

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

zo 7. augusta 2018 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Dane – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – článok 401 – Vnútroštátne dane, ktoré majú charakter daní z obratu – Zákaz – Pojem ‚daž z obratu‘ – Miestna daž z predaja – Podstatné charakteristické znaky DPH – Neexistencia“

Vo veci C-475/17,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Riigikohus (Najvyšší súd, Estónsko) z 1. augusta 2017 a doručený Súdnemu dvoru 8. augusta 2017, ktorý súvisí s konaním:

Viking Motors AS,

TKM Beauty Eesti OÜ,

TKM King AS,

Kaubamaja AS,

Selver AS

proti

Tallinna linn,

Maksu- ja Tolliamet,

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: predseda siedmej komory A. Rosas, sudcovia C. Toader (spravodajkyňa) a E. Jarašinas,

generálna advokátka: E. Sharpston,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

– Viking Motors AS, TKM Beauty Eesti OÜ, TKM King AS, Kaubamaja AS a Selver AS, v zastúpení: E. Talur a L. Naaber-Kivisoo, vaneadvokaadid,

– Tallinna linn, v zastúpení: T. Pikamäe, vaneadvokaat,

- poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna, splnomocnená zástupkyňa,
 - Európska komisia, v zastúpení: J. Jokubauskaitė a K. Toomus, splnomocnené zástupkyne,
- so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 401 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťami Viking Motors AS, TKM Beauty Eesti OÜ, TKM King AS, Kaubamaja AS a Selver AS na jednej strane a Tallinna linn (mesto Tallinn, Estónsko) a Maksu- ja Tolliamet (daňový a colný úrad, Estónsko) (ďalej len „daňový úrad“) vo veci vrátenia dane z predaja, ktorú zaplatili uvedené spoločnosti.

Právny rámec

Právo Únie

Šiesta smernica

3 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 (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej smernicou Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991 (Ú. v. ES L 376, 1991, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160, ďalej len „šiesta smernica“), stanovuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločensva, najmä tie, ktoré sú stanovené v platných ustanoveniach spoločensva, súvisiacich so všeobecnými opatreniami pre vlastníctvo, pohyb a sledovanie produktov, podriadených spotrebnej dani, táto smernica nesmie zabrániť členskému štátu udržiavať alebo zavádzať dane na zmluvy o poistení, dane na sádzania a hazardné hry, spotrebné clá, kolkovné, a viac všeobecne na akékoľvek dane, clá alebo poplatky, ktoré sa nedajú charakterizovať ako dane z obratu, za predpokladu však, že tieto dane, clá a poplatky nespôsobia v obchode medzi členskými štátmi formality spojené s prechodom hraníc.“

Smernica o DPH

4 Odôvodnenia 4 a 7 smernice o DPH znejú:

„(4) Dosiahnutie cieľa vytvorenia vnútorného trhu predpokladá, že sa v členských štátoch budú uplatňovať právne predpisy týkajúce sa daní z obratu tak, aby nenarušili podmienky hospodárskej súťaže a nebránili voľnému pohybu tovaru a služieb. Je preto nevyhnutné dosiahnuť takúto harmonizáciu právnych predpisov týkajúcich sa daní z obratu za pomoci systému dane z pridanej hodnoty (DPH), aby sa v maximálnej možnej miere odstránili faktory, ktoré by mohli narušiť podmienky hospodárskej súťaže, či už na vnútroštátnej úrovni alebo na úrovni Spoločensva.

...

(7) Aj keď sadzby a oslobodenia od dane nie sú úplne harmonizované, spoločný systém DPH

by mal viesť k neutrálnej hospodárskej súťaži v tom zmysle, že podobné tovary a služby majú na území každého členského štátu rovnaké daňové zaťaženie bez ohľadu na dĺžku výrobného a distribučného reťazca.“

5 Článok 401 smernice o DPH stanovuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté iné ustanovenia Spoločenstva, ustanovenia tejto smernice nesmú brániť členskému štátu zachovávať alebo zavádzať dane z poistných zmlúv, dane z hazardných hier a stávok, spotrebné dane, poplatky za prevod nehnuteľností a všeobecne akékoľvek dane, clá alebo poplatky, ktoré nemožno označiť za dane z obratu, za predpokladu, že výber týchto daní, cieľ a poplatkov nepovedie v obchode medzi členskými štátmi k vzniku formálnych úkonov spojených s prechodom hraníc.“

Estónske právo

6 Kohalike maksude seadus (zákon o miestnych daniach) v znení relevantnom pre spor vo veci samej umožnil územným samosprávnym celkom zaviesť daň z predaja ako miestnu daň.

7 § 8 tohto zákona stanovoval:

„1. Daň z predaja platia samostatne zárobkovo činné osoby alebo právnické osoby, ktoré majú živnostenské oprávnenie na území obce alebo mesta. Daň z predaja platia podľa miesta výkonu svojej činnosti obchodníci v zmysle kaubandustegevuse seadus [(Obchodný zákonník)], ktorí sú zaregistrovaní v živnostenskom registri a pôsobia v maloobchode, v gastronómii alebo v rámci poskytovania služieb.

2. Daň z predaja sa vyberá z hodnoty tovaru alebo služieb, ktoré platiteľ dane predal na území obce alebo mesta, pričom uvedená hodnota je súčasťou ich kúpnej ceny. Kúpnu cenou sa v zmysle tohto zákona rozumie zdaniteľná hodnota zdaniteľného obratu, ktorý je stanovený v käibemaksuseadus [(zákon o dani z obratu)], bez dane z predaja.

3. Sadzbu dane z predaja stanoví obecná alebo mestská rada, nesmie však prekročiť 1 % hodnoty tovaru a služieb podľa druhého odseku, ktorá je súčasťou kúpnej ceny.

4. Zdaňovacím obdobím dane z predaja je štyri roky.

5. Platiteľ dane je povinný:

(1) vypočítať daň z predaja z hodnoty tovaru a služieb, ktoré predal na území obce alebo mesta, podľa sadzby stanovenej v nariadení obce alebo mesta o daniach;

(2) predložiť daňovému orgánu, ktorý je uvedený v nariadení rady, za každý štyri roky do 20. dňa nasledujúceho mesiaca v súvislosti s daňou z predaja priznanie, ktoré stanovil minister financií;

(3) zaplatiť daň z predaja do dňa rozhodujúceho pre podanie priznania do rozpočtu územného samosprávneho celku.

6. Obecná alebo mestská správa je oprávnená priznať podľa podmienok a postupom, ktoré stanovila obecná alebo mestská rada, úľavy a oslobodenia od dane z predaja.“

8 Tallinna Linnavolikogu (Mestská rada v Tallinne, Estónsko) nariadením č. 45 zo 17. decembra 2009 o dani z predaja v Tallinne (čalej len „nariadenie č. 45“) zaviedla daň z predaja v zmysle § 8 zákona o miestnych daniach. Táto daň nadobudla účinnosť 1. januára 2010 a

uplatňovala sa do 1. januára 2012.

9 Podľa § 1 ods. 2 nariadenia č. 45 sa táto daň vyberala z tovaru a zo služieb poskytovaných na území mesta Tallinn alebo z tohto územia akejkolvek fyzickej osobe v maloobchode, v gastronómii alebo v rámci poskytovania služieb.

10 § 2 tohto nariadenia, nazvaný „Platiteľ dane“, stanovoval:

„Platiteľmi dane sú obchodníci v zmysle kaubandustegevuse seadus [(Obchodný zákonník)], ktorí spĺňajú všetky nasledujúce podmienky:

- (1) obchodník je zapísaný v živnostenskom registri;
- (2) podľa údajov, ktoré sú obsahom živnostenského registra, sa obchodníková prevádzka nachádza na území mesta Tallinn;
- (3) obchodník pôsobí v maloobchode, v gastronómii alebo v rámci poskytovania služieb.“

11 Podľa § 4 uvedeného nariadenia, nazvaného „Sadzba dane“, bola sadzba dane z predaja 1 % zdaniteľnej hodnoty tovarov a služieb uvedených v jeho § 1 ods. 2.

12 § 41 toho istého nariadenia, nazvaný „Okamih vzniku daňovej povinnosti“, stanovoval:

„1. Daňová povinnosť vzniká v deň, keď sa uskutoční prvý z nasledujúcich úkonov:

- (1) odoslanie tovaru kupujúcemu alebo sprístupnenie tovaru kupujúcemu alebo poskytnutie služby;
- (2) prijatie celej alebo čiastočnej platby za tovar alebo službu.

2. V prípade poskytovania služieb v rámci trvalého zmluvného vzťahu vzniká daňová povinnosť v zdaňovacom období, keď sa skončí obdobie, v ktorom bola vystavená faktúra alebo bola dohodnutá platba za poskytovanie služieb podľa toho, čo nastane skôr.

3. Samostatne zárobkovo činné osoby, ktoré používajú systém hotovostného účtovníctva, môžu na účely vzniku daňovej povinnosti vychádzať z prijatia platby za tovar alebo službu.“

13 § 42 ods. 1 nariadenia č. 45 stanovoval:

„Zdaniteľnú hodnotu tovaru alebo služby predstavuje podľa § 12 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty predajná cena tovaru alebo služby a všetko, čo inak treba považovať za odmenu (bez DPH), resp. čo predávajúci tovaru alebo poskytovateľ služby dostal alebo dostane za tovar alebo službu od nadobúdateľa tovaru, príjemcu služby alebo tretej osoby.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

14 Žalobcovia vo veci samej, ktorí sa domnievali, že daň z predaja zavedenú nariadením č. 45 zaplatili neoprávnene, podali na Tallinna Ettevõtlusamet (Živnostenský úrad v Tallinne, Estónsko) opravné daňové priznania týkajúce sa troch posledných štvrtí rokov roku 2010 a štyroch štvrtí rokov roku 2011, ako aj žiadosti o vrátenie súm, ktoré už z titulu tejto dane zaplatili.

15 Živnostenský úrad v Tallinne vo svojej odpovedi uviedol, že žalobcovia vo veci samej mali byť platiteľmi uvedenej dane z predaja a daňovými výmermi stanovil výšku tejto dane, ktorú mal každý z nich zaplatiť, a ich žiadostiam o vrátenie dane vyhovel len čiastočne.

16 Žalobcovia vo veci samej sa tak obrátili na daťový úrad, ktorý však v podstate potvrdil, že tieto spoločnosti boli daťovými poplatníkmi dane z predaja.

17 Z dôvodu, že ako Viking Motors, TKM Beauty Eesti a TKM King a tak aj Kaubamaja a Selver sa predovšetkým domnievali, že dať z predaja bola v rozpore s článkom 401 smernice o DPH, podali žaloby na Tallinna Halduskohus (Správny súd Tallinn, Estónsko), v ktorých v podstate navrhovali zrušiť daťové výmery a rozhodnutia daťového úradu, ktoré sa ich týkali, ako aj uložiť tomuto orgánu povinnosť vrátiť dať z predaja spolu s úrokmi.

18 Tallinna Halduskohus (Správny súd Tallinn) rozsudkom z 31. marca 2015 zamietol žaloby spoločností Viking Motors, TKM Beauty Eesti a AS TKM King. Pokiaľ ide o žaloby spoločností Kaubamaja a Selver, tento súd im rozsudkom z 24. júla 2015 vyhovel, ale len v rozsahu, v akom sa dať z predaja uplatnila na tovar podliehajúci spotrebnej dani.

19 Žalobcovia vo veci samej podali proti týmto rozsudkom odvolania na Tallinna Ringkonnakohus (Odvolací súd Tallin, Estónsko).

20 Tento súd zamietol odvolania rozsudkami z 9. mája a 30. júna 2016, pričom potvrdil odôvodnenia prvostupňového súdu a navyše zdôraznil, že judikatúra Súdneho dvora bola dostatočne jasná, pokiaľ ide o skutočnosť, že dať uplatniteľná v členskom štáte je v rozpore s článkom 401 smernice o DPH len v prípade, že spája každý zo štyroch podstatných charakteristických znakov DPH stanovených Súdny dvorom.

21 Žalobcovia vo veci samej podali kasačné opravné prostriedky na vnútroštátny súd, ktorý obe veci uznesením z 10. mája 2017 spojil.

22 Riigikohus (Najvyšší súd, Estónsko) vychádza z toho, že hoci z formálneho hľadiska nemá dať z predaja dotknutá vo veci samej tretí a štvrtý charakteristický znak DPH v zmysle judikatúry Súdneho dvora, keďže sa nevyberá v každom štádiu výrobného a distribučného procesu a nezakladá právo na odpis dane zaplatenej v predchádzajúcom štádiu, uplatnenie tejto dane z predaja dosahuje v podstate rovnaký cieľ, aký by sa dosiahol vďaka tretiemu a štvrtému charakteristickému znaku. Daťové zaťaženie uvedenou daťou tak napokon znáša spotrebiteľ.

23 Uplatnenie dane z predaja by mohlo podľa vnútroštátneho súdu tiež ohroziť fungovanie spoločného systému DPH tým, že by na vnútroštátnej úrovni viedlo k rozdielnemu daťovému zaťaženiu podobných tovarov a služieb. S odkazom na rozsudok z 5. marca 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149), v ktorom Súdny dvor rozhodol, že dať z predaja, o akú išlo vo veci samej, bola v rozpore so smernicou Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS (Ú. v. EÚ L 9, 2009, s. 12), keďže zaťažovala maloobchodný predaj kvapalného paliva podliehajúceho spotrebnej dani, vnútroštátny súd pripomína, že po vydaní tohto rozsudku vyhovel estónske súdy, pokiaľ ide o zdanenie tovarov podliehajúcich spotrebnej dani, žalobám podaným platiteľmi dane v sporoch týkajúcich sa dane z predaja.

24 Za týchto podmienok Riigikohus (Najvyšší súd, Estónsko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 401 smernice o [DPH] vykladať v tom zmysle, že s ním nie je zlučiteľná vnútroštátna daň, ktorá sa uplatňuje všeobecne a stanovuje sa primerane k cene, ale podľa relevantných ustanovení ju treba vybrať v štádiu predaja tovaru alebo služby spotrebiteľovi, takže konečné daňové zaťaženie znáša nakoniec spotrebiteľ, a ktorá ohrozuje fungovanie spoločného systému DPH a narušuje hospodársku súťaž?“

O prejudiciálnej otázke

25 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 401 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že bráni zachovaniu alebo zavedeniu takej miestnej dane z predaja, akou je daň vo veci samej.

26 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa článku 401 smernice o DPH nebránia ustanovenia tejto smernice členskému štátu zachovávať alebo zavádzať dane z poistných zmlúv, dane z hazardných hier a stávok, spotrebné dane, poplatky za prevod nehnuteľností a všeobecne akékoľvek dane, clá alebo poplatky, ktoré nemožno označiť za dane z obratu, za predpokladu, že výber týchto daní, cieľ a poplatkov nepovedie v obchode medzi členskými štátmi k vzniku formálnych úkonov spojených s prechodom hraníc.

27 Doslovný výklad tohto ustanovenia umožňuje, s prihliadnutím na negatívnu podmienku vyjadrenú v spojení „ktoré nemožno označiť za dane z obratu“, dospieť k záveru, že členský štát môže zachovávať alebo zavádzať dane, clá alebo poplatky len pod podmienkou, že nie sú porovnateľné s daňou z obratu.

28 Hoci pojem „daň z obratu“ nie je definovaný ani v článku 401 smernice o DPH, ani v inom jej ustanovení, treba uviesť, že tento článok, o ktorého výklad žiada vnútroštátny súd, je v podstate totožný s článkom 33 šiestej smernice.

29 Súdny dvor však najmä v rozsudku z 3. októbra 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629), vyložil článok 33 šiestej smernice, a konkrétne pojem „daň z obratu“, ktorý je v nej uvedený, tak, že toto ustanovenie najprv umiestnil do jeho legislatívneho kontextu a pripomenul ciele, ktoré sleduje zavedenie spoločného systému DPH.

30 Súdny dvor tak zdôraznil, že už 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 71, 1967, 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 (rozsudok z 3. októbra 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, bod 19).

31 Zavedenie spoločného systému DPH sa uskutočnilo 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 71, 1967, s. 1303) a šiestou smernicou (rozsudok z 3. októbra 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, bod 20).

32 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 presne úmerná cene tovarov a služieb, bez ohľadu na počet transakcií, ku ktorým došlo vo výrobnom a distribučnom procese pred štádiom zdanenia (rozsudok z 3. októbra 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, bod 21).

33 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 bol upravený v článku 17 ods. 2 šiestej smernice takým spôsobom, že platelia dane sú oprávnení odpotiť od DPH, ktorú sú povinní zaplatiť, sumy DPH, ktorá už predtým zažila tovary alebo služby, a táto daň sa v každom štádiu ukladá iba na pridanú hodnotu a napokon ju znáša konečný spotrebiteľ (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. októbra 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, bod 22).

34 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 (rozsudok z 3. októbra 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, bod 23).

35 V tomto slede myšlienok šiesta smernica vo svojom článku 33 umožňovala, aby členský štát zachoval alebo zaviedol dane, dávky alebo poplatky ukladané na dodávky tovarov, poskytovanie služieb alebo dovozy iba vtedy, ak nemali charakter daní z obratu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. októbra 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, bod 24).

36 Na posúdenie toho, či má daň, dávka alebo poplatok charakter dane z obratu v zmysle článku 401 smernice o DPH, treba najmä 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 (pozri analogicky rozsudok z 11. októbra 2007, KÖGÁZ a i., C-283/06 a C-312/06, EU:C:2007:598, bod 34, a citovanú judikatúru).

37 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 (rozsudok z 3. októbra 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, bod 26 a citovaná judikatúra).

38 Súdny dvor konštatoval, že článok 33 šiestej smernice naopak nebráni zachovaniu alebo zavedeniu dane, ktorá nemá niektorý z podstatných charakteristických znakov DPH (rozsudok z 3. októbra 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, bod 27 a citovaná judikatúra). To isté platí pre článok 401 smernice o DPH.

39 Z judikatúry vyplýva, že uvedené charakteristické znaky sú spolu štyri, a to všeobecné uplatňovanie DPH na transakcie, ktorých predmetom sú tovary alebo služby, stanovenie jej sumy úmerne k cene, ktorú platiteľ dane vybral ako protihodnotu za dodané tovary alebo služby, vyberanie tejto dane v každom štádiu výrobného a distribučného procesu vrátane maloobchodného predaja bez ohľadu na počet transakcií, ku ktorým predtým došlo, a odpote súm uhradených v predchádzajúcich etapách procesu výrobného a distribučného procesu od DPH, ktorú je platiteľ dane povinný zaplatiť, takže táto daň sa v danom štádiu uplatňuje iba na hodnotu pridanú v tomto štádiu a konečné daňové bremeno napokon znáša spotrebiteľ (rozsudok z 3. októbra 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, bod 28).

40 Treba preto preskúmať, či taká daň, ako je daň z predaja dotknutá vo veci samej, má tieto

charakteristické znaky, pričom sa spresňuje, že hoci Súdny dvor v rozsudku z 5. marca 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149), rozhodol, že táto daň je v rozpore s právom Únie, spor vo veci samej sa netýka zlužiteľnosti uvedenej dane so všeobecným systémom spotrebnej dane, ale so spoločným systémom DPH.

41 Na to, aby nedošlo k rozdielnym výsledkom vo vzťahu k ciele, ktorý spoločný systém DPH, ako bol pripomenutý v bodoch 31 až 37 tohto rozsudku, sleduje, musí sa akékoľvek porovnanie charakteristických znakov dane, akou je daň z predaja dotknutá vo veci samej, s charakteristickými znakmi DPH uskutočniť so zreteľom na tento cieľ. V tomto rámci je opodstatnené venovať osobitnú pozornosť požiadavke, aby sa v každom momente zabezpečila neutralita spoločného systému DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. októbra 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, bod 29).

42 Pokiaľ ide v prejednávanej veci o tretiu a štvrtú podstatnú podmienku DPH, a to vyberanie dane v každom štádiu výrobného a distribučného procesu, ako aj existencia práva na odpočet dane uhradenej v predchádzajúcom štádiu tohto procesu, treba konštatovať, ako to sám uznáva vnútroštátny súd, že daň dotknutá vo veci samej tieto podmienky nespĺňa.

43 Táto okolnosť postačuje na to, aby sa dospelo k záveru, že na daň z predaja dotknutú vo veci samej, ktorá nespĺňa všetky podstatné charakteristické znaky DPH, sa nevzťahuje zákaz stanovený v článku 401 smernice o DPH (pozri analogicky uznesenie z 12. októbra 2017, Palais Kaiserchron, C-549/16 P, neuverejnené, EU:C:2017:761, bod 21).

44 Vnútroštátny súd však uvádza, že uplatňovanie tejto dane v podstate dosahuje rovnaký cieľ, ako je cieľ zodpovedajúci tretiemu a štvrtému podstatnému charakteristickému znaku DPH, keďže konečné bremeno uvedenej dane napokon znáša spotrebiteľ.

45 V tejto súvislosti treba zdôrazniť, ako vyplýva zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, že predpisy upravujúce daň z predaja dotknutú vo veci samej neukladajú platiteľom dane, aby k predajnej cene pripočítali sumu tejto dane alebo uviedli oddelene na faktúre vydané kupujúcemu sumu dane, ktorá sa musí zaplatiť. Prenesenie uvedenej dane na konečného spotrebiteľa predstavuje pre maloobchodníkov možnosť, a nie povinnosť, a títo sa kedykoľvek mohli rozhodnúť, že túto daň uhradia sami, pričom nepristúpia k zvýšeniu cien tovarov a poskytovaných služieb.

46 Nie je tak vôbec isté, že zaťaženie daňou z predaja dotknutou vo veci samej bolo napokon prenesené na konečného spotrebiteľa spôsobom, ktorý je charakteristický pre daň zo spotreby, akou je DPH.

47 Súdny dvor už rozhodol, že daň zaťažujúca produkčné činnosti takým spôsobom, že nie je isté, či ju podáva vzorom dane zo spotreby, akou je DPH, napokon znáša konečný spotrebiteľ, môže byť mimo pôsobnosti článku 401 smernice o DPH (rozsudok z 11. októbra 2007, KÖGÁZ a i., C-283/06 a C-312/06, EU:C:2007:598, bod 50).

48 Zatiaľ čo totiž DPH z hľadiska mechanizmu odpočtu 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, neplatí to isté pre takú daň, akou je daň z predaja (pozri analogicky rozsudok z 11. októbra 2007, KÖGÁZ a i., C-283/06 a C-312/06, EU:C:2007:598, bod 51, ako aj citovanú judikatúru).

49 Vnútroštátny súd sa tiež domnieva, že uplatňovanie dane dotknutej vo veci samej popri uplatnení systému DPH by mohlo ohroziť fungovanie spoločného systému DPH a neutralitu

hospodárskej súťaže, ktoré treba dodržiavať, ako sa pripomenulo v odôvodneniach 4 a 7 smernice o DPH.

50 S prihliadnutím na úvahy uvedené v bodoch 34 až 38 tohto rozsudku nemôže dať, akou je dať z predaja vo veci samej, ohroziť fungovanie spoločného systému DPH, pretože sa nevzťahuje na obchodné transakcie porovnateľným spôsobom, aký je charakteristický pre DPH.

51 Okrem toho s prihliadnutím na skutočnosť, že zahrnutie dane dotknutej vo veci samej do predajnej ceny závisí od predávajúcich, ktorí sa môžu rozhodnúť preniesť alebo nepreniesť daňové zaťaženie na kupujúceho, treba uviesť, že len správanie predajcu môže určiť rozdielne daňové zaobchádzanie s kupujúcim v porovnaní s konkurentom, ako aj prípadné cenové rozdiely, ktoré znáša každý spotrebiteľ v porovnaní s inými spotrebiteľmi. Neutralita spoločného systému DPH, ako bola pripomenutá v bode 41 tohto rozsudku, tak nemôže byť ohrozená.

52 S prihliadnutím na všetky vyššie uvedené úvahy sa javí, že taká dať, akou je dať z predaja dotknutá vo veci samej, sa nemôže považovať za dať, ktorá má povahu dane z obratu v zmysle článku 401 smernice o DPH.

53 Z toho dôvodu treba na položenú otázku odpovedať tak, že článok 401 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni zachovaniu alebo zavedeniu takej dane, akou je dať z predaja dotknutá vo veci samej.

O trovách

54 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidentný charakter a bolo zaťaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (siedma komora) rozhodol takto:

Článok 401 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni zachovaniu alebo zavedeniu takej dane, akou je dať z predaja dotknutá vo veci samej.

Podpisy

* Jazyk konania: estónčina.