



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

7. srpna 2018*

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 401 – Vnitrostátní daně, které mají povahu daně z obratu – Zákaz – Pojem ‚daň z obratu‘ – Místní daň z prodeje – Základní znaky DPH – Neexistence“

Ve věci C-475/17,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Riigikohus (Nejvyšší soud, Estonsko) ze dne 1. srpna 2017, došlým Soudnímu dvoru dne 8. srpna 2017, v řízení

Viking Motors AS,

TKM Beauty Eesti OÜ,

TKM King AS,

Kaubamaja AS,

Selver AS

proti

Tallinna linn,

Maksu- ja Tolliamet,

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, C. Toader (zpravodajka) a E. Jarašiūnas, soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Viking Motors AS, TKM Beauty Eesti OÜ, TKM King AS, Kaubamaja AS a Selver AS, E. Talurem a L. Naaber-Kivisoem, vandeadvokaadid,

* jednací jazyk: estonština.

- za Tallinna linn T. Pikamäeem, vandeadvokaat,
- za polskou vládu B. Majczynou, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi J. Jokubauskaitė a K. Toomus, jako zmocněnkyněmi,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc 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 obratu – 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 obratu, pokud ovšem tyto daně, dávky nebo poplatky nepovedou při obchodu mezi členskými státy ke vzniku formalit spojených s překračováním hranic.“

Směrnice o DPH

- 4 Body 4 a 7 odůvodnění směrnice o DPH stanoví:

„(4) Dosažení cíle vytvoření vnitřního trhu předpokládá, že v členských státech jsou uplatňovány právní předpisy o daních z obratu, které nenarušují podmínky hospodářské soutěže ani nebrání volnému pohybu zboží a služeb. Je proto nezbytné dosáhnout takové harmonizace právních předpisů týkajících se daní z obratu 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 maksude seadus (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 zkäibemaksuseadus (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 č. 45 byla tato daň vybírána ze zboží a služeb dodaných na území města Tallinnu nebo z tohoto území jakékoli fyzické osobě v oblasti maloobchodu, gastronomie či 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 či 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 uskutečněného 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 č. 45 stanovilo:

„Zdanitelnou hodnotou zboží nebo služeb pro účely daně z prodeje je podle § 12 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty kupní cena zboží nebo služby a jakékoli jiné protiplnění (bez daně z přidané hodnoty), které obdržela či 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 č. 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 původním řízení se tedy obrátily na finanční správu, jež nicméně v podstatě potvrdila, že posledně uvedené společnosti jsou osobami povinnými k dani z prodeje.
- 17 Vzhledem k tomu, že jak společnosti Viking Motors, TKM Beauty Eesti a TKM King, tak společnosti Kaubamaja a Selver měly mimo jiné za to, že daň z prodeje byla v rozporu s článkem 401 směrnice o DPH, podaly žaloby k Tallinna Halduskohus (správní soud v Tallinnu, Estonsko), jimiž se domáhaly, aby byly zrušeny daňové výměry a rozhodnutí finančního úřadu, jež se jich týkaly, a aby finančnímu úřadu bylo uloženo vrátit jim zaplacenou daň z prodeje společně s úroky z prodlení.
- 18 Rozsudkem ze dne 31. března 2015 zamítl Tallinna Halduskohus (správní soud v Tallinnu) žaloby společností Viking Motors, TKM Beauty Eesti a TKM King. Pokud jde o žaloby společností Kaubamaja a Selver, posledně uvedený soud jim rozsudkem ze dne 24. července 2015 vyhověl, avšak pouze v rozsahu, v němž byla daň z prodeje vybrána z prodeje výrobků, které podléhají spotřební dani.
- 19 Navrhovatelky v původním řízení podaly proti těmto rozsudkům odvolání k Tallinna Ringkonnakohus (odvolací soud v Tallinnu, Estonsko).
- 20 Posledně uvedený soud rozsudky ze dne 9. května 2016 a 30. června 2016 tato odvolání zamítl, když potvrdil odůvodnění soudu prvního stupně a dále zdůraznil, že judikatura Soudního dvora je jednoznačná v tom, že daň vybíraná v členském státě je v rozporu s článkem 401 směrnice o DPH pouze tehdy, odpovídá-li každému ze čtyř základních znaků DPH vymezených Soudním dvorem.
- 21 Navrhovatelky v původním řízení podaly kasační opravné prostředky k předkládajícímu soudu, který usnesením ze dne 10. května 2017 obě věci spojil.
- 22 Riigikohus (Nejvyšší soud, Estonsko) má za to, že byť formálně vzato daň z prodeje dotčená v původním řízení nevykazovala třetí a čtvrtý základní znak DPH ve smyslu judikatury Soudního dvora, neboť nebyla vybírána v každém stupni výrobního a distribučního procesu a v rámci uvedené daně nevznikal nárok na odpočet částek daně odvedených v předchozích fázích, je touto daní z prodeje dosahováno v podstatě téhož účelu, jehož by bylo dosaženo díky uplatnění třetího a čtvrtého základního znaku. V konečném důsledku daňová zátěž uvedené daně z prodeje byla přenesena na spotřebitele.
- 23 Předkládající soud má rovněž za to, že uplatnění daně z prodeje mohlo rovněž narušovat fungování společného systému DPH tím, že vedlo k rozdílnému daňovému zatížení obdobného zboží a služeb na vnitrostátní úrovni. Předkládající soud, který odkazuje na rozsudek ze dne 5. března 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149), v němž Soudní dvůr konstatoval, že daň z prodeje, která byla dotčena v uvedeném původním řízení, byla v rozporu se směrnicí Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (Úř. věst. 2009, L 9, s. 12) v rozsahu, v němž jí podléhal maloobchodní prodej kapalného paliva, který podléhá spotřební dani, připomíná, že v návaznosti na posledně uvedený rozsudek estonské soudy, pokud jde o zdanění výrobků podléhajících spotřební dani, vyhověly žalobám, jež podaly osoby povinné k dani v rámci sporů týkajících se daně z prodeje.

- 24 Za těchto podmínek se Riigikohus (Nejvyšší soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je třeba vykládat článek 401 směrnice [o DPH] v tom smyslu, že je s ním neslučitelná vnitrostátní daň, která je sice uplatňována obecně a je stanovena úměrně k ceně, avšak podle uplatnitelných předpisů vzniká povinnost jejího zaplacení pouze spotřebiteli v okamžiku prodeje zboží nebo služby, čímž konečné daňové zatížení nese spotřebitel, a která narušuje společný systém DPH a hospodářskou soutěž?“

K předběžné otázce

- 25 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 401 směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že brání v zachování nebo zavedení takové místní daně z prodeje, jako je daň dotčená ve věci v původním řízení.
- 26 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle článku 401 směrnice o DPH její ustanovení nebrání 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.
- 27 S ohledem na negativní podmínku vyjádřenou výrazem „které nemají povahu daně z obratu“ lze z doslovného výkladu tohoto ustanovení vyvodit závěr, že členský stát může zachovat nebo zavést daně, dávky nebo poplatky pouze tehdy, pokud posledně uvedené nejsou rovnocenné dani z obratu.
- 28 I když pojem „daň z obratu“ není vymezen v článku 401 směrnice o DPH ani v jiném z jejích ustanovení, je třeba uvést, že tento článek, o jehož výklad žádá předkládající soud, je v podstatě totožný s článkem 33 šesté směrnice.
- 29 Soudní dvůr přitom mimo jiné v rozsudku ze dne 3. října 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629), vyložil článek 33 šesté směrnice, a konkrétně pojem „daň z obratu“, jenž v ní byl uveden, když nejprve toto ustanovení zasadil do jeho legislativního kontextu a připomněl cíle sledované zavedením společného systému DPH.
- 30 Soudní dvůr tak uvedl, že již z bodů odůvodnění první směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (Úř. věst. 1967, 71, s. 1301; Zvl. vyd. 09/01, s. 3, dále jen „první směrnice“) vyplývalo, že harmonizace právních předpisů týkajících se daní z obratu má umožnit zavést společný trh s nenarušenou hospodářskou soutěží, který má podobné vlastnosti jako vnitřní trh, tím, že odstraní rozdíly zdanění způsobilé narušit hospodářskou soutěž a obchod (rozsudek ze dne 3. října 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, bod 19).
- 31 Zavedení společného systému DPH bylo uskutečněno druhou směrnicí Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Struktura a způsoby použití společného systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 1967, 71, s. 1303) a šestou směrnicí (rozsudek ze dne 3. října 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, bod 20).
- 32 Společný systém DPH spočívá podle článku 2 první směrnice 67/227 v tom, že se na zboží a služby uplatňuje až do stupně maloobchodu všeobecná daň ze spotřeby přesně poměrně k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, který je zatížen daní (rozsudek ze dne 3. října 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, bod 21).

- 33 Nicméně každé plnění je podrobena DPH až po odečtení částky DPH, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky zboží a služeb. Mechanismus odpočtu byl upraven v čl. 17 odst. 2 šesté směrnice tak, že osoby povinné k dani jsou oprávněny odpočíst od DPH, kterou jsou povinny 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 téže operace, bez ohledu na členský stát, ve kterém k ní došlo, měl společný systém DPH, podle bodů odůvodnění druhé směrnice 67/228, nahradit daně z obratu 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 daně, dávky nebo poplatky za dodání zboží, poskytování služeb nebo dovozy pouze tehdy, když je nebylo možné označit za daně z obratu (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 obratu 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 způsobem, 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 způsobem srovnatelným 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 daně, 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 27 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 daně v každém stupni výrobního a distribučního procesu, včetně maloobchodního prodeje, bez ohledu na počet plnění uskutečněných dříve; odpočet částek DPH odvedených v předchozích fázích procesu výroby a distribuce z daně 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 posledně uvedená daň byla v rozporu s unijním právem, věc v původním řízení se týká slučitelnosti uvedené daně nikoli s obecným režimem spotřební daně, 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 daně, 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 třetího 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 původním řízení tyto podmínky nespňuje.
- 43 Tato okolnost přitom stačí k tomu, aby byl učiněn závěr, že se na daň z prodeje, která je dotčena ve věci v původním řízení, jestliže nespňuje 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 třetímu 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 původním řízení, neukládala osobám povinným k dani povinnost přičíst částku této dani k prodejní ceně ani uvést odděleně na faktuře 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 tutíž 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 původním řízení byla v konečném důsledku přenesena na konečného spotřebitele způsobem, kterým se vyznačuje taková spotřební daň, jako je DPH.
- 47 Soudní dvůr již rozhodl, že se daň, která zatěžuje výrobní činnosti takovým způsobem, že není jisté, že je po vzoru spotřební daně, jako je DPH, v konečném důsledku nesena konečným spotřebitelem, může vymykát 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 totíž 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 51).
- 49 Předkládající soud má rovněž za to, že uplatnění daně dotčené ve věci v původním 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 odůvodnění 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 způsobem, který je srovnatelný s DPH, nemůže být takovou daní z prodeje, jako je daň dotčená ve věci v původním 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 původním 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 určití spotřebitelé oproti ostatním, vyplývá výlučně z jednání prodávajících. 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 původním řízení, nemůže být považována za daň, která má povahu daně z obratu 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 původním řízení.

K nákladům řízení

- 54 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního 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 přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání zachování nebo zavedení takové daně, jako je daň z prodeje dotčená ve věci v původním řízení.

Podpisy.