

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 11. októbra 2007 *

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

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

KÖGÁZ rt,

E-ON IS Hungary kft,

E-ON DÉDÁSZ rt,

Schneider Electric Hungária rt,

TESCO Áruházak rt,

OTP Garancia Biztosító rt,

OTP Bank rt,

ERSTE Bank Hungary rt,

Vodafone Magyarország Mobil Távközlési rt (C-283/06)

* Jazyk konania: maďarčina.

proti

Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetője,

a

OTP Garancia Biztosító rt (C-312/06)

proti

Vas Megyei Közigazgatási Hivatal,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

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

generálny advokát: J. Mazák,
tajomník: B. Fülöp, referent,

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

I - 8468

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- KÖGÁZ rt, E-ON IS Hungary kft, E-ON DÉDÁSZ rt, Schneider Electric Hungária rt, TESCO Áruházak rt, OTP Garancia Biztosító rt, OTP Bank rt a ERSTE Bank Hungary rt, v zastúpení: P. Oszkó, advokát,
- Vodafon Magyarország Mobil Távközlési rt, v zastúpení: D. Deák, advokát,
- maďarská vláda, v zastúpení: J. Fazekas a R. Somssich, splnomocnené zástupkyne,
- Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: D. Triantafyllou a V. Bottka, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania vo veci C-283/06 sa týka výkladu jednak prílohy X kapitoly 4 bodu 3 písm. a) Aktu o podmienkach pristúpenia Českej republiky, Estónskej republiky, Cyperskej republiky, Lotyšskej republiky, Litovskej republiky, Maďarskej republiky, Maltskej republiky, Poľskej republiky, Slovinskej republiky a Slovenskej republiky a o úpravách zmlúv, na ktorých je založená Európska únia (Ú. v. EÚ L 236, 2003, s. 33, ďalej len „akt o pristúpení“) a jednak článku 33 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, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, ktorou sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS s cieľom zrušiť daňové hranice (Ú. v. ES L 376, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160, ďalej len „šiesta smernica“).

- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi deviatimi spoločnosťami založenými podľa maďarského práva, ktorými sú KÖGÁZ rt, E-ON IS Hungary kft, E-ON DÉDÁSZ rt, Schneider Electric Hungária rt, TESCO Áruházak rt, OTP Garancia Biztosító rt, OTP Bank rt, ERSTE Bank Hungary rt a Vodafon Magyarország Mobil Távközlési rt (ďalej spolu len „žalobkyne v konaní pred vnútroštátnym súdom vo veci C-283/06“) na jednej strane a Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetője (riaditeľ samosprávneho orgánu Zalianskej župy, ďalej len „žalovaný v konaní pred vnútroštátnym súdom vo veci C-283/06“) na druhej strane, ktorého predmetom sú preddavky na miestnu daň z podnikania, ktorú boli uvedené spoločnosti povinné zaplatiť, pokiaľ ide o zdaniteľné obdobie týkajúce sa roku 2005.
- 3 Návrh na začatie prejudiciálneho konania vo veci C-312/06 sa týka výkladu jednak prílohy X kapitoly 4 bodu 3 písm. a) aktu o prístupení a jednak článku 33 ods. 1 šiestej smernice.
- 4 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi OTP Garancia Biztosító rt, spoločnosťou založenou podľa maďarského práva (ďalej len „žalobkyňa v konaní pred vnútroštátnym súdom vo veci C-312/06“) a Vas Megyei Közigazgatási Hivatal (samosprávny orgán župy Vas, ďalej len „žalovaný v konaní pred vnútroštátnym súdom vo veci C-312/06“), ktorého predmetom sú preddavky na miestnu daň z podnikania, ktorú bola uvedená spoločnosť povinná zaplatiť, pokiaľ ide o zdaniteľné obdobia končiace 15. septembra 2005 a 15. marca 2006.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

Akt o pristúpení

- 5 V prílohe X aktu o pristúpení, s názvom „Zoznam, na ktorý odkazuje článok 24 aktu o pristúpení: Maďarsko“ sa nachádza kapitola 4 nazvaná „Politika hospodárskej súťaže“, ktorá sa odvoláva na kapitolu 1 hlavy VI Zmluvy ES, týkajúcu sa pravidiel hospodárskej súťaže.

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

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

Šiesta smernica

- 7 Článok 33 ods. 1 šiestej smernice upravuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, najmä tie, ktoré sú stanovené v platných ustanoveniach spoločenstva, 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.“

Vnútroštátna právna úprava

- 8 Z údajov obsiahnutých v rozhodnutiach vnútroštátnych súdov vyplýva, že zákon C z roku 1990 týkajúci sa miestnych daní (a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény, ďalej len „zákon z roku 1990“) oprávňuje obce v Maďarsku zaviesť na svojom území miestnu daň z podnikania (helyi iparűzési adó, ďalej len „HIPA“).

- 9 Podľa týchto údajov:

— HIPA nepredstavuje všeobecnú daň vyberanú na celom vnútroštátnom území, ale miestnu daň, ktorej zavedenie, zrušenie a zmena patria do diskrečnej právomoci miestnych orgánov,

- v obciach, kde bola zavedená, sa týka každej hospodárskej činnosti vykonávanej trvalo alebo dočasne zdaniteľnou osobou, ktorá je podnikateľom na území dotknutej obce,

- v prípade stálej hospodárskej činnosti pozostáva základ tejto dane z čistých príjmov zodpovedajúcich tovaru predanému alebo službám poskytnutým počas vymedzeného obdobia, ktoré sú znížené o obstarávaciu cenu týchto tovarov, hodnotu sprostredkovaných služieb a materiálové náklady,

- v prípade samostatných podnikateľov a malých poľnohospodárskych výrobcov zodpovedá základ uvedenej dane paušálnemu zdaniteľnému základu stanovenému v súlade so zákonom o dani z príjmov zvýšenému o 20 %,

- v prípade podnikov podliehajúcich zjednodušenej dani z podnikania (*egyszerűsített vállalkozói adó*) môže základ HIPA zodpovedať 50 % zjednodušenej dane z podnikania,

- miestny orgán, ktorý zaviedol HIPA, môže priznať zníženie alebo iné daňové výhody len podnikom, pri ktorých základ tejto dane nepresahuje 2,5 milióna HUF alebo nižšiu sumu stanovenú uvedeným orgánom,

- osobitná daňová výhoda je stanovená v prípade zvýšenia počtu zamestnancov počas zdaniteľného obdobia (zníženie zdaniteľného základu o 1 milión HUF za každú osobu prijatú do zamestnania),

- v prípade trvalej hospodárskej činnosti je maximálna ročná sadzba HIPA stanovená na 2 %,

- zdaniteľné osoby nie sú povinné výslovne uvádzať výšku HIPA na faktúrach a účtovných dokumentoch; zákon z roku 1990 neupravuje možnosť odpočítať HIPA z ceny tovarov alebo služieb nadobudnutých zdaniteľnou osobou,

- zákon z roku 1990 výslovne nestanovuje, že HIPA môže byť prenesená na spotrebiteľa, ale táto daň môže byť súčasťou spotrebiteľskej ceny,

- súbežne s HIPA existuje v Maďarsku daň z pridanej hodnoty (*általános forgalmi adó*), upravená zákonom LXXIV z roku 1992.

Spory vo veci samej a prejudicálne otázky

Vec C-283/06

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

- 11 Uvedený žalovaný vo veci samej založil svoje rozhodnutia na článku 41 ods. 1 a 2 zákona z roku 1990, ako aj na rôznych nariadeniach miestnej samosprávy, ktoré sa týkajú zavedenia HIPA. Domnieva sa, že žalobkyne v konaní pred vnútroštátnym súdom vo veci C-283/06 uznali svoje daňové povinnosti týkajúce sa tejto dane tým, že k uvedenej dani predložili daňové priznanie, a sú preto povinné zaplatiť preddavok na daň. V niekoľkých svojich rozhodnutiach vyvrátil námietku, podľa ktorej bola HIPA na základe článku 33 šiestej smernice zbavená právneho základu, keďže išlo o daň s charakterom dane z obratu.
- 12 Žalobkyne v konaní pred vnútroštátnym súdom vo veci C-283/06 podali proti uvedeným rozhodnutiam žalobu na Zala Megyei Bíróság (župný súd Zalianskej župy). V podstate uvádzajú, že tieto rozhodnutia sú nezákonné z dôvodu, že žalobkyne od mája 2004 už nie sú osobami podliehajúcimi HIPA, pretože článok 33 šiestej smernice je priamo uplatniteľný.
- 13 Vnútroštátny súd zastáva názor, že bod 3 písm. a) kapitoly 4 prílohy X aktu o pristúpení možno vykladať v tom zmysle, že zavádza dočasnú výnimku umožňujúcu zachovať HIPA alebo prinajmenšom tak, že umožnením dočasného zníženia tejto dane účastníci tejto dohody dočasne pripustili zlučiteľnosť uvedenej dane s právom Spoločenstva.
- 14 Za predpokladu, že by Súdny dvor súhlasil s týmto tvrdením, sa vnútroštátny súd domnieva, že všetky ostatné otázky sú nadbytočné. V opačnom prípade považuje za potrebné, aby Súdny dvor rozhodol o výklade pojmu daň, ktorá nemá charakter dane z obratu, v zmysle článku 33 šiestej smernice.

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

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

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

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

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

Vec C-312/06

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

- 17 Toto rozhodnutie, založené na článku 39 ods. 1 a článku 41 ods. 2 zákona z roku 1990, ako aj na článku 8 ods. 1 nariadenia miestnej samosprávy č. 13/2003 (III.27), bolo v zmysle hodnotenia HIPA počas prístupových rokovaní odôvodnené skutočnosťou, že Maďarskej republike bola v akte o pristúpení priznaná výnimka týkajúca sa zníženia uvedenej dane do 31. decembra 2007. Podľa žalovaného v konaní pred vnútroštátnym súdom vo veci C-312/06 z údajov obsiahnutých v akte o pristúpení možno usudzovať, že uvedená daň je schválená Európskou úniou.
- 18 Žalobkyňa v konaní pred vnútroštátnym súdom vo veci C-312/06 podala proti uvedenému rozhodnutiu žalobu na Vas Megyei Bíróság (župný súd župy Vas). Uviedla, že toto rozhodnutie je nezákonné, pretože HIPA predstavuje daň z obratu, ktorej zachovanie po pristúpení Maďarskej republiky k Únii je v rozpore s článkom 33 ods. 1 šiestej smernice, a nemožno ho preto považovať za dočasne povolené aktom o pristúpení.
- 19 Vas Megyei Bíróság zamietol túto žalobu najmä z dôvodu, že priznanie dočasnej výnimky Maďarskej republike, pokiaľ ide o zníženia HIPA, aktom o pristúpení nepochybne znamená, že Únia povolila dočasné zachovanie tejto dane.
- 20 Žalobkyňa v konaní pred vnútroštátnym súdom vo veci C-312/06 podala na Legfelsőbb Bíróság (najvyšší súd) mimoriadny opravný prostriedok proti rozhodnutiu, ktoré prijal Vas Megyei Bíróság.
- 21 Vnútroštátny súd sa domnieva, že ak bod 3 písm. a) kapitoly 4 prílohy X aktu o pristúpení možno vykladať v tom zmysle, že priznaním dočasnej výnimky týkajúcej sa zníženia HIPA zmluvné strany takisto priznali výnimku týkajúcu sa tejto dane ako takej, je uvedená daň do 31. decembra 2007 zlučiteľná s právom Spoločenstva. Naopak, v prípade opačného výkladu je vo svetle článku 33 ods. 1 šiestej smernice

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

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

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

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

O prejudiciálnych otázkach

- 23 Ako uviedli KÖGÁZ rt, E-ON IS Hungary kft, E-ON DÉDÁSZ rt, Schneider Electric Hungária rt, TESCO Áruházak rt, OTP Garancia Biztosító rt, OTP Bank rt a ERSTE Bank Hungary rt (spoločne ďalej len „KÖGÁZ a i.“), maďarská vláda a Komisia Európskych spoločností, je potrebné preskúmať najskôr druhú prejudiciálnu otázku položenú danými vnútroštátnymi súdmi, ktorá sa týka výkladu článku 33 šiestej smernice.
- 24 Vo veci C-283/06 sa táto otázka týka kritérií umožňujúcich zistiť, či zdanenie nemá charakter dane z obratu v zmysle článku 33 šiestej smernice.
- 25 Uvedená otázka sa vo svojej súvislosti podobne ako druhá otázka položená vo veci C-312/06, týka skutočnosti, či sa má uvedený článok 33 vykladať v tom zmysle, že bráni zachovaniu dane s charakterom dane HIPA.
- 26 Na účely výkladu článku 33 šiestej smernice je potrebné umiestniť toto ustanovenie do jeho legislatívneho kontextu. Preto je užitočné na úvod pripomenúť ciele, ktoré sleduje zavedenie spoločného systému dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) (rozsudok z 3. októbra 2006, Banca Popolare di Cremona, C-475/03, Zb. s. I-9373, bod 18).
- 27 Z odôvodnení prvej smernice Rady 67/227/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu (Ú. v. ES 1967, 71, s. 1301; Mim. vyd. 09/001, s. 3) vyplýva, že harmonizácia právnych predpisov týkajúcich sa dane z obratu má umožniť vytvorenie spoločného trhu s neskreslenou

hospodárskou súťažou, ktorý má obdobné charakteristické znaky ako vnútorný trh, odstránením rozdielov v zdaňovaní, ktoré môžu skresľovať hospodársku súťaž a brániť rozvoju obchodu (rozsudky z 8. júna 1999, Pelzl a i., C-338/97, C-344/97 a C-390/97, Zb. s. I-3319, bod 14, ako aj Banca Popolare di Cremona, už citovaný, bod 19).

- ²⁸ K zavedeniu spoločného systému DPH došlo druhou smernicou Rady 67/228/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu — štruktúra a spôsoby uplatňovania spoločného systému dane z pridanej hodnoty [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES 1967, 71, s. 1303) a šiestou smernicou (rozsudky Pelzl a i., už citovaný, bod 15, ako aj Banca Popolare di Cremona, už citovaný, bod 20).
- ²⁹ Zásada spoločného systému DPH spočíva podľa článku 2 prvej smernice 67/227 v tom, že na tovary a služby sa až do štádia maloobchodu uplatňuje všeobecná daň zo spotreby, ktorá je priamo úmerná cene tovarov a služieb bez ohľadu na počet transakcií, ku ktorým došlo vo výrobnom a distribučnom procese pred štádiom zdanenia (pozri najmä rozsudky z 27. novembra 1985, Rousseau Wilmot, 295/84, Zb. s. 3759, bod 15; z 3. marca 1988, Bergandi, 252/86, Zb. s. 1343, bod 15; z 13. júla 1989, Wisselink a i., 93/88 a 94/88, Zb. s. 2671, bod 18; Pelzl a i., už citovaný, bod 16, ako aj Banca Popolare di Cremona, už citovaný, bod 21).
- ³⁰ Pri každej transakcii je však DPH splatná až po odpočte sumy DPH, ktorá priamo zaťažila náklady na rôzne zložky ceny tovarov a služieb. Mechanizmus odpočtu je upravený v článku 17 ods. 2 šiestej smernice tým spôsobom, že zdaniteľné osoby

sú oprávnené odpočítať od DPH, ktorú sú povinné zaplatiť, sumy DPH, ktoré už predtým zaťažili tovary alebo služby, a táto daň sa v každom štádiu ukladá iba na pridanú hodnotu a napokon ju znáša konečný spotrebiteľ (rozsudky Pelzl a i., už citovaný, bod 17, ako aj Banca Popolare di Cremona, už citovaný, bod 22).

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

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

33 Naopak, právo Spoločenstva vo svojej súčasnej podobe neobsahuje žiadne osobitné ustanovenie, ktoré by vylučovalo alebo obmedzovalo možnosť členských štátov zaviesť dane, dávky alebo poplatky odlišné od dane z obratu (rozsudky Wisselink a i., už citovaný, bod 13, ako aj z 19. februára 1998, SPAR, C-318/96, Zb. s. I-785, bod 21). Zo samotného článku 33 šiestej smernice vyplýva, že právo Spoločenstva umožňuje

existenciu daňových režimov súběžne s DPH (rozsudky *Wisselink a i.*, už citovaný, bod 14; z 19. marca 1991, *Giant*, C-109/90, Zb. s. I-1385, bod 9, ako aj *SPAR*, už citovaný, bod 21; pozri v tomto zmysle tiež rozsudok z 8. júla 1986, *Kerrutt*, 73/85, Zb. s. 2219, bod 22).

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

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

³⁶ Naopak, článok 33 šiestej smernice nebráni zachovaniu alebo zavedeniu dane, ktorá nemá niektorý z podstatných charakteristických znakov DPH (rozsudky zo 17. septembra 1997, *Solisnor-Estaleiros Navais*, C-130/96, Zb. s. I-5053, body 19 a 20;

GIL Insurance a i., už citovaný, bod 34, ako aj Banca Popolare di Cremona, už citovaný, bod 27).

37 Súdny dvor spresnil, aké sú podstatné charakteristické znaky DPH. Napriek niekoľkým formulačným rozdielom z jeho judikatúry vyplýva, že uvedené charakteristické znaky sú spolu štyri: 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; odpočet DPH uhradenej v predchádzajúcich etapách procesu výroby a distribúcie od dane, ktorú je platiteľ dane povinný zaplatiť, takže daň sa v danom štádiu uplatňuje iba na hodnotu pridanú v tomto štádiu a konečné bremeno uvedenej dane napokon znáša spotrebiteľ (rozsudok Banca Popolare di Cremona, už citovaný, bod 28).

38 Aby nedošlo k rozdielnym výsledkom vo vzťahu k cieľu, ktorý spoločný systém DPH, ako bol pripomenutý v bodoch 27 až 34 tohto rozsudku, sleduje, musí sa akékoľvek porovnanie charakteristických znakov dane, akou je HIPA, 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 (rozsudok Banca Popolare di Cremona, už citovaný, bod 29).

39 V prvom rade, pokiaľ ide o druhý podstatný charakteristický znak DPH, v prejednávanej veci je potrebné konštatovať, že zatiaľ čo DPH sa vyberá po každej transakcii až po štádium uvedenia do obehu a jej suma je úmerná k cene dodaných tovarov

alebo služieb (rozsudok Banca Popolare di Cremona, už citovaný, bod 30), HIPA je naopak založená na rozdielne stanovenom podľa právnych predpisov týkajúcich sa účtovníctva medzi príjmami zodpovedajúcimi predanému tovaru alebo poskytnutým službám počas zdaniteľného obdobia na jednej strane a obstarávacou cenou predaných tovarov, hodnotou sprostredkovaných služieb a materiálými nákladmi na strane druhej.

- 40 Keďže predmetná daň je takto vyrubená na základe opakovaných príjmov, nemožno s presnosťou určiť výšku tejto dane prevedenej na klienta pri každom predaji tovarov alebo poskytnutí služieb, ani vyhovieť podmienke proporcionality tejto sumy a ceny zaplatenej zdaniteľnej osobe (pozri v tomto zmysle rozsudok Pelzl a i., už citovaný, bod 25).
- 41 Okrem toho, ako zdôraznila Komisia, právna úprava HIPA stanovuje pre určité prípady zjednodušené a do značnej miery paušálne pravidlá stanovenia daňového základu s odkazom buď na daňový základ inej dane zvýšený o pevne stanovenú percentuálnu sumu (v prípade samostatných podnikateľov a malých poľnohospodárskych výrobcov), alebo na pevne stanovenú percentuálnu sumu inej dane (v prípade podnikov podliehajúcich zjednodušenej dani z podnikania).
- 42 V týchto prípadoch je daňový základ HIPA zjavne stanovený na podklade iných parametrov ako cena tovarov alebo služieb zaplatená klientmi (pozri analogicky rozsudok zo 7. mája 1992, Bozzi, C-347/90, Zb. s. I-2947, bod 15).
- 43 Tieto osobitné pravidlá zvyrazňujú celkový nedostatok vzťahu proporcionality medzi sumou zaplatenou zdaniteľnou osobou na daň, akou je HIPA, a cenou tovarov alebo služieb, ktoré táto zdaniteľná osoba poskytla.

44 Za týchto podmienok uvedenú daň nemožno považovať za primeranú cenu poskytnutých tovarov alebo služieb.

45 Ďalej, pokiaľ ide o štvrtý základný charakteristický znak DPH, v prvom rade je potrebné uviesť, že zatiaľ čo zdaniteľná osoba je na základe článku 17 ods. 2 šiestej smernice oprávnená odpočítať z DPH, ktorú má zaplatiť, daň splatnú alebo zaplatenú za všetky tovary alebo služby použité pri svojich zdaniteľných činnostiach, pokiaľ ide o spoločný právny režim HIPA, v štádiu stanovenia základu tejto dane sa odpočítava obstarávací cena predaných tovarov, hodnota sprostredkovaných služieb a materiálové náklady.

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

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

- 48 V druhom rade je nesporné, že existencia rozdielov, čo sa týka metódy, podľa ktorej sa vypočíta odpočet už zaplatenej dane, nemôže viesť k vyňatiu dane zo zákazu uvedeného v článku 33 šiestej smernice, ak sú také rozdiely skôr technického rázu a nebránia, aby táto daň pôsobila v podstate rovnakým spôsobom ako DPH (rozsudok Banca Popolare di Cremona, už citovaný, bod 31).
- 49 Rovnako je pravda, ako uviedli KÖGÁZ a i. a Vodafone, že na to, aby mala daň charakter dane z obratu, nie je nevyhnutné, aby uplatniteľná vnútroštátna právna úprava výslovne stanovovala, že táto daň môže byť vyberaná od spotrebiteľov (rozsudok z 26. júna 1997, Careda a i., C-370/95 až C-372/95, Zb. s. I-3721, bod 18), alebo aby uvedená daň bola osobitne uvedená na faktúre doručenej klientovi (pozri v tomto zmysle rozsudky Dansk Denkavit a Poulsen Trading, už citovaný, body 13 a 14, ako aj Careda a i., už citovaný, body 23 a 26).
- 50 Naopak, daň zatažujúca produkčné činnosti takým spôsobom, že nie je isté, či ju podľa vzoru dane zo spotreby, akou je DPH, napokon znáša konečný spotrebiteľ, môže byť mimo pôsobnosti článku 33 šiestej smernice (rozsudok Banca Popolare di Cremona, už citovaný, bod 31).
- 51 Zatiaľ čo z hľadiska mechanizmu odpočtu dane, ktorý je stanovený v článkoch 17 až 20 šiestej smernice, DPH zatažuje výlučne konečného spotrebiteľa a je úplne neutrálna vo vzťahu k platiteľom dane, ktorí vstupujú do výrobného a distribučného procesu pred štádiom konečného zdanenia, bez ohľadu na počet transakcií, ku ktorým došlo (rozsudky z 24. októbra 1996, Elida Gibbs, C-317/94, Zb. s. I-5339, body 19, 22 a 23; z 15. októbra 2002, Komisia/Nemecko, C-427/98, Zb. s. I-8315, bod 29, ako aj Banca Popolare di Cremona, už citovaný, bod 32), v prejednávanej veci to tak nie je, pokiaľ ide o daň, akou je HIPA.

- 52 Ako totiž uviedla Komisia, z údajov obsiahnutých v návrhoch na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že neexistuje žiadna istota, že HIPA bude v konečnom dôsledku prevedená na konečného spotrebiteľa spôsobom charakteristickým pre spotrebnú daň, akou je DPH.
- 53 Vnútroštátne súdy tak zdôrazňujú, že z dôvodu samotnej svojej povahy HIPA nemusí byť nevyhnutne prevedená. Dodávajú, že ak aj prevedená je, kupujúci si toho nemusí byť vedomý, ak daň prevedená do ceny výrobkov alebo služieb, ktoré získal ako zdaniteľná osoba, nebude prevedená do ceny výrobkov alebo služieb, ktoré poskytol svojmu klientovi.
- 54 Napokon, ako zdôraznila maďarská vláda, keďže HIPA je stanovená na základe opakovaných príjmov, zdaniteľná osoba nemôže presne určiť sumu HIPA, ktorá je už zahrnutá v obstarávacej cene tovarov a služieb (pozri analogicky rozsudok Banca Popolare di Cremona, už citovaný, bod 33), ani časť HIPA prevedenú na klienta pri každom predaji tovarov alebo poskytnutí služieb (pozri v tomto zmysle rozsudky Giant, už citovaný, bod 14, ako aj Pelzl a i., už citovaný, bod 25).
- 55 Okrem toho, ako uviedla táto vláda, ak by zdaniteľná osoba — s cieľom preniesť bremeno dane, ktorú je povinná zaplatiť vo vzťahu k svojim vlastným činnostiam, na nasledujúcu etapu výrobného a distribučného procesu — zahrnula toto bremeno do svojej predajnej ceny, základ HIPA by v dôsledku toho zahŕňal daň samotnú, takže HIPA by sa vypočítala zo sumy stanovenej z predajnej ceny, ktorá by zahŕňala predpokladanú daň na úhradu (pozri analogicky rozsudok Banca Popolare di Cremona, už citovaný, bod 33).

- 56 V každom prípade, ak by aj bolo možné predpokladať, že osoba podliehajúca HIPA, ktorá uskutočňuje predaj konečnému spotrebiteľovi, zohľadní pri stanovení svojej ceny sumu dane zahrnutú do svojich všeobecných nákladov, všetky zdaniteľné osoby nemajú možnosť preniesť takto alebo v plnom rozsahu daňové bremeno (pozri analogicky rozsudky Pelzl a i., už citovaný, bod 24, ako aj Banca Popolare di Cremona, už citovaný, bod 34)
- 57 Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že vzhľadom na tieto charakteristické znaky, daň, akou je HIPA, nie je zostavená tak, aby sa preniesla na konečného spotrebiteľa spôsobom charakteristickým pre DPH.
- 58 Preto sa táto daň odlišuje od dane, ktorá bola predmetom už citovaného rozsudku Dansk Denkvit a Poulsen Trading a v bode 14 tohto rozsudku bola vyhlásená za nezlučiteľnú so spoločným systémom DPH v rozsahu, v akom mala byť táto daň prenesená na konečného spotrebiteľa, ako vyplýva z bodu 3 uvedeného rozsudku. Okrem toho bola uvedená daň stanovená z daňového základu, ktorý je zhodný s daňovým základom používaným pri DPH a vyberaná súčasne s DPH, ako vyplýva z bodu 8 toho istého rozsudku.
- 59 V dôsledku toho, podľa tvrdenia KÖGÁZ a i. a Vodafone, aj za predpokladu, že HIPA sa všeobecne uplatňuje v obciach, ktoré ju zaviedli, táto skutočnosť nepostačuje na to, aby bolo možné považovať daň, akou je HIPA, za daň z obratu v zmysle článku 33 šiestej smernice, keďže táto nezasahuje transakcie spôsobom porovnateľným s DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok Pelzl a i., už citovaný, bod 27).

- 60 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy daň, ktorá má charakteristické znaky HIPA, sa odlišuje od DPH takým spôsobom, že ju nemožno označiť za daň, ktorá má charakter dane z obratu v zmysle článku 33 ods. 1 šiestej smernice.
- 61 Preto je potrebné odpovedať na druhú prejudiciálnu otázku vnútroštátneho súdu tak, že článok 33 ods. 1 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni zachovaniu platby daňového charakteru, ktorá má také charakteristické znaky ako daň, o ktorú ide vo veci samej.
- 62 Za týchto podmienok nie je opodstatnené vyjadrovať sa k prvej otázke položenej vnútroštátnymi súdmi, ktorá sa týka bodu 3 písm. a) kapitoly 4 prílohy X aktu o pristúpení.

O trovách

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

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

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

Podpisy