárskej činnosti je maximálna ročná sadzba HIPA stanovená na 2 %,
- zdaňované osoby nie sú povinné výslovne uvádzať výšku HIPA na faktúrach a účtovných dokumentoch; zákon z roku 1990 neupravuje možnosť odpočítať HIPA z ceny tovarov alebo služieb nadobudnutých zdaňovanou osobou,
- zákon z roku 1990 výslovne nestanovuje, že HIPA môže byť prenesená na spotrebiteľa, ale táto daň môže byť súčasťou spotrebiteľskej ceny,
- súbežne s HIPA existuje v Maďarsku daň z pridanej hodnoty (*általános forgalmi adó*), upravená zákonom LXXIV z roku 1992.

Spory vo veci samej a prejudiciálne otázky

Vec C-283/06

10 Sériou rozhodnutí prijatých v roku 2005 žalovaný v konaní pred vnútroštátnym súdom vo veci C-283/06 potvrdil rozhodnutia prijaté rôznymi miestnymi orgánmi, ktoré ukladajú žalobkyniam v konaní pred vnútroštátnym súdom v uvedenej veci platiť preddavky na HIPA za rok 2005.

11 Uvedený žalovaný vo veci samej založil svoje rozhodnutia na článku 41 ods. 1 a 2 zákona z roku 1990, ako aj na rôznych nariadeniach miestnej samosprávy, ktoré sa týkajú zavedenia HIPA. Domnieva sa, že žalobkyne v konaní pred vnútroštátnym súdom vo veci C-283/06 uznali svoje daňové povinnosti týkajúce sa tejto dane tým, že k uvedenej dani predložili daňové priznanie, a sú preto povinné zaplatiť preddavok na daň. V niektorých svojich rozhodnutiach vyvrátil námietku, podľa ktorej bola HIPA na základe článku 33 šiestej smernice zbavená právneho základu, keďže išlo o daň s charakterom dane z obratu.

12 Žalobkyne v konaní pred vnútroštátnym súdom vo veci C-283/06 podali proti uvedeným rozhodnutiam žalobu na Zala Megyei Bíróság (župný súd Zalianskej župy). V podstate uvádzajú, že tieto rozhodnutia sú nezákonné z dôvodu, že žalobkyne od mája 2004 už nie sú osobami podliehajúcimi HIPA, pretože článok 33 šiestej smernice je priamo uplatniteľný.

13 Vnútroštátny súd zastáva názor, že bod 3 písm. a) kapitoly 4 prílohy X aktu o pristúpení možno vykladať v tom zmysle, že zavádza doasnú výnimku umožňujúcu zachovať HIPA alebo prinajmenšom tak, že umožnením doasného zníženia tejto dane účastníci tejto dohody doasne pripustili zlužiteľnosť uvedenej dane s právom Spoločenstva.

14 Za predpokladu, že by Súdny dvor súhlasil s týmto tvrdením, sa vnútroštátny súd domnieva, že všetky ostatné otázky sú nadbytočné. V opačnom prípade považuje za potrebné, aby Súdny dvor rozhodol o výklade pojmu da?, ktorá nemá charakter dane z obratu, v zmysle článku 33 šiestej smernice.

15 V tejto súvislosti Zala Megyei Bíróság rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto dve prejudiciálne otázky:

„1. Môže sa kapitola 4 bod 3 písm. a) prílohy X aktu o pristúpení... vykladať v tom zmysle, že:

– Maďarskej republike bola priznaná dočasná výnimka, ktorá jej umožňuje zachovať HIPA, alebo

– umožnením zachovať výhody spojené s HIPA akt o pristúpení tiež uznal (dočasné) právo Maďarskej republiky zachovať zdanenie hospodárskej činnosti?

2. V prípade, ak Súdny dvor odpovie na prvú otázku záporne,... podľa správneho výkladu smernice..., aké sú kritériá umožňujúce určiť, že zdanenie nemá charakter dane z obratu v zmysle článku 33 tejto smernice?“

Vec C-312/06

16 Rozhodnutím prijatým v roku 2005 žalovaný v konaní pred vnútroštátnym súdom vo veci C-312/06 potvrdil rozhodnutie prijaté orgánom miestnej samosprávy voči žalobkyni v konaní pred vnútroštátnym súdom v uvedenej veci, ktorým jej bolo uložené zaplatiť preddavky na HIPA za zdaniteľné obdobia koniace 15. septembra 2005 a 15. marca 2006.

17 Toto rozhodnutie, založené na článku 39 ods. 1 a článku 41 ods. 2 zákona z roku 1990, ako aj na článku 8 ods. 1 nariadenia miestnej samosprávy č. 13/2003 (III.27), bolo v zmysle hodnotenia HIPA počas prístupových rokovaní odôvodnené skutočnosťou, že Maďarskej republike bola v akte o pristúpení priznaná výnimka týkajúca sa zníženia uvedenej dane do 31. decembra 2007. Podľa žalovaného v konaní pred vnútroštátnym súdom vo veci C-312/06 z údajov obsiahnutých v akte o pristúpení možno usudzovať, že uvedená daň je schválená Európskou úniou.

18 Žalobkyňa v konaní pred vnútroštátnym súdom vo veci C-312/06 podala proti uvedenému rozhodnutiu žalobu na Vas Megyei Bíróság (župný súd župy Vas). Uviedla, že toto rozhodnutie je nezákonné, pretože HIPA predstavuje daň z obratu, ktorej zachovanie po pristúpení Maďarskej republiky k Únii je v rozpore s článkom 33 ods. 1 šiestej smernice, a nemožno ho preto považovať za dočasne povolené aktom o pristúpení.

19 Vas Megyei Bíróság zamietol túto žalobu najmä z dôvodu, že priznanie dočasnej výnimky Maďarskej republike, pokiaľ ide o zníženia HIPA, aktom o pristúpení nepochybne znamená, že Únia povolila dočasné zachovanie tejto dane.

20 Žalobkyňa v konaní pred vnútroštátnym súdom vo veci C-312/06 podala na Legfelsőbb Bíróság (najvyšší súd) mimoriadny opravný prostriedok proti rozhodnutiu, ktoré prijal Vas Megyei Bíróság.

21 Vnútroštátny súd sa domnieva, že ak bod 3 písm. a) kapitoly 4 prílohy X aktu o pristúpení možno vykladať v tom zmysle, že priznaním dočasnej výnimky týkajúcej sa zníženia HIPA zmluvné strany takisto priznali výnimku týkajúcu sa tejto dane ako takej, je uvedená daň do 31. decembra 2007 zlučiteľná s právom Spoločenstva. Naopak, v prípade opačného výkladu je vo svetle článku

33 ods. 1 šiestej smernice potrebné určiť, či na základe podstatných obsahových znakov daň, akou je HIPA, je daňou, ktorá má charakter dane z obratu.

22 Za týchto podmienok Legfelsőbb Bíróság rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto dve prejudiciálne otázky:

„1. Môže sa kapitola 4 bod 3 písm. a) prílohy X aktu o pristúpení... vykladať v tom zmysle, že Maďarskej republike bola priznaná dočasná výnimka, ktorá jej umožňuje zachovať HIPA, teda v tom zmysle, že akt o pristúpení zachovaním zníženia HIPA zároveň uznal dočasné právo Maďarskej republiky na zachovanie samotnej dane z podnikania ako druhu dane?

2. Má sa článok 33 ods. 1 šiestej smernice... vykladať v tom zmysle, že bráni zachovaniu dane (HIPA) zo ziskov a príjmov dosiahnutých podnikateľskou činnosťou, ktorá je charakteristická okrem iného tým, že sa vyberá z určitých príjmov znížených o obstarávaciu cenu predaných tovarov, hodnotu sprostredkovaných služieb a o materiálové náklady; t. j. považuje sa takáto daň za daň, ktorá má charakter dane z obratu zakázanej týmto ustanovením?“

O prejudiciálnych otázkach

23 Ako uviedli 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 a ERSTE Bank Hungary rt (spoločne ďalej len „KÖGÁZ a i.“), maďarská vláda a Komisia Európskych spoločností, je potrebné preskúmať najskôr druhú prejudiciálnu otázku položenú danými vnútroštátnymi súdmi, ktorá sa týka výkladu článku 33 šiestej smernice.

24 Vo veci C-283/06 sa táto otázka týka kritérií umožňujúcich zistiť, či zdanenie nemá charakter dane z obratu v zmysle článku 33 šiestej smernice.

25 Uvedená otázka sa vo svojej súvislosti podobne ako druhá otázka položená vo veci C-312/06, týka skutočností, či sa má uvedený článok 33 vykladať v tom zmysle, že bráni zachovaniu dane s charakterom dane HIPA.

26 Na účely výkladu článku 33 šiestej smernice je potrebné umiestniť toto ustanovenie do jeho legislatívneho kontextu. Preto je užitočné na úvod pripomenúť ciele, ktoré sleduje zavedenie spoločného systému dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) (rozsudok z 3. októbra 2006, Banca Popolare di Cremona, C-475/03, Zb. s. I-9373, bod 18).

27 Z odôvodnení prvej smernice Rady 67/227/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu (Ú. v. ES 1967, 71, s. 1301; Mim. vyd. 09/001, s. 3) vyplýva, že harmonizácia právnych predpisov týkajúcich sa dane z obratu má umožniť vytvorenie spoločného trhu s neskreslenou hospodárskou súťažou, ktorý má obdobné charakteristické znaky ako vnútorný trh, odstránením rozdielov v zdaňovaní, ktoré môžu skresľovať hospodársku súťaž a brániť rozvoju obchodu (rozsudky z 8. júna 1999, Pelzl a i., C-338/97, C-344/97 a C-390/97, Zb. s. I-3319, bod 14, ako aj Banca Popolare di Cremona, už citovaný, bod 19).

28 K zavedeniu spoločného systému DPH došlo druhou smernicou Rady 67/228/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu – štruktúra a spôsoby uplatňovania spoločného systému dane z pridanej hodnoty [neoficiálny preklad] (Ú. v. ES 1967, 71, s. 1303) a šiestou smernicou (rozsudky Pelzl a i., už citovaný, bod 15, ako aj Banca Popolare di Cremona, už citovaný, bod 20).

29 Zásada spoločného systému DPH spočíva podľa článku 2 prvej smernice 67/227 v tom, že

na tovary a služby sa až do štádia maloobchodu uplatňuje všeobecná daň zo spotreby, ktorá je priamo úmerná cene tovarov a služieb bez ohľadu na počet transakcií, ku ktorým došlo vo výrobnom a distribučnom procese pred štádiom zdanenia (pozri najmä rozsudky z 27. novembra 1985, *Rousseau Wilmot*, 295/84, Zb. s. 3759, bod 15; z 3. marca 1988, *Bergandi*, 252/86, Zb. s. 1343, bod 15; z 13. júla 1989, *Wisselink a i.*, 93/88 a 94/88, Zb. s. 2671, bod 18; *Pelzl a i.*, už citovaný, bod 16, ako aj *Banca Popolare di Cremona*, už citovaný, bod 21).

30 Pri každej transakcii je však DPH splatná až po odpote sumy DPH, ktorá priamo zažila náklady na rôzne zložky ceny tovarov a služieb. Mechanizmus odpotu je upravený v článku 17 ods. 2 šiestej smernice tým spôsobom, že zdaniteľné osoby sú oprávnené odpotiť od DPH, ktorú sú povinné zaplatiť, sumy DPH, ktoré už predtým zažili tovary alebo služby, a táto daň sa v každom štádiu ukladá iba na pridanú hodnotu a napokon ju znáša konečný spotrebiteľ (rozsudky *Pelzl a i.*, už citovaný, bod 17, ako aj *Banca Popolare di Cremona*, už citovaný, bod 22).

31 Na dosiahnutie cieľa rovnosti podmienok zdanenia tej istej operácie bez ohľadu na členský štát, v ktorom k nej došlo, mal spoločný systém DPH podľa odôvodnení druhej smernice 67/228 nahradiť dane z obratu, ktoré sa uplatňovali v rôznych členských štátoch (pozri najmä rozsudky *Pelzl a i.*, už citovaný, bod 18, ako aj *Banca Popolare di Cremona*, už citovaný, bod 23).

32 V tomto slede myšlienok šiesta smernica vo svojom článku 33 umožňuje, aby členský štát zachoval alebo zaviedol dane, dávky alebo poplatky ukladané na dodávky tovarov, poskytovanie služieb alebo dovozy iba vtedy, ak nemajú charakter daní z obratu (pozri najmä rozsudky *Pelzl a i.*, už citovaný, bod 19, ako aj *Banca Popolare di Cremona*, už citovaný, bod 24).

33 Naopak, právo Spoločenstva vo svojej súčasnej podobe neobsahuje žiadne osobitné ustanovenie, ktoré by vylučovalo alebo obmedzovalo možnosť členských štátov zaviesť dane, dávky alebo poplatky odlišné od dane z obratu (rozsudky *Wisselink a i.*, už citovaný, bod 13, ako aj z 19. februára 1998, *SPAR*, C-318/96, Zb. s. I-785, bod 21). Zo samotného článku 33 šiestej smernice vyplýva, že právo Spoločenstva umožňuje existenciu daňových režimov súbežne s DPH (rozsudky *Wisselink a i.*, už citovaný, bod 14; z 19. marca 1991, *Giant*, C-109/90, Zb. s. I-1385, bod 9, ako aj *SPAR*, už citovaný, bod 21; pozri v tomto zmysle tiež rozsudok z 8. júla 1986, *Kerrutt*, 73/85, Zb. s. 2219, bod 22).

34 Na posúdenie toho, či má daň, dávka alebo poplatok charakter dane z obratu v zmysle článku 33 šiestej smernice, je najmä potrebné preskúmať, či má za následok ohrozenie fungovania spoločného systému DPH tým, že zažije obeh tovarov a služieb a zasiahne obchodné transakcie spôsobom porovnateľným s DPH (rozsudky *Pelzl a i.*, už citovaný, bod 20, ako aj *Banca Popolare di Cremona*, už citovaný, bod 25; pozri v tomto zmysle tiež rozsudok z 9. marca 2000, *EKW a Wein & Co*, C-437/97, Zb. s. I-1157, bod 20, ako aj citovanú judikatúru).

35 Súdny dvor v tomto ohľade spresnil, že dane, dávky a poplatky, ktoré majú podstatné charakteristické znaky DPH, treba v každom prípade považovať za zaťažujúce obeh tovarov a služieb spôsobom porovnateľným s DPH, aj keď s ňou nie sú vo všetkých bodoch zhodné (rozsudky z 31. marca 1992, *Dansk Denavit a Poulsen Trading*, C-200/90, Zb. s. I-2217, body 11 a 14; z 29. apríla 2004, *GIL Insurance a i.*, C-308/01, Zb. s. I-4777, bod 32, ako aj *Banca Popolare di Cremona*, už citovaný, bod 26).

36 Naopak, článok 33 šiestej smernice nebráni zachovaniu alebo zavedeniu dane, ktorá nemá niektorý z podstatných charakteristických znakov DPH (rozsudky zo 17. septembra 1997, *Solisnor-Estaleiros Navais*, C-130/96, Zb. s. I-5053, body 19 a 20; *GIL Insurance a i.*, už citovaný, bod 34, ako aj *Banca Popolare di Cremona*, už citovaný, bod 27).

37 Súdny dvor spresnil, aké sú podstatné charakteristické znaky DPH. Napriek niektorým

formula?ným rozdielom z jeho judikatúry vyplýva, že uvedené charakteristické znaky sú spolu štyri: všeobecné uplat?ovanie DPH na transakcie, ktorých predmetom sú tovary alebo služby; stanovenie jej sumy úmerne k cene, ktorú platíte? dane vybral ako protihodnotu za dodané tovary alebo služby; vyberanie tejto dane v každom štádiu výrobného a distribu?ného procesu vrátane maloobchodného predaja bez oh?adu na po?et transakcií, ku ktorým predtým došlo; odpo?et DPH uhradenej v predchádzajúcich etapách procesu výroby a distribúcie od dane, ktorú je platíte? dane povinný zaplati?, takže da? sa v danom štádiu uplat?uje iba na hodnotu pridanú v tomto štádiu a kone?né bremeno uvedenej dane napokon znáša spotrebite? (rozsudok Banca Popolare di Cremona, už citovaný, bod 28).

38 Aby nedošlo k rozdielnym výsledkom vo vz?ahu k cie?u, ktorý spo?ný systém DPH, ako bol pripomenutý v bodoch 27 až 34 tohto rozsudku, sleduje, musí sa akéko?vek porovnanie charakteristických znakov dane, akou je HIPA, s charakteristickými znakmi DPH uskuto?ni? so zrete?om na tento cie?. V tomto rámci je opodstatnené venova? osobitnú pozornos? požiadavke, aby sa v každom momente zabezpe?ila neutralita spo?ného systému DPH (rozsudok Banca Popolare di Cremona, už citovaný, bod 29).

39 V prvom rade, pokia? ide o druhý podstatný charakteristický znak DPH, v prejednávanej veci je potrebné konštatova?, že zatia? ?o DPH sa vyberá po každej transakcii až po štádium uvedenia do obehu a jej suma je úmerná k cene dodaných tovarov alebo služieb (rozsudok Banca Popolare di Cremona, už citovaný, bod 30), HIPA je naopak založená na rozdielne stanovenom pod?a právnych predpisov týkajúcich sa ú?tovníctva medzi príjmami zodpovedajúcimi predanému tovaru alebo poskytnutým službám po?as zdanite?ného obdobia na jednej strane a obstarávacou cenou predaných tovarov, hodnotou sprostredkovaných služieb a materiálovými nákladmi na strane druhej.

40 Ke?že predmetná da? je takto vyrubená na základe opakovaných príjmov, nemožno s presnos?ou ur?i? výšku tejto dane prevedenej na klienta pri každom predaji tovarov alebo poskytnutí služieb, ani vyhovie? podmienke proporcionality tejto sumy a ceny zaplatenej zdanite?nej osobe (pozri v tomto zmysle rozsudok Pelzl a i., už citovaný, bod 25).

41 Okrem toho, ako zdôraznila Komisia, právna úprava HIPA stanovuje pre ur?ité prípady zjednodušené a do zna?nej miery paušálne pravidlá stanovenia da?ového základu s odkazom bu? na da?ový základ inej dane zvýšený o pevne stanovenú percentuálnu sumu (v prípade samostatných podnikate?ov a malých po?nohospodárskych výrobcov), alebo na pevne stanovenú percentuálnu sumu inej dane (v prípade podnikov podliehajúcich zjednodušenej dani z podnikania).

42 V týchto prípadoch je da?ový základ HIPA zjavne stanovený na podklade iných parametrov ako cena tovarov alebo služieb zaplatená klientmi (pozri analogicky rozsudok zo 7. mája 1992, Bozzi, C?347/90, Zb. s. I?2947, bod 15).

43 Tieto osobitné pravidlá zvýraz?ujú celkový nedostatok vz?ahu proporcionality medzi sumou zaplatenou zdanite?nou osobou na da?, akou je HIPA, a cenou tovarov alebo služieb, ktoré táto zdanite?ná osoba poskytla.

44 Za týchto podmienok uvedenú da? nemožno považova? za primeranú cene poskytnutých tovarov alebo služieb.

45 ?alej, pokia? ide o štvrtý základný charakteristický znak DPH, v prvom rade je potrebné uvies?, že zatia? ?o zdanite?ná osoba je na základe ?lánku 17 ods. 2 šiestej smernice oprávnená odpo?íta? z DPH, ktorú má zaplati?, da? splatnú alebo zaplatenú za všetky tovary alebo služby použité pri svojich zdanite?ných ?innostiach, pokia? ide o spo?ný právny režim HIPA, v štádiu

stanovenia základu tejto dane sa odpočítava obstarávacia cena predaných tovarov, hodnota sprostredkovaných služieb a materiálové náklady.

46 Z diskusií na pojednávaní vyplynulo, že pokiaľ ide o služby poskytnuté zdaniteľnej osobe, táto si môže od zdaniteľného základu HIPA odpočítať len náklady, ktoré spĺňajú kritériá stanovené uplatniteľnou právnou úpravou, napríklad za služby poskytnuté subdodávateľmi alebo sprostredkovateľmi, alebo za služby, ktoré zdaniteľná osoba prijala a v nezmenenej forme ich poskytla svojim klientom („nezmenené“ služby). Naopak uvedený základ nemožno znížiť o náklady, akými sú napríklad náklady na služby znalca alebo náklady spojené so službami, ktoré boli poskytnuté zdaniteľnej osobe na účely jej činností a ktoré táto neuvádza do hospodárskeho obehu v pôvodnom stave (služby „zakúpené“).

47 Základ HIPA sa preto nevzahuje na hodnotu pridanú v určitom štádiu procesu výroby alebo distribúcie, ale na celkové príjmy zdaniteľnej osoby, ktoré sú znížené len o hodnoty uvedené v bode 45 tohto rozsudku (pozri analogicky rozsudok Pelzl a i., už citovaný, bod 23).

48 V druhom rade je nesporné, že existencia rozdielov, o čo sa týka metódy, podľa ktorej sa vypočíta odpočet už zaplatenej dane, nemôže viesť k vyžatiu dane zo zákazu uvedeného v článku 33 šiestej smernice, ak sú také rozdiely skôr technického rázu a nebránia, aby táto daň pôsobila v podstate rovnakým spôsobom ako DPH (rozsudok Banca Popolare di Cremona, už citovaný, bod 31).

49 Rovnako je pravda, ako uviedli KÖGÄZ a i. a Vodafone, že na to, aby mala daň charakter dane z obratu, nie je nevyhnutné, aby uplatniteľná vnútroštátna právna úprava výslovne stanovovala, že táto daň môže byť vyberaná od spotrebiteľov (rozsudok z 26. júna 1997, Careda a i., C-370/95 až C-372/95, Zb. s. I-3721, bod 18), alebo aby uvedená daň bola osobitne uvedená na faktúre doručenej klientovi (pozri v tomto zmysle rozsudky Dansk Denkavit a Poulsen Trading, už citovaný, body 13 a 14, ako aj Careda a i., už citovaný, body 23 a 26).

50 Naopak, daň zaťažujúca produkčné činnosti takým spôsobom, že nie je isté, či ju podľa vzoru dane zo spotreby, akou je DPH, napokon znáša konečný spotrebiteľ, môže byť mimo pôsobnosti článku 33 šiestej smernice (rozsudok Banca Popolare di Cremona, už citovaný, bod 31).

51 Zatiaľ čo z hľadiska mechanizmu odpočtu dane, ktorý je stanovený v článkoch 17 až 20 šiestej smernice, DPH zaťažuje výlučne konečného spotrebiteľa a je úplne neutrálna vo vzťahu k platiteľom dane, ktorí vstupujú do výrobného a distribučného procesu pred štádiom konečného zdanenia, bez ohľadu na počet transakcií, ku ktorým došlo (rozsudky z 24. októbra 1996, Elida Gibbs, C-317/94, Zb. s. I-5339, body 19, 22 a 23; z 15. októbra 2002, Komisia/Nemecko, C-427/98, Zb. s. I-8315, bod 29, ako aj Banca Popolare di Cremona, už citovaný, bod 32), v prejednávanej veci to tak nie je, pokiaľ ide o daň, akou je HIPA.

52 Ako totiž uviedla Komisia, z údajov obsiahnutých v návrhoch na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že neexistuje žiadna istota, že HIPA bude v konečnom dôsledku prevedená na konečného spotrebiteľa spôsobom charakteristickým pre spotrebnú daň, akou je DPH.

53 Vnútroštátne súdy tak zdôrazňujú, že z dôvodu samotnej svojej povahy HIPA nemusí byť nevyhnutne prevedená. Dodávajú, že ak aj prevedená je, kupujúci si toho nemusí byť vedomý, ak daň prevedená do ceny výrobkov alebo služieb, ktoré získal ako zdaniteľná osoba, nebude prevedená do ceny výrobkov alebo služieb, ktoré poskytol svojmu klientovi.

54 Napokon, ako zdôraznila maďarská vláda, keďže HIPA je stanovená na základe opakovaných príjmov, zdaniteľná osoba nemôže presne určiť sumu HIPA, ktorá je už zahrnutá v

obstarávacej cene tovarov a služieb (pozri analogicky rozsudok Banca Popolare di Cremona, už citovaný, bod 33), ani ?as? HIPA prevedenú na klienta pri každom predaji tovarov alebo poskytnutí služieb (pozri v tomto zmysle rozsudky Giant, už citovaný, bod 14, ako aj Pelzl a i., už citovaný, bod 25).

55 Okrem toho, ako uviedla táto vláda, ak by zdanite?ná osoba – s cie?om prenies? bremeno dane, ktorú je povinná zaplati? vo vz?ahu k svojim vlastným ?innostiam, na nasledujúcu etapu výrobného a distribu?ného procesu – zahrnula toto bremeno do svojej predajnej ceny, základ HIPA by v dôsledku toho zah?al da? samotnú, takže HIPA by sa vypo?ítala zo sumy stanovenej z predajnej ceny, ktorá by zah?ala predpokladanú da? na úhradu (pozri analogicky rozsudok Banca Popolare di Cremona, už citovaný, bod 33).

56 V každom prípade, ak by aj bolo možné predpoklada?, že osoba podliehajúca HIPA, ktorá uskuto?uje predaj kone?nému spotrebite?ovi, zoh?adní pri stanovení svojej ceny sumu dane zahrnutú do svojich všeobecných nákladov, všetky zdanite?né osoby nemajú možnosť prenies? takto alebo v plnom rozsahu da?ové bremeno (pozri analogicky rozsudky Pelzl a i., už citovaný, bod 24, ako aj Banca Popolare di Cremona, už citovaný, bod 34)

57 Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že vzh?adom na tieto charakteristické znaky, da?, akou je HIPA, nie je zostavená tak, aby sa preniesla na kone?ného spotrebite?a spôsobom charakteristickým pre DPH.

58 Preto sa táto da? odlišuje od dane, ktorá bola predmetom už citovaného rozsudku Dansk Denavit a Poulsen Trading a v bode 14 tohto rozsudku bola vyhlásená za nezlu?iteľnú so spoločným systémom DPH v rozsahu, v akom mala byť táto da? prenesená na kone?ného spotrebite?a, ako vyplýva z bodu 3 uvedeného rozsudku. Okrem toho bola uvedená da? stanovená z da?ového základu, ktorý je zhodný s da?ovým základom používaným pri DPH a vyberaná sú?asne s DPH, ako vyplýva z bodu 8 toho istého rozsudku.

59 V dôsledku toho, podľa tvrdenia KÖGÁZ a i. a Vodafone, aj za predpokladu, že HIPA sa všeobecne uplat?uje v obciach, ktoré ju zaviedli, táto skuto?nosť neposta?uje na to, aby bolo možné považova? da?, akou je HIPA, za da? z obratu v zmysle ?lánku 33 šiestej smernice, keďže táto nezasahuje transakcie spôsobom porovnateľným s DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok Pelzl a i., už citovaný, bod 27).

60 Vzh?adom na všetky predchádzajúce úvahy da?, ktorá má charakteristické znaky HIPA, sa odlišuje od DPH takým spôsobom, že ju nemožno ozna?i? za da?, ktorá má charakter dane z obratu v zmysle ?lánku 33 ods. 1 šiestej smernice.

61 Preto je potrebné odpoveda? na druhú prejudiciálnu otázku vnútroštátneho súdu tak, že ?lánok 33 ods. 1 šiestej smernice sa má vyklada? v tom zmysle, že nebráni zachovaniu platby da?ového charakteru, ktorá má také charakteristické znaky ako da?, o ktorú ide vo veci samej.

62 Za týchto podmienok nie je opodstatnené vyjadrova? sa k prvej otázke položenej vnútroštátnymi súdmi, ktorá sa týka bodu 3 písm. a) kapitoly 4 prílohy X aktu o pristúpení.

O trovách

63 Vzhľadom na to, že konania pred Súdnym dvorom majú vo vzťahu k ústníkom konaní vo veci samej incidenčný charakter a boli začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnymi súdmi, o trovách konania rozhodnú tieto vnútroštátne súdy. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených ústníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdný dvor (štvrtá komora) rozhodol takto:

Článok 33 ods. 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, ktorou sa doplní spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a doplní smernica 77/388/EHS s cieľom zrušiť daňové hranice, sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni zachovaniu platby daňového charakteru, ktorá má také charakteristické znaky ako daň, o ktorú ide vo veci samej.

Podpisy

* Jazyk konania: maďarčina.