

Spojené věci C-283/06 a C-312/06

KÖGÁZ rt a další

v.

Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetője

a

OTP Garancia Biztosító rt

v.

Vas Megyei Közigazgatási Hivatal

(žádosti o rozhodnutí o předložené otázce podané Zala Megyei Bírósága Legfelsőbb Bíróság)

„Šestá směrnice o DPH – Článek 33 odst. 1 – Pojem ‚daň z obrátu‘ – Místní podnikatelská daň“

Rozsudek Soudního dvora (čtvrtého senátu) ze dne 11. října 2007

Shrnutí rozsudku

1. *Daňová ustanovení – Harmonizace právních předpisů – Daň z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty – Zákaz vybírat jiné vnitrostátní daně, které lze označit za daň z obrátu*

(Směrnice Rady 77/388, čl. 33 odst. 1)

2. *Daňová ustanovení – Harmonizace právních předpisů – Daň z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty – Zákaz vybírat jiné vnitrostátní daně, které lze označit za daň z obrátu*

(Směrnice Rady 77/388, čl. 17 odst. 2 a čl. 33 odst. 1)

1. Pro posouzení toho, zda lze daň, dávku nebo poplatek označit za daň z obrátu ve smyslu článku 33 šesté směrnice 77/388 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu, ve znění směrnice 91/680, je zejména třeba zjistit, zda vede k ohrožení fungování společného systému daní z přidané hodnoty tím, že zatíží pohyb zboží a služeb a použije se na obchodní plnění způsobilým, který je srovnatelný s uvedenou daní.

V tomto ohledu je třeba mít v každém případě za to, že daň, dávky nebo poplatky, které vykazují základní znaky daní z přidané hodnoty, zatěžují pohyb zboží a služeb způsobilým srovnatelným s daní z přidané hodnoty, i když nejsou s touto daní ve všech bodech totožné.

Článek 33 šesté směrnice naproti tomu nebrání zachování nebo zavedení daní, která nevykazuje jeden ze základních znaků daní z přidané hodnoty.

Uvedené znaky jsou celkově tyto: obecné použití daní z přidané hodnoty na plnění, která se týkají zboží nebo služeb; stanovení její výše poměrně k ceně, kterou osoba povinná k dani obdrží za zboží nebo služby, které poskytuje; vybírání této daní v každém stupni výrobního a distribučního procesu, včetně maloobchodního prodeje, bez ohledu na počet plnění uskutečněných dříve; odpočet částek odvedených v předchozích fázích výrobního a

distribučního procesu z daně z přidané hodnoty dlužné osobou povinnou k dani, takže se tato daň v dané fázi uplatní pouze na hodnotu přidanou v této fázi a konečné zatížení uvedenou daní spočívá v konečném důsledku na spotřebiteli.

(viz body 34–37)

2. Článek 33 odst. 1 šesté směrnice 77/388 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu, ve znění směrnice 91/680, musí být vykládán v tom smyslu, že není na překážku zachování daňového odvodu, jenž vykazuje tytéž základní znaky jako maarská místní podnikatelská daň. Tato daň se totiž liší od daně z přidané hodnoty takovým způsobem, že nemůže být kvalifikována jako daň, kterou lze označit za daň z obrátu ve smyslu uvedeného ustanovení.

Především, zatímco daň z přidané hodnoty je vybírána v rámci jednotlivých plnění ve fázi prodeje a její výše je poměrná k ceně dodaného zboží nebo poskytnutých služeb, daň odpovídající dani, která je předmetem tohoto řízení, je naopak vyměřována na základě rozdílu, vypočteného podle právních předpisů o účetněnictví, mezi obratem spojeným se zbožím dodaným nebo službami poskytnutými v průběhu daňového období na jedné straně a pořizovací cenou zboží dodaného a služeb poskytnutých třetími osobami a náklady na materiál na straně druhé. Jelikož se tedy takováto daň vypočte na základě periodického obrátu, nelze přesně určit částku této daně, jež bude případně vybrána od zákazníka při každém prodeji zboží nebo poskytnutí služeb, takže nelze takovouto daň považovat za úměrnou ceně dodaného zboží nebo poskytnutých služeb.

Dále, zatímco osoba povinná k dani má podle čl. 17 odst. 2 šesté směrnice nárok na odpočet od daně z přidané hodnoty, kterou je povinna odvést, a která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby použité pro účely jejích zdanitelných plnění, je v případě obecného režimu daně, která je předmetem tohoto řízení, odpočet, k němuž dochází ve fázi určení základu této daně, proveden ve výši pořizovací ceny zboží dodaného a služeb poskytnutých třetími osobami, jakož i nákladů na materiál. Základ daně, která je předmetem povodního řízení, není tudíž omezen na hodnotu přidanou v určité fázi výrobního nebo distribučního procesu, ale týká se celkového obrátu osoby povinné k dani, od něhož se odpočtou pouze uvedené prvky.

Konečně, zatímco daň z přidané hodnoty zatěžuje prostřednictvím mechanismu odpočtu z daně stanoveného v článcích 17 až 20 šesté směrnice pouze konečného spotřebitele a je naprosto neutrální ve vztahu k osobám povinným k dani, které vystupují ve výrobním a distribučním procesu, jenž předchází fázi konečného zdanění, bez ohledu na počet uskutečněných plnění, totéž neplatí, pokud jde o daň, která je předmetem tohoto řízení. Není totiž vůbec jisté, zda je tato daň v konečném důsledku přenesena na konečného spotřebitele způsobem příznačným pro takovou spotřební daň, jako je daň z přidané hodnoty.

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

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

11. října 2007(*)

„Šestá směrnice o DPH – článek 33 odst. 1 – Pojem ‚daž z obrátu‘ – Místní podnikatelská daž“

Ve spojených věcech C-283/06 a C-312/06,

jejichž předmětem jsou žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podané Zala Megyei Bíróság (Mažarsko) (C-283/06) a Legfelsőbb Bíróság (Mažarsko) (C-312/06) rozhodnutími ze dne 16. ledna 2006 a 10. července 2006, došlými Soudnímu dvoru dne 29. června 2006 a 18. července 2006, v řízeních

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,

SODNÍ DVŔR (čtvrtý senát),

ve složení K. Lenaerts (zpravodaj), předseda senátu, G. Arestis, R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský a T. von Danwitz, soudci,

generální advokát: J. Mazák,

vedoucí soudní kanceláře: B. Fülöp, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 28. června 2007,

s ohledem na vyjádření předložená:

- 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 a ERSTE Bank Hungary rt P. Oszkóem, ügyvéd,
- za Vodafon Magyarország Mobil Távközlési rt D. Deákem, ügyvéd,
- za ma?arskou vládu J. Fazekas a R. Somssich, jako zmocn?nkyn?mi,
- za Komisi Evropských spole?enství D. Triantafyllouem a V. Bottkou, jako zmocn?nci,

s p?ihlédnutím k rozhodnutí, p?ijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout v?c bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Ve v?ci C?283/06 se žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce týká bodu 3 písm. a) ?ásti 4 p?ílohy X aktu o podmínkách p?istoupení ?eské republiky, Estonské republiky, Kyperské republiky, Lotyšské republiky, Litevské republiky, Ma?arské republiky, Republiky Malta, Polské republiky, Republiky Slovinsko a Slovenské republiky a o úpravách smluv, na nichž je založena Evropská unie (Ú?. v?st. 2003, L 236, s. 33, dále jen „akt o p?istoupení“), jakož i ?látku 33 šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty: jednotný základ dan? (Ú?. v?st 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve zn?ní sm?rnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se dopl?uje spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty a m?ní sm?rnice 77/388/EHS s ohledem na odstran?ní da?ových hranic (Ú?. v?st. L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160), dále jen „šestá sm?rnice“.

2 Tato žádost byla p?edložena v rámci sporu mezi devíti spole?nostmi založenými podle ma?arského práva, 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 Vodafon Magyarország Mobil Távközlési rt (dále jen souhrnn? „žalobkyn? v p?vodním ?ízení ve v?ci C?283/06“), a Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezet?je (P?edseda župní správy v Zala, dále jen „žalovaný v p?vodním ?ízení ve v?ci C?283/06“) týkajícího se záloh na místní podnikatelskou da?, jejichž zaplacení bylo uvedeným spole?nostem na?ízeno pro fiskální rok 2005.

3 Ve v?ci C?312/06 se žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce týká výkladu bodu 3 písm. a) ?ásti 4 p?ílohy X aktu o p?istoupení a ?l. 33 odst. 1 šesté sm?rnice.

4 Tato žádost byla p?edložena v rámci sporu mezi OTP Garancia Biztosító rt, spole?ností založenou podle ma?arského práva (dále jen „žalobkyn? v p?vodním ?ízení ve v?ci C?312/06“), a Vas Megyei Közigazgatási Hivatal (orgán ve?ejné správy župy Vas) (dále jen „žalovaný v p?vodním ?ízení ve v?ci C?312/06“) týkajícího se záloh na místní podnikatelskou da?, jejichž zaplacení bylo uvedené spole?nosti na?ízeno pro zda?ovací období kon?ící dny 15. září 2005 a 15. b?ezna 2006.

Právní rámec

Právní úprava Spole?enství

Akt o přistoupení

5 Příloha X aktu o přistoupení, nadepsaná „Seznam uvedený v článku 24 aktu o přistoupení: Maňarsko“, obsahuje kapitolu 4, nadepsanou „Hospodářská soutěž“, jež vztahuje na hlavu VI kapitolu 1 Smlouvy o ES upravující pravidla hospodářské soutěže.

6 Písmeno a) bodu 3, nadepsaného „Daňová podpora místních orgánů“, uvedené kapitoly 4 stanoví toto:

„Odchylně od článků 87 a 88 Smlouvy o ES může Maňarsko uplatňovat do 31. prosince 2007 dočasná snížení místní podnikatelské daně až na 2 % místních příjmů podniků, udělovaná orgány místní samosprávy na základě článků 6 a 7 zákona C z roku 1990 o místních daních, ve znění čl. 79 odst. 1 a 2 zákona L z roku 2001 o změně finančních zákonů, ve znění článku 158 zákona XLII z roku 2002 o změně zákonů o daních, poplatcích a dalších rozpočtových platbách.“

Šestá směrnice

7 Článek 33 odst. 1 šesté směrnice stanoví:

„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, zejména ty, které se týkají obecné úpravy držení, pohybu a sledování výrobků, jež jsou předmětem spotřební daně, není tato směrnice na překážku tomu, aby si kterýkoli členský stát zachoval nebo zavedl daň z pojistných smluv, daň ze sázek a her, spotřební daň, kolkovné a obecně jakékoliv daň, dávky nebo poplatky, které nelze označit za daň z obratu, pokud ovšem tyto daň, dávky nebo poplatky nepovedou při obchodu mezi členskými státy ke vzniku formalit spojených s překročováním hranic.“

Vnitrostátní právní úprava

8 Z informací obsažených v předkládacích rozhodnutích vyplývá, že zákon C z roku 1990 o místních daních (a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény, dále jen „zákon z roku 1990“) zmocňuje maňarské obce ukládat na jejich území místní podnikatelskou daň (helyi iparüzési adó, dále jen „HIPA“).

9 Vyplývá z nich rovněž, že:

- HIPA nepředstavuje obecnou daň vybíranou na celém území státu, ale daň místní, jejíž zavádění, rušení a změny jsou ponechány volnému uvážení orgánů místní samosprávy;
- v obcích, kde byla tato daň zavedena, se vybírá ze všech hospodářských činností provozovaných na dočasném nebo trvalém základě na území dotčené obce od osob povinných k dani, jež jsou podnikatelskými subjekty;
- v případě trvalé hospodářské činnosti tvoří základ této daněisté příjmy z výrobků prodaných a služeb poskytnutých v daném období po odečtení pořizovací ceny zboží dodaného a služeb poskytnutých třetími osobami a náklady na materiál;
- v případě podnikatelů-fyzických osob a drobných zemědělců odpovídá základ uvedené daně paušálnímu zdanitelnému základu určenému v souladu se zákonem o daních z příjmů osob, zvýšenému o 20 %;
- v případě podniků, na které se uplatní zjednodušená podnikatelská daň (*egyszerűsített vállalkozói adó*), může základ daně HIPA odpovídat 50 % zjednodušené podnikatelské daně;

- orgán místní samosprávy, který zavedl HIPA, může povolit snížení daně nebo uplatnění jiných daňových výhod, kterých však mohou využít pouze podniky, jejichž základ této daně nepřevyšuje 2,5 milionu HUF, popřípadě nižší částku stanovenou zmíněným orgánem;
- zvláštní daňové zvýhodnění je možné v případě zvýšení počtu zaměstnanců v průběhu fiskálního roku (snížení zdanitelného základu o 1 milion HUF na každého nově přijatého zaměstnance);
- v případě trvalé hospodářské činnosti je stanovena maximální roční sazba HIPA ve výši 2 %;
- osoby povinné k dani nemusí výslovně uvádět HIPA ve fakturách a v účetních dokladech; zákon z roku 1990 neobsahuje ustanovení umožňující odpočet HIPA případně zahrnuté v cenách výrobků nebo služeb nabytých osobou povinnou k dani;
- zákon z roku 1990 výslovně nestanoví, že lze HIPA přenést na spotřebitele, ale tato daň může být zahrnuta do spotřebitelské ceny;
- souběžně s HIPA existuje v Maďarsku daň z přidané hodnoty (*általános forgalmi adó*), upravená zákonem LXXIV z roku 1992.

Spory v prvodních řízeních a předběžné otázky

V?c C?283/06

10 Řadou rozhodnutí přijatých v průběhu roku 2005 potvrdil žalovaný v prvodním řízení ve věci C?283/06 rozhodnutí o výměrech záloh na daň HIPA pro rok 2005 vydaná různými orgány místní samosprávy ohledně žalobkyní v prvodním řízení v uvedené věci.

11 Uvedený žalovaný v prvodním řízení se ve svých rozhodnutích opřel o ?l. 41 odst. 1 a 2 zákona z roku 1990 a o ustanovení různých obecních vyhlášek týkajících se zavedení HIPA. Má za to, že žalobkyně v prvodním řízení ve věci C?283/06 uznaly svou daňovou povinnost tím, že předložily daňové přiznání, a tudíž jsou povinny uhradit daňové zálohy. V určitých rozhodnutích, která vydal, vyvrátil námitku, podle níž HIPA postrádá z důvodu ?látku 33 šesté směrnice zákonný podklad, jelikož se jedná o daň, kterou lze označit za daň z obratu.

12 Žalobkyně v prvodním řízení ve věci C?283/06 podaly proti zmíněným rozhodnutím žaloby k Zala Megyei Bíróság (župní soud v Zala). V zásadě uplatňují protiprávnost uvedených rozhodnutí pramenící z toho, že počinaje květnem 2004 nejsou již vzhledem k přímé použitelnosti ?látku 33 šesté směrnice osobami povinnými k dani HIPA.

13 Předkládající soud je toho názoru, že bod 3 písm. a) kapitoly 4 přílohy X aktu o přistoupení lze vykládat v tom smyslu, že zavádí přechodnou výjimku, která umožňuje zachovat HIPA, anebo přinejmenším tak, že smluvní strany svým souhlasem se snížením této daně do 31. prosince 2007 dočasně uznaly její slučitelnost s právem Společenství.

14 Za předpokladu, že by Soudní dvůr tento názor sdílel, má předkládající soud za to, že by jakékoli další otázky byly zbytečné. Pro případ, že by Soudní dvůr tento názor nesdílel, má předkládající soud za to, že je třeba podat výklad pojmu „daň, kterou nelze označit za daň z obratu“, ve smyslu ?látku 33 šesté směrnice.

15 V této souvislosti se Zala Megyei Bíróság rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru dvě následující předběžné otázky:

„1) Má být bod 3 písm. a) kapitoly 4 přílohy X [aktu o přistoupení] [...] vykládán v tom smyslu, že:

- Maarská republika získala přechodnou výjimku, která jí umožňuje zachovat [HIPA], nebo
- akt o přistoupení, stanovící možnost zachovat výhody spojené s [HIPA], rovněž přiznal Maarské republice (přechodné) právo zachovat zdanění hospodářských činností?

2) Pokud by Soudní dvůr odpověděl na první otázku záporně [...], jaká jsou při správném výkladu šesté směrnice [...] kritéria pro určení, zda lze určitou daň označit za daň z obratu ve smyslu článku 33 [uvedené] směrnice?“

Věc C-312/06

16 Rozhodnutím přijatým v průběhu roku 2005 žalovaný v původním řízení ve věci C-312/06 potvrdil rozhodnutí přijaté orgánem místní samosprávy ohledně žalobkyně v původním řízení v uvedené věci o výměně záloh na daň HIPA za zdaňovací období končící dny 15. září 2005 a 15. března 2006.

17 Toto rozhodnutí, opírající se o čl. 39 odst. 1 a čl. 41 odst. 2 zákona z roku 1990, jakož i o čl. 8 odst. 1 obecní vyhlášky č. 13/2003 (III.27), bylo odvozeno skutečností, že po vyhodnocení HIPA v průběhu přístupových jednání získala Maarská republika v aktu o přistoupení výjimku ohledně snížení této daně do 31. prosince 2007. Podle žalovaného v původním řízení ve věci C-312/06 lze z údajů obsažených v aktu o přistoupení o pojetí této daně vyvozovat, že byla Evropskou unií schválena.

18 Žalobkyně v původním řízení ve věci C-312/06 podala proti tomuto rozhodnutí žalobu k Vas Megyei Bíróság (župní soud ve Vas). Uplatňovala, že zmíněné rozhodnutí je protiprávní, jelikož HIPA je daň z obratu, jejíž zachování Maarskou republikou po jejím přistoupení k Unii je v rozporu s čl. 33 odst. 1 šesté směrnice, a navíc ji nelze považovat za daň prozatímně schválenou aktem o přistoupení.

19 Tato žaloba byla Vas Megyei Bíróság zamítnuta v zásadě z toho důvodu, že udělení přechodné výjimky Maarské republice aktem o přistoupení ohledně snížení HIPA nutně znamená, že Unie povolila dočasné zachování uvedené daně.

20 Žalobkyně v původním řízení ve věci C-312/06 podala kasační opravný prostředek k Legfelsőbb Bíróság (Nejvyšší soud) proti rozhodnutí Vas Megyei Bíróság.

21 Předkládající soud je toho názoru, že může-li být bod 3 písm. a) kapitoly 4 přílohy X aktu o přistoupení vykládán v tom smyslu, že smluvní strany při udělení dočasné výjimky ohledně snížení HIPA udělily rovněž výjimku týkající se uvedené daně jako takové, je tato daň tudíž slučitelná s právem Společenství až do 31. prosince 2007. Při opačném výkladu je však třeba s ohledem na čl. 33 odst. 1 šesté směrnice určit, zda lze na základě podstatných hmotněprávních kritérií zmíněného ustanovení daň odpovídající HIPA označit za daň z obratu.

22 Za těchto okolností se Legfelsőbb Bíróság rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru dvě následující předběžné otázky:

„1) Má být bod 3 písm. a) kapitoly 4 přílohy X [aktu o přistoupení] [...] vykládán v tom smyslu,

že Ma?arská republika získala p?echodnou výjimku umožňující jí zachovat [HIPA], tedy v tom smyslu, že akt o p?istoupení stanovením možnosti zachovat snížení [HIPA] uznal p?echodné právo Ma?arské republiky zachovat rovněž dan? stejného druhu, jako je místní podnikatelská da??

2) Má být ?l. 33 odst. 1 šesté sm?rnice [...] vykládán v tom smyslu, že zakazuje zachovávat určitou da? (da? [HIPA]), kterou jsou zatíženy ?innosti podnikatel?, jejichž ú?elem je dosažení výnosu nebo zisku, a kterou lze v zásad? charakterizovat jako da? z ?istých p?íjm? po odpo?tení po?izovací ceny zboží dodaného a služeb poskytnutých t?etími osobami a náklad? na materiál; jinými slovy, musí tato da? tedy být považována za da?, kterou lze ozna?it za da? z obratu, zakázanou tímto ustanovením?“

K p?edb?žným otázkám

23 Jak tvrdily 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 (dále jen souhrnn? „KÖGÁZ a další“), ma?arská vláda a Komise Evropských spole?enství, je t?eba nejprve zkoumat druhou otázku položenou každým z p?edkládajících soud?, týkající se výkladu ?lánku 33 šesté sm?rnice.

24 Ve v?ci C?283/06 se tato otázka týká kritérií umožňujících vymezení „dan?, kterou nelze ozna?it za da? z obratu“ ve smyslu ?lánku 33 šesté sm?rnice.

25 Uvedená otázka se ve svém kontextu týká, stejn? jako druhá otázka položená ve v?ci C?312/06, toho, zda má být zmín?ný ?lánek 33 vykládán v tom smyslu, že brání zachování dan?, jež vykazuje stejné znaky jako HIPA.

26 Pro podání výkladu ?lánku 33 šesté sm?rnice je t?eba toto ustanovení zasadit do jeho legislativního kontextu. Za tímto ú?elem je vhodné rovnou p?ipomenout cíle, které sleduje zavedení spole?ného systému dan? z p?ídané hodnoty (dále jen „DPH“) (rozsudek ze dne 3. ?íjna 2006, Banca Popolare di Cremona, C?475/03, Sb. rozh. s. I?9373, bod 18).

27 Z bod? odvodn?ní první sm?rnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu (Ú?. v?st. 1967, 71, s. 1301; Zvl. vyd. 09/01, s. 3, dále jen „první sm?rnice“) vyplývá, že harmonizace právních p?edpis? týkajících se daní z obratu má umožnit zavést spole?ný trh s nenarušenou hospodá?skou sout?ží, který má podobné vlastnosti jako vnit?ní trh, tím, že odstraní rozdíly zdan?ní zp?sobilé narušit hospodá?skou sout?ž a obchod (rozsudky ze dne 8. ?ervna 1999, Pelzl a další, C?338/97, C?344/97 a C?390/97, Recueil, s. I?3319, bod 14, jakož i výše uvedený rozsudek Banca Popolare di Cremona, bod 19).

28 Zavedení spole?ného systému DPH bylo uskute?n?no druhou sm?rnici Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Struktura a zp?soby použití spole?ného systému dan? z p?ídané hodnoty (Ú?. v?st. 1967, 71, s. 1303) a šestou sm?rnici (výše uvedené rozsudky Pelzl a další, bod 15, jakož i Banca Popolare di Cremona, bod 20).

29 Spole?ný systém DPH spo?ívá podle ?lánku 2 první sm?rnice 67/227 v tom, že se na zboží a služby uplatňuje až do stupn? maloobchodu všeobecná da? ze spot?eby p?ímo úm?rn? k cen? zboží a služeb, bez ohledu na po?et pln?ní uskute?n?ných ve výrobním a distribu?ním procesu p?ed stupn?m, který je daní zatížen (viz zejména rozsudky ze dne 27. listopadu 1985, Rousseau Wilmot, 295/84, Recueil, s. 3759, bod 15; ze dne 3. b?ezna 1988, Bergandi, 252/86, Recueil, s. 1343, bod 15; ze dne 13. ?ervence 1989, Wisselink a další, 93/88 a 94/88, Recueil, s. 2671, bod

18; výše uvedený rozsudek Pelzl a další, bod 16, jakož i výše uvedený rozsudek Banca Popolare di Cremona, bod 21).

30 Nicméně každé plnění je podrobena DPH až po odečtení částky DPH, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky zboží a služeb. Mechanismus odpůtu je upraven čl. 17 odst. 2 šesté směrnice tak, že osoby povinné k dani jsou oprávněny odpůst od DPH, kterou jsou povinny odvést, částky DPH, která již zatížila zboží nebo služby na vstupu, a že tato daň se použije v každé fázi pouze na předanou hodnotu a je v konečném důsledku nesena konečným spotřebitelem (výše uvedené rozsudky Pelzl a další, bod 17, jakož i Banca Popolare di Cremona, bod 22).

31 Za účelem dosažení stejných podmínek zdanění těžké operace, bez ohledu na členský stát, ve kterém k ní došlo, měl společný systém DPH, podle bodů odvodnění druhé směrnice 67/228, nahradit daň z obrátu platné v jednotlivých členských státech (viz zejména výše uvedené rozsudky Pelzl a další, bod 18, jakož i Banca Popolare di Cremona, bod 23).

32 V tomto duchu šestá směrnice umožňuje ve svém článku 33, aby si členský stát zachoval nebo zavedl daň, dávky nebo poplatky za dodání zboží, poskytování služeb nebo dovozy pouze tehdy, když je nelze označit za daň z obrátu (viz zejména výše uvedené rozsudky Pelzl a další, bod 19, jakož i Banca Popolare di Cremona, bod 24).

33 Naproti tomu právo Společenství neobsahuje v současné době žádné konkrétní ustanovení, jež by vyloučovalo nebo omezovalo pravomoc členských států ukládat jiné daň, dávky nebo poplatky než daň z obrátu (výše uvedený rozsudek Wisselink a další, bod 13, jakož i rozsudek ze dne 19. února 1998, SPAR, C-318/96, Recueil, s. I-785, bod 21). Z článku 33 šesté směrnice dokonce vyplývá, že právo Společenství připouští, aby souběžně s DPH existovaly i jiné systémy zdaňování (výše uvedený rozsudek Wisselink a další, bod 14; rozsudek ze dne 19. března 1991, Giant, C-109/90, Recueil, s. I-1385, bod 9, jakož i výše uvedený rozsudek SPAR, bod 21; v tomto smyslu viz rovněž rozsudek ze dne 8. července 1986, Kerrutt, 73/85, Recueil, s. 2219, bod 22).

34 Pro posouzení toho, zda lze daň, dávku nebo poplatek označit za daň z obrátu ve smyslu článku 33 šesté směrnice, je zejména namístě zjistit, zda vede k ohrožení fungování společného systému DPH tím, že zatíží pohyb zboží a služeb a použije se na obchodní plnění způsobilé, který je srovnatelný s DPH (výše uvedené rozsudky Pelzl a další, bod 20, jakož i Banca Popolare di Cremona, bod 25; viz rovněž v tomto smyslu rozsudek ze dne 9. března 2000, EKW a Wein & Co, C-437/97, Recueil, s. I-1157, bod 20 a uvedená judikatura).

35 Soudní dvůr v tomto ohledu upřesnil, že v případě daní, dávek nebo poplatků, které vykazují základní znaky DPH, i když nejsou s DPH ve všech bodech totožné, je třeba mít v každém případě za to, že zatěžují pohyb zboží a služeb způsobilým srovnatelným s DPH (rozsudky ze dne 31. března 1992, Dansk Denkvit a Poulsen Trading, C-200/90, Recueil, s. I-2217, body 11 a 14; ze dne 29. dubna 2004, GIL Insurance a další, C-308/01, Recueil, s. I-4777, bod 32, jakož i Banca Popolare di Cremona, bod 26).

36 Článek 33 šesté směrnice naproti tomu nebrání zachování nebo zavedení daně, která nevykazuje jeden ze základních znaků DPH (rozsudky ze dne 17. září 1997, Solisnor-Estaleiros Navais, C-130/96, Recueil, s. I-5053, body 19 a 20, výše uvedený rozsudek GIL Insurance a další, bod 34, jakož i výše uvedený rozsudek Banca Popolare di Cremona, bod 27).

37 Soudní dvůr upřesnil, jaké jsou základní znaky DPH. Z jeho judikatury vyplývá, bez ohledu na to, které rozdíly ve znění, že uvedené znaky jsou celkově tyto: obecné použití DPH na plnění, která se týkají zboží nebo služeb; stanovení její výše poměrně k ceně, kterou osoba povinná k dani obdrží za zboží nebo služby, které poskytuje; vybírání této daně v každém stupni výrobního a

distribučního procesu, včetně maloobchodního prodeje, bez ohledu na počet plnění uskutečněných dříve; odpot částek odvedených v předchozích fázích výrobního a distribučního procesu z DPH dlužné osobou povinnou k dani, takže se tato daň v dané fázi uplatní pouze na hodnotu přidanou v této fázi a konečné zatížení uvedenou daní spoívá v konečném důsledku na spotřebiteli (výše uvedený rozsudek Banca Popolare di Cremona, bod 28).

38 Aby se zabránilo výsledkům, které nebudou v souladu s cílem, jež sleduje společný systém DPH, tak jak byl připomenut v bodech 27 až 34 tohoto rozsudku, musí se jakékoliv srovnání znaků takové daně, jako je HIPA, se znaky DPH provést s ohledem na tento cíl. V tomto rámci je namístě vyhradit zvláštní pozornost požadavku, aby byla v každém okamžiku zaruena neutralita společného systému DPH (výše uvedený rozsudek Banca Popolare di Cremona, bod 29).

39 V projednávaném případě, pokud jde nejprve o druhý základní znak DPH, je třeba konstatovat, že zatímco DPH je vybírána v rámci jednotlivých plnění ve fázi prodeje a její výše je poměrná k ceně dodaného zboží nebo poskytnutých služeb (výše uvedený rozsudek Banca Popolare di Cremona, bod 30), daň odpovídající HIPA je naopak vyměřována na základě rozdílu, vypočteného podle právních předpisů o účetněnictví, mezi obratem spojeným se zbožím dodaným nebo službami poskytnutými v průběhu zdaňovacího období na jedné straně a pořizovací cenou zboží dodaného a služeb poskytnutých třetími osobami a náklady na materiál na straně druhé.

40 Jelikož se takováto daň tedy vypočte na základě periodického obratu, nelze přesně určit částku této daně, jež bude případně vybrána od zákazníka při každém prodeji zboží nebo poskytnutí služeb, takže není splněna podmínka úměrnosti této částky cenám, jež osoba povinná k dani obdržela jako protiplnění (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Pelzl a další, bod 25).

41 Navíc, jak zdůraznila Komise, obsahuje právní úprava HIPA pro určité případy zjednodušená pravidla, vycházející většinou z paušálních plateb, k určení základu daně buďto na základě daňového základu jiné daně zvýšeného o pevně stanovený procentní podíl (v případě podnikatelů-fyzických osob nebo drobných zemědělců), anebo na základě pevně stanoveného procentního podílu jiné daně (v případě podniků povinných k zjednodušené podnikatelské dani).

42 V takovýchto případech je základ daně HIPA samozřejmě určen jinými ukazateli než cenou zaplacenou zákazníky za zboží nebo služby (viz obdobně rozsudek ze dne 7. května 1992, Bozzi, C-347/90, Recueil, s. I-2947, bod 15).

43 Tato zvláštní pravidla přispívají k posílení celkového nedostatku úměrnosti mezi částkou zaplacenou osobou povinnou k dani, jako je HIPA, a cenou zboží dodaného nebo služeb poskytovaných touto osobou.

44 Za uvedených podmínek nelze takovouto daň považovat za úměrnou ceně dodaného zboží nebo poskytnutých služeb.

45 Dále je ohledně čtvrtého základního znaku DPH třeba podotknout zejména to, že zatímco osoba povinná k dani má podle čl. 17 odst. 2 šesté směrnice nárok na odpot od DPH, kterou je povinna odvést, DPH, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby použité pro účely jejich zdanitelných plnění, je v případě obecného režimu HIPA odpot, k němuž dochází ve fázi určení základu této daně, proveden ve výši pořizovací ceny zboží dodaného a služeb poskytnutých třetími osobami, jakož i náklady na materiál.

46 Z diskuzí na jednání tak vyplynulo, že pokud jde o služby poskytnuté osobou povinnou k dani, může tato osoba odpot od zdanitelného základu HIPA pouze náklady, jež splňují kritéria stanovená příslušnými právními předpisy, například ceny služeb poskytnutých subdodavateli nebo zprostředkovateli, anebo služeb, které nakoupila od třetích osob a svým zákazníkům je

poskytuje v nezmanné podobě („nezmanné“ služby). Oproti tomu uvedený základ nelze snížit o takové náklady, jako jsou náklady na znalecké služby nebo náklady spojené se službami, které byly osobě povinné k dani poskytnuty pro účely jejich činností a které tato osoba následně neuvedla zpět do hospodářského oběhu („zakoupené“ služby).

47 Základ daně HIPA není tudíž omezen na hodnotu přidanou v určité fázi výrobního nebo distribučního procesu, ale týká se celkového obratu osoby povinné k dani, od něhož se odpoutou pouze prvky uvedené v bodě 45 tohoto rozsudku (viz obdobně výše uvedený rozsudek Pelzl a další, bod 23).

48 Zadruhé je nepochybné, že existence rozdílů, co se týče metody, podle které je stanoven odpoutet již zaplacené daně, nemůže způsobit to, že daň bude vyváta ze zákazu uvedeného v článku 33 šesté směrnice, pokud takové rozdíly jsou spíše technické povahy a nebrání tomu, aby tato daň fungovala v podstatě stejným způsobem jako DPH (výše uvedený rozsudek Banca Popolare di Cremona, bod 31).

49 Rovněž platí, jak připomněly KÖGÁZ a další a Vodafone, že možnost označit určitou daň za daň z obratu není vázána na podmínku, že vnitrostátní právní předpisy, které se na ni uplatní, výslovně stanoví, že tato daň může být přenesena na spotřebitele (rozsudek ze dne 26. března 1997, Careda a další, C-370/95 až C-372/95, Recueil, s. I-3721, bod 18), ani na podmínku, že zmíněná daň je zvlášť uvedena na faktuře vydané zákazníkovi (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky Dansk Denkavit a Poulsen Trading, body 13 a 14, jakož i Careda a další, body 23 a 26).

50 Naopak daň zatěžující výrobní činnosti takovým způsobem, že není jisté, zda je po vzoru spotřební daně, jako je DPH, v konečném důsledku nesena konečným spotřebitelem, se může vymykat z působnosti článku 33 šesté směrnice (výše uvedený rozsudek Banca Popolare di Cremona, bod 31).

51 V projednávaném případě, zatímco DPH zatěžuje prostřednictvím mechanismu odpoutu z daně stanoveného v článcích 17 až 20 šesté směrnice pouze konečného spotřebitele a je naprosto neutrální ve vztahu k osobám povinným k dani, které vystupují ve výrobním a distribučním procesu, jenž předchází fázi konečného zdanění, bez ohledu na počet uskutečněných plnění (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs, C-317/94, Recueil, s. I-5339, body 19, 22 a 23; ze dne 15. října 2002, Komise v. Německo, C-427/98, Recueil, s. I-8315, bod 29, jakož i výše uvedený rozsudek Banca Popolare di Cremona, bod 32), totéž neplatí, pokud jde o daň, jako je HIPA.

52 Jak poznamenala Komise, vyplývá z údajů obsažených v předkládacích rozhodnutích, že není vůbec jisté, zda je HIPA v konečném důsledku přenesena na konečné spotřebitele způsobem příznačným pro spotřebitelskou daň, například pro DPH.

53 Předkládající soudy tak zdrazují, že se HIPA vzhledem ke své povaze nemusí nutně přenést na další subjekty. Dodávají, že pokud k přenosu dochází, kupující si toho nemusí být vědom, a v takovém případě daň přenesená v ceně zboží, které kupující nabyt, nebo služeb, jež mu byly poskytnuty jakožto osobě povinné k dani, nebude dále přenesena v ceně zboží nebo služeb, které tato osoba dodává svým zákazníkům.

54 Navíc, jak zdůraznila maďarská vláda, vzhledem k tomu, že HIPA se vypořívá na základě periodického obratu, nemůže osoba povinná k dani přesně určit ani částku HIPA, jež byla obsažena v kupní ceně zboží nebo služeb (viz obdobně výše uvedený rozsudek Banca Popolare di Cremona, bod 33), ani procentní podíl HIPA případně přenesený na spotřebitele při každém prodeji zboží nebo poskytnutí služeb (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky Giant, bod 14, jakož i Pelzl a další, bod 25).

55 Pokud by, jak dále poznamenala maďarská vláda, osoba povinná k dani zahrnula tuto daňovou zátěž do své prodejní ceny za účelem přenesení zátěže daně dlužné v souvislosti s vlastními činnostmi na následující fázi procesu distribuce a spotřeby, základ HIPA by v důsledku toho obsahoval samotnou daň, takže HIPA by tak byla vypořena z částky stanovené na základě prodejní ceny zahrnující již předem daň, která má být zaplácena (viz obdobně výše uvedený rozsudek Banca Popolare di Cremona, bod 33).

56 V každém případě, i když je možné předpokládat, že osoba povinná k HIPA, která prodává konečnému spotřebiteli, zohlední při stanovení své ceny částku daně zahrnutou do svých obecných nákladů, všechny osoby povinné k dani nemají možnost daňovou zátěž takto přenést nebo ji přenést úplně (viz obdobně výše uvedené rozsudky Pelzl a další, bod 24, a Banca Popolare di Cremona, bod 34).

57 Ze všech výše uvedených úvah vyplývá, že vzhledem ke svým základním znakům není daň, jako je HIPA, pojata tak, aby byla přenesena na konečného spotřebitele zpřesobem příznačným pro DPH.

58 V tomto ohledu se takováto daň liší od poplatku, jenž byl předmětem výše uvedeného rozsudku Dansk Denkvit a Poulsen Trading, který byl v bodě 14 tohoto rozsudku prohlášen za neslučitelný se společným systémem DPH, neboť tento poplatek byl určen k přenesení na konečného spotřebitele, jak vyplývá z bodu 3 uvedeného rozsudku. Jak vyplývá z bodu 8 téhož rozsudku, byl zmíněný poplatek kromě toho vyměřován ze stejného daňového základu jako DPH a byl vybírán souběžně s ním.

59 V důsledku toho, i za předpokladu, že by, jak tvrdily KÖGÁZ a další a Vodafon, HIPA byla v obcích, které ji zavedly, uplatňována všeobecně, nepostažovalo by to ke kvalifikaci takové daně jako daně z obratu ve smyslu článku 33 šesté směrnice, jelikož nezatažuje transakce zpřesobem srovnatelným se zpřesobem, jenž je příznačný pro DPH (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Pelzl a další, bod 27).

60 Vzhledem k výše uvedeným úvahám se jeví, že daň vykazující takové znaky jako HIPA se liší od DPH takovým zpřesobem, že nemůže být kvalifikována jako daň, kterou lze označit za daň z obratu ve smyslu čl. 33 odst. 1 šesté směrnice.

61 Je tudíž třeba odpovědět na druhou otázku položenou předkládajícími soudy, že čl. 33 odst. 1 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že není na překážku zachování daňového odvodu, jenž vykazuje tytéž základní znaky jako daň, která je předmětem povodního řízení.

62 Za těchto podmínek není nutné se vyjadřovat k první otázce položené výše zmíněnými soudy ohledně bodu 3 písm. a) kapitoly 4 přílohy X aktu o přistoupení.

K nákladům řízení

63 Vzhledem k tomu, že řízení mají, pokud jde o účastníky povodních řízení, povahu incidenčních řízení vzhledem ke sporům probíhajícím před předkládajícími soudy, jsou k

rozhodnutí o nákladech řízení příslušné uvedené soudy. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

Článek 33 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daní z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic, musí být vykládán v tom smyslu, že není na překážku zachování daňového odvodu, jenž vykazuje tytéž základní znaky jako daň, která je předmětem povodního řízení.

Podpisy.

* Jednací jazyk: maďarština.