

Downloaded via the EU tax law app / web

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

7. srpna 2018(*)

„řízení o p?edb?žné otázce – Dan? – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty (DPH) – Sm?rnice 2006/112/ES – ?lánek 401 – Vnitrostátní dan?, které mají povahu dan? z obratu – Zákaz – Pojem ‚da? z obratu‘ – Místní da? z prodeje – Základní znaky DPH – Neexistence“

Ve v?ci C?475/17,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?látku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Riigikohus (Nejvyšší soud, Estonsko) ze dne 1. srpna 2017, došlým Soudnímu dvoru dne 8. srpna 2017, v ?ízení

Viking Motors AS,

TKM Beauty Eesti OÜ,

TKM King AS,

Kaubamaja AS,

Selver AS

proti

Tallinna linn,

Maksu- ja Tolliamet,

SOUDNÍ DV?R (sedmý senát),

ve složení A. Rosas, p?edseda senátu, C. Toader (zpravodajka) a E. Jaraši?nas, soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kancelá?e: A. Calot Escobar,

s p?ihlédnutím k písemné ?ásti ?ízení,

s ohledem na vyjád?ení p?edložená:

- za Viking Motors AS, TKM Beauty Eesti OÜ, TKM King AS, Kaubamaja AS a Selver AS, E. Talurem a L. Naaber-Kivisoem, vandeadvokaadid,
- za Tallinna linn T. Pikamäeem, vandeadvokaat,
- za polskou vládu B. Majczynou, jako zmocn?ncem,

– za Evropskou komisi J. Jokubauskaitė a K. Toomus, jako zmocněnkyněmi,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věci bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 401 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Viking Motors AS, TKM Beauty Eesti OÜ, TKM King AS, Kaubamaja AS a Selver AS na jedné straně a Tallinna linn (město Tallinn, Estonsko) a Maksu- ja Tolliamet (daňová a celní správa, Estonsko) (dále jen „finanční správa“) na straně druhé ve věci vrácení daně z prodeje, kterou zaplatily uvedené společnosti.

Právní rámec

Unijní právo

Šestá směrnice

3 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 obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991 (Úř. věst. 1991, L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160), 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 daně z pojistných smluv, daně ze sázek a her, spotřební daně, kolkovné a obecně jakékoliv daně, dávky nebo poplatky, které nelze označit za daně z obrátu, pokud ovšem tyto daně, dávky nebo poplatky nepovedou při obchodu mezi členskými státy ke vzniku formalit spojených s překročováním hranic.“

Směrnice o DPH

4 Body 4 a 7 odvodňující směrnice o DPH stanoví:

„(4) Dosažení cíle vytvoření vnitřního trhu předpokládá, že v členských státech jsou uplatňovány právní předpisy o daních z obrátu, které nenarušují podmínky hospodářské soutěže ani nebrání volnému pohybu zboží a služeb. Je proto nezbytné dosáhnout takové harmonizace právních předpisů týkajících se daní z obrátu pomocí systému daně z přidané hodnoty (DPH), která co nejvíce vyloučí faktory, jež mohou narušovat podmínky hospodářské soutěže jak na úrovni členských států, tak na úrovni Společenství.“

[...]

(7) Společný systém DPH by měl, přestože sazby a osvobození od daně nejsou zcela harmonizovány, vést k neutralitě v hospodářské soutěži v tom smyslu, že obdobné zboží a služby

na území každého členského státu nesou stejné daňové zatížení bez ohledu na délku výrobního a distribučního řetězce.“

5 Článek 401 směrnice o DPH stanoví:

„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, nebrání tato směrnice tomu, aby si kterýkoli členský stát zachoval nebo zavedl daně z pojistných smluv a ze sázek a her, spotřební daně, kolkovné a obecně jakékoliv daně, dávky nebo poplatky, které nemají povahu daně z obratu, pokud výběr těchto daní, dávek nebo poplatků nevede při obchodu mezi členskými státy ke vzniku formalit spojených s překračováním hranic.“

Estonské právo

6 Kohalike maksuseadus (zákon o místních daních), ve znění použitelném na spor v původním řízení, umožňoval územním samosprávným celkům zavést daň z prodeje jakožto místní daň.

7 Ustanovení § 8 tohoto zákona stanovilo:

„(1) Daň z prodeje odvádějí samostatní podnikatelé a právnické osoby, které jsou držiteli oprávnění vykonávat obchodní činnost nebo poskytovat služby na území dané obce či města. V závislosti na místě provozovny odvádějí daň z prodeje ve smyslu kaubandustegevuse seadus (zákon o obchodní činnosti) obchodníci, kteří jsou zapsáni v rejstříku hospodářských činností a kteří působí v oblasti maloobchodu, gastronomie nebo služeb.

(2) Daň z prodeje se vybírá z hodnoty kupní ceny zboží a služeb prodaných osobou povinnou k dani na území obce či města. Kupní cenou ve smyslu tohoto zákona je zdanitelná hodnota [...] obratu stanoveného v käibemaksuseadus (zákon o dani z obratu) bez daně z prodeje.

(3) Sazbu daně z prodeje stanoví obecní či městská rada, avšak tato sazba nesmí překročit 1 % hodnoty zboží a služeb podle kupní ceny podle odstavce 2.

(4) Zdaňovacím obdobím daně z prodeje je čtvrtletí.

(5) Osoba povinná k dani je povinna:

1) vypočítat daň z prodeje vybírané z hodnoty zboží a služeb, jež prodala na území obce či města, a to za použití sazby stanovené v daňovém nařízení obecní či městské rady;

2) předkládat finančnímu úřadu stanovenému v nařízení rady ohledně daně z prodeje za každé čtvrtletí do 20. dne měsíce následujícího po tomto čtvrtletí prohlášení o obratu stanovené ministerstvem financí;

3) zaplatit daň z prodeje ve lhůtě stanovené pro podání prohlášení do rozpočtu místního samosprávného celku.

(6) Obecní či městská správa je oprávněna přiznat za podmínek a postupy stanovenými obecní či městskou radou zvýhodnění a osvobození od daně z prodeje.“

8 Tallinna Linnavolikogu (městská rada Tallinnu, Estonsko) nařízením č. 45 ze dne 17. prosince 2009 o dani z prodeje v městě Tallinnu (dále jen „nařízení č. 45“) zavedla daň z prodeje ve smyslu ustanovení § 8 zákona o místních daních. Tato daň vstoupila v platnost dne 1. ledna 2010 a byla uplatňována až do 1. ledna 2012.

9 Podle ustanovení § 1 odst. 2 nařízení ?. 45 byla tato daň vybírána ze zboží a služeb dodaných na území města Tallinnu nebo z tohoto území jakékoli fyzické osobou v oblasti maloobchodu, gastronomie a služeb.

10 Ustanovení § 2 tohoto nařízení, nadepsané „Osoba povinná k dani“, stanovilo:

„Osobou povinnou k dani je obchodník ve smyslu kaubandustegevuse seadus (zákon o obchodní činnosti), který splňuje všechny následující podmínky:

- 1) obchodník je zapsán v rejstříku hospodářských činností;
- 2) provozovna obchodníka se podle údajů rejstříku hospodářských činností nachází na území města Tallinnu;
- 3) obchodník vykonává činnost v oblasti maloobchodu, gastronomie a služeb.“

11 Ustanovení § 4 uvedeného nařízení, nadepsaného „Sazba daně“, stanovilo sazbu daně z prodeje na 1 % zdanitelné hodnoty zboží a služeb uvedených v § 1 odst. 2 tohoto nařízení.

12 Ustanovení § 41 téhož nařízení, nadepsaného „Okamžik vzniku daňové povinnosti“, stanovilo:

„(1) Daňová povinnost vzniká dnem, v němž nastalo první z následujících jednání:

- 1) odeslání zboží kupujícímu nebo jeho zpřístupnění kupujícímu nebo poskytnutí služby;
- 2) přijetí úplné nebo částečné platby za zboží nebo službu.

(2) V případě poskytnutí služeb v rámci trvalého smluvního vztahu vzniká daňová povinnost ve zdaňovacím období, během něhož uplynula lhůta pro vystavení faktury nebo pro platbu za poskytnutí služeb na základě dříve uskutečného plnění.

(3) Živnostníci, kteří využívají režim hotovostního účetnictví, vycházejí v případě vzniku daňové povinnosti z okamžiku přijetí platby za zboží nebo službu.“

13 Ustanovení § 42 odst. 1 nařízení ?. 45 stanovilo:

„Zdanitelnou hodnotou zboží nebo služeb pro účely daně z prodeje je podle § 12 odst. 1 zákona o dani z prodané hodnoty kupní cena zboží nebo služby a jakékoli jiné protiplnění (bez daně z prodané hodnoty), které obdržela a obdrží osoba prodávající zboží nebo poskytovatel služeb od pořizovatele zboží, příjemce služby nebo třetí osoby za zboží nebo službu.“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

14 Navrhovatelky v původním řízení, které měly za to, že platily bezdůvodně daň z prodeje stanovenou nařízením ?. 45, podaly Tallinna Ettevõtlusamet (živnostenský úřad v Tallinnu, Estonsko) opravná daňová přiznání, jež se týkala posledních tří čtvrtletí roku 2010 a čtyř čtvrtletí roku 2011, a žádosti o vrácení částek, které již z titulu této daně zaplatily.

15 Živnostenský úřad v Tallinnu ve své odpovědi uvedl, že navrhovatelky v původním řízení jsou osobami povinnými k uvedené dani z prodeje a daňovými výměry stanovil výši této daně, kterou každá ze společností dlužila, neboť jejich žádostem o vrácení daně vyhověl pouze částečně.

16 Navrhovatelky v p?vodním ?ízení se tedy obrátily na finan?ní správu, jež nicmén? v podstat? potvrdila, že posledn? uvedené spole?nosti jsou osobami povinnými k dani z prodeje.

17 Vzhledem k tomu, že jak spole?nosti Viking Motors, TKM Beauty Eesti a TKM King, tak spole?nosti Kaubamaja a Selver m?ly mimo jiné za to, že da? z prodeje byla v rozporu s ?lánkem 401 sm?rnice o DPH, podaly žaloby k Tallinna Halduskohus (správní soud v Tallinnu, Estonsko), jimiž se domáhaly, aby byly zrušeny da?ové vým?ry a rozhodnutí finan?ního ú?adu, jež se jich týkaly, a aby finan?nímu ú?adu bylo uloženo vrátit jim zaplacenou da? z prodeje spole?n? s úroky z prodlení.

18 Rozsudkem ze dne 31. b?ezna 2015 zamítl Tallinna Halduskohus (správní soud v Tallinnu) žaloby spole?ností Viking Motors, TKM Beauty Eesti a TKM King. Pokud jde o žaloby spole?ností Kaubamaja a Selver, posledn? uvedený soud jim rozsudkem ze dne 24. ?ervence 2015 vyhovo?l, avšak pouze v rozsahu, v n?mž byla da? z prodeje vybrána z prodeje výrobk?, které podléhají spot?ební dani.

19 Navrhovatelky v p?vodním ?ízení podaly proti t?mtu rozsudk?m odvolání k Tallinna Ringkonnakohus (odvolací soud v Tallinnu, Estonsko).

20 Posledn? uvedený soud rozsudky ze dne 9. kv?tna 2016 a 30. ?ervna 2016 tato odvolání zamítl, když potvrdil od?vodn?ní soudu prvního stupn? a dále zd?raznil, že judikatura Soudního dvora je jednozna?ná v tom, že da? vybíraná v ?lenském stát? je v rozporu s ?lánkem 401 sm?rnice o DPH pouze tehdy, odpovídá-li každému ze ?ty? základních znak? DPH vymezených Soudním dvorem.

21 Navrhovatelky v p?vodním ?ízení podaly kasa?ní opravné prost?edky k p?edkládajícímu soudu, který usnesením ze dne 10. kv?tna 2017 ob? v?ci spojil.

22 Riigikohus (Nejvyšší soud, Estonsko) má za to, že by? formáln? vzato da? z prodeje dot?ená v p?vodním ?ízení nevykazovala t?etí a ?tvrtý základní znak DPH ve smyslu judikatury Soudního dvora, nebo? nebyla vybírána v každém stupni výrobního a distribu?ního procesu a v rámci uvedené dan? nevznikal nárok na odpo?et ?ástek dan? odvedených v p?edchozích fázích, je touto daní z prodeje dosahováno v podstat? téhož ú?elu, jehož by bylo dosaženo díky uplatn?ní t?etího a ?tvrtého základního znaku. V kone?ném d?sledku da?ová zát?ž uvedené dan? z prodeje byla p?enesena na spot?ebitele.

23 P?edkládající soud má rovn?ž za to, že uplatn?ní dan? z prodeje mohlo rovn?ž narušovat fungování spole?ného systému DPH tím, že vedlo k rozdílnému da?ovému zatížení obdobného zboží a služeb na vnitrostátní úrovni. P?edkládající soud, který odkazuje na rozsudek ze dne 5. b?ezna 2015, Statoil Fuel & Retail (C?553/13, EU:C:2015:149), v n?mž Soudní dv?r konstatoval, že da? z prodeje, která byla dot?ena v uvedeném p?vodním ?ízení, byla v rozporu se sm?rnicí Rady 2008/118/ES o obecné úprav? spot?ebních daní a o zrušení sm?rnice 92/12/EHS (Ú?. v?st. 2009, L 9, s. 12) v rozsahu, v n?mž jí podléhal maloobchodní prodej kapalného paliva, který podléhá spot?ební dani, p?ipomíná, že v návaznosti na posledn? uvedený rozsudek estonské soudy, pokud jde o zdan?ní výrobk? podléhajících spot?ební dani, vyhovo?ly žalobám, jež podaly osoby povinné k dani v rámci spor? týkajících se dan? z prodeje.

24 Za t?chto podmínek se Riigikohus (Nejvyšší soud) rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žnou otázku:

„Je t?eba vykládat ?lánek 401 sm?rnice [o DPH] v tom smyslu, že je s ním neslu?itelná vnitrostátní da?, která je sice uplat?ována obecn? a je stanovena úm?rn? k cen?, avšak podle

uplatnitelných p?edpis? vzniká povinnost jejího zaplacení pouze spot?ebiteli v okamžiku prodeje zboží nebo služby, ?ímž kone?né da?ové zatížení nese spot?ebitel, a která narušuje společný systém DPH a hospodá?skou sout?ž?“

K p?edb?žné otázce

25 Podstatou otázky p?edkládajícího soudu je, zda musí být ?lánek 401 sm?rnice o DPH vykládán v tom smyslu, že brání v zachování nebo zavedení takové místní dan? z prodeje, jako je da? dot?ená ve v?ci v p?vodním ?ízení.

26 V tomto ohledu je třeba p?ipomenout, že podle ?lánku 401 sm?rnice o DPH její ustanovení nebrání tomu, aby si kterýkoli ?lenský stát zachoval nebo zavedl dan? z pojistných smluv a ze sázek a her, spot?ební dan?, kolkovné a obecn? jakékoliv dan?, dávky nebo poplatky, které nemají povahu dan? z obratu, pokud výb?r t?chto daní, dávek nebo poplatk? nevede p?i obchodu mezi ?lenskými státy ke vzniku formalit spojených s p?ekra?ováním hranic.

27 S ohledem na negativní podmínku vyjád?enou výrazem „které nemají povahu dan? z obratu“ lze z doslovného výkladu tohoto ustanovení vyvodit záv?r, že ?lenský stát m?že zachovat nebo zavést dan?, dávky nebo poplatky pouze tehdy, pokud posledn? uvedené nejsou rovnocenné dani z obratu.

28 I když pojem „da? z obratu“ není vymezen v ?lánku 401 sm?rnice o DPH ani v jiném z jejích ustanovení, je třeba uvést, že tento ?lánek, o jehož výklad žádá p?edkládající soud, je v podstat? totožný s ?lánkem 33 šesté sm?rnice.

29 Soudní dv?r p?itom mimo jiné v rozsudku ze dne 3. ?íjna 2006, Banca popolare di Cremona (C?475/03, EU:C:2006:629), vyložil ?lánek 33 šesté sm?rnice, a konkrétn? pojem „da? z obratu“, jenž v ní byl uveden, když nejprve toto ustanovení zasadil do jeho legislativního kontextu a p?ipomn?l cíle sledované zavedením společného systému DPH.

30 Soudní dv?r tak uvedl, že již z bod? od?vodn?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“) vyplývalo, že harmonizace právních p?edpis? týkajících se daní z obratu má umožnit zavést společný 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 (rozsudek ze dne 3. ?íjna 2006, Banca popolare di Cremona, C?475/03, EU:C:2006:629, bod 19).

31 Zavedení společného systému DPH bylo uskute?n?no druhou sm?rnicí 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 společného systému dan? z p?ídané hodnoty (Ú?. v?st. 1967, 71, s. 1303) a šestou sm?rnicí (rozsudek ze dne 3. ?íjna 2006, Banca popolare di Cremona, C?475/03, EU:C:2006:629, bod 20).

32 Společný systém DPH spo?ívá podle ?lánku 2 první sm?rnice 67/227 v tom, že se na zboží a služby uplat?uje až do stupn? maloobchodu všeobecná da? ze spot?eby p?esn? pom?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 zatížen daní (rozsudek ze dne 3. ?íjna 2006, Banca popolare di Cremona, C?475/03, EU:C:2006:629, bod 21).

33 Nicmén? každé pln?ní je podrobena DPH až po ode?tení ?ástky DPH, kterou byly p?ímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky zboží a služeb. Mechanismus odpo?tu byl upraven v ?l. 17 odst. 2 šesté sm?rnice tak, že osoby povinné k dani jsou oprávn?ny odpo?íst od DPH, kterou jsou

povinný odvést, částky DPH, která již zatížila zboží nebo služby na vstupu, a že daň se použije v každé fázi pouze na přidanou hodnotu a je v konečném důsledku nesena konečným spotřebitelem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. října 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, bod 22).

34 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 (rozsudek ze dne 3. října 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, bod 23).

35 V tomto duchu šestá směrnice umožňovala v článku 33, aby si členský stát zachoval nebo zavedl daň, dávky nebo poplatky za dodání zboží, poskytování služeb nebo dovozy pouze tehdy, když je nebylo možné označit za daň z obrátu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. října 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, bod 24).

36 Pro posouzení toho, zda lze daň, dávku nebo poplatek označit za daň z obrátu ve smyslu článku 401 směrnice o DPH 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 (v obdobném smyslu viz rozsudek ze dne 11. října 2007, KÖGÁZ a další, C-283/06 a C-312/06, EU:C:2007:598, bod 34 a citovaná judikatura).

37 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 s DPH (rozsudek ze dne 3. října 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, bod 26 a citovaná judikatura).

38 Soudní dvůr naproti tomu konstatoval, že článek 33 šesté směrnice nebrání zachování nebo zavedení daní, která nevykazuje jeden ze základních znaků DPH (rozsudek ze dne 3. října 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, bod 26 a citovaná judikatura). Totéž platí pro článek 401 směrnice o DPH.

39 Z judikatury vyplývá, že uvedené znaky jsou celkem čtyři: a sice obecné uplatnění 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 daní v každém stupni výrobního a distribučního procesu, včetně maloobchodního prodeje, bez ohledu na počet plnění uskutečněných dříve; odpoutání částek DPH odvedených v předchozích fázích procesu výroby a distribuce z daní dlužné osobou povinnou k dani, takže se tato daň v dané fázi použije pouze na hodnotu přidanou v této fázi a konečné zatížení uvedenou daní spočívá v konečném důsledku na spotřebiteli (rozsudek ze dne 3. října 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, bod 28).

40 Je tudíž třeba zkoumat, zda taková daň, jako daň z prodeje dotčená ve věci v původním řízení, takové znaky vykazuje, s tím upřesněním, že i když v rozsudku ze dne 5. března 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149), Soudní dvůr konstatoval, že poslední uvedená daň byla v rozporu s unijním právem, vč v původním řízení se týká slučitelnosti uvedené daní nikoli s obecným režimem spotřební daní, ale se společným systémem DPH.

41 Aby se zabránilo výsledkům, které nebudou v souladu s cílem, jež sleduje společný systém DPH, tak jak byl připomenut v bodech 31 až 37 tohoto rozsudku, musí se jakékoliv srovnání znaků takové daní, jako je daň z prodeje dotčená ve věci v původním řízení, se znaky DPH provést s ohledem na tento cíl. V tomto rámci je namístě zaměřit pozornost zvláště na požadavek, aby byla v každém okamžiku zaručena neutralita společného systému DPH (v tomto smyslu viz

rozsudek ze dne 3. října 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, bod 29).

42 Co se tímto a čtvrtého základního znaku DPH týče, a sice vybírání daně v každém stupni výrobního a distribučního procesu a existence nároku na odpočet částek DPH odvedených v předchozích fázích tohoto procesu, je třeba v projednávané věci konstatovat, že jak uvádí sám předkládající soud, daň dotčená v povodním řízení tyto podmínky nespĺuje.

43 Tato okolnost přitom stačí k tomu, aby byl učiněn závěr, že se na daň z prodeje, která je dotčena ve věci v povodním řízení, jestliže nespĺuje veškeré základní znaky DPH, nevztahuje zákaz stanovený v článku 401 směrnice o DPH (v obdobném smyslu viz usnesení ze dne 12. října 2017, Palais Kaiserchron, C-549/16, nezveřejněné, EU:C:2017:761, bod 21).

44 Předkládající soud nicméně uvádí, že uplatněním této daně je uskutečňován v podstatě tentýž cíl, jako je cíl odpovídající tímto a čtvrtému základnímu znaku DPH, neboť konečné zatížení uvedenou daní spočívá v konečném důsledku na spotřebiteli.

45 V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že jak vyplývá ze spisu předloženého Soudnímu dvoru, ustanovení, kterými se řídí daň z prodeje dotčená ve věci v povodním řízení, neukládala osobám povinným k dani povinnost přičíst částku této dani k prodejní ceně ani uvést odděleně na fakturu vydané kupujícímu částku daně, která má být zaplacená. Maloobchodníci tudíž uvedenou daň na konečného spotřebitele mohli, avšak nemuseli přenést, neboť se mohli kdykoli rozhodnout, že tutěž daň budou hradit sami, aniž zvýší cenu dodávaného zboží či poskytovaných služeb.

46 Není tudíž jisté, zda daňová povinnost daně z prodeje dotčené ve věci v povodním řízení byla v konečném důsledku přenesena na konečného spotřebitele zpřesobem, kterým se vyznačuje taková spotřební daň, jako je DPH.

47 Soudní dvůr již rozhodl, že se daň, která zatěžuje výrobní činnosti takovým zpřesobem, že není jisté, že je po vzoru spotřební daně, jako je DPH, v konečném důsledku nesena konečným spotřebitelem, může vymýkat působnosti článku 401 směrnice o DPH (rozsudek ze dne 11. října 2007, KÖGÁZ a další, C-283/06 a C-312/06, EU:C:2007:598, bod 50).

48 DPH totiž prostřednictvím mechanismu odpočtu sice zatěžuje výlučně 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, avšak totěž neplatí, pokud jde o takovou daň, jako je daň z prodeje (v obdobném smyslu viz rozsudek ze dne 11. října 2007, KÖGÁZ a další, C-283/06 a C-312/06, EU:C:2007:598, bod 50).

49 Předkládající soud má rovněž za to, že uplatnění daně dotčené ve věci v povodním řízení vedle systému uplatnitelné DPH by mohlo narušit fungování společného systému DPH a neutralitu hospodářské soutěže, jež je třeba dodržovat, jak je připomenuto v bodech 4 a 7 odvodňující směrnice o DPH.

50 Vzhledem k úvahám uvedeným v bodech 34 až 38 tohoto rozsudku přitom od okamžiku, kdy se tato daň nepoužije na obchodní plnění zpřesobem, který je srovnatelný s DPH, nemůže být takovou daní z prodeje, jako je daň dotčená ve věci v povodním řízení, narušeno fungování společného systému DPH.

51 S ohledem na skutečnost, že je na prodávajících, zda do prodejní ceny zahrnou daň dotčenou ve věci v povodním řízení, neboť se mohou rozhodnout, zda přenesou, či nepřenesou daňovou povinnost na kupujícího, je třeba uvést, že rozdílné daňové zacházení s kupujícím ve srovnání s konkurentem a případné rozdíly v ceně, kterou platí určení spotřebitelé oproti ostatním,

vyplývá výlučně z jednání prodávajícího. Neutralita společného systému DPH, jak byla připomenuta v bodě 41 tohoto rozsudku, tudíž nemůže být ohrožena.

52 S ohledem na veškeré předchozí úvahy je zjevné, že taková daň z prodeje, jako je daň dotčená ve věci v povodním řízení, nemůže být považována za daň, která má povahu daně z obrátu ve smyslu článku 401 směrnice o DPH.

53 Na položenou otázku je tudíž třeba odpovědět, že článek 401 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání zachování nebo zavedení takové daně, jako je daň z prodeje dotčená ve věci v povodním řízení.

K nákladům řízení

54 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

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

Článek 401 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z prodané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání zachování nebo zavedení takové daně, jako je daň z prodeje dotčená ve věci v povodním řízení.

Podpisy.

* jednací jazyk: estonština.